



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Ana Luís Fernandes Martins

Proposta de Implementação de um Sistema de Custeio
Baseado nas Atividades numa Associação

Coimbra, novembro de 2016



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Ana Luís Fernandes Martins

Proposta de Implementação de um Sistema de Custeio Baseado nas Atividades numa Associação

Trabalho de projeto submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Controlo de Gestão realizado sob a orientação da Professora Lúcia Maria Rodrigues dos Santos.

Coimbra, novembro de 2016

Agradecimentos

Em primeiro lugar gostaria de agradecer à Professora Lúcia Santos pela orientação na elaboração deste trabalho e por todo o apoio e disponibilidade. A ajuda prestada, as ideias fornecidas e a ponderada revisão ao longo de todo o processo foram fundamentais para a realização deste estudo.

Gostaria de agradecer ao Dr. Nelson Trindade por todo o apoio e incentivo e essencialmente, por não me ter deixado desistir.

Agradeço também aos meus amigos e ao meu namorado por toda a compreensão, apoio e força dada ao longo da elaboração do trabalho.

Por fim, queria agradecer também aos meus pais e à minha família por terem sempre uma palavra de força, transmitindo sempre pensamentos positivos, tornando possível a realização de mais uma etapa da minha vida.

Resumo

O sistema de custeio baseado nas atividades permite às organizações minimizar as distorções de custos e compreender as estruturas dos custos. Proporciona informações úteis sobre esses custos, que permitem compreender como os produtos, os serviços e as atividades contribuem para os resultados das organizações e contribuir para uma gestão mais eficiente e eficaz.

A questão de investigação deste trabalho consiste em saber se é possível e pertinente a implementação do sistema de custeio baseada nas atividades numa Associação de Futebol? Este trabalho tem como objetivos gerais elaborar um estudo, numa Associação de Futebol, ao atual sistema utilizado para o apuramento dos custos dos torneios, das provas e dos cursos de formação. E, apresentar uma proposta de implementação dum sistema de custeio baseado nas atividades, apropriado à sua dimensão e complexidade, que lhe proporcione informação adequada à tomada de decisão.

A metodologia seguida é qualitativa e assente no método do estudo caso da Associação. É feita uma análise do modelo de custeio proposto, com vista a demonstrar a sua utilização correta permite contribuir no processo de tomada de decisão e assim, ajudar no crescimento e no desenvolvimento interno e externo da Associação. O sistema proposto vai permitir à Associação calcular o custo unitário e total por torneio, prova ou curso de formação realizado em função do custo gasto com cada recurso.

Palavras-chave: Contabilidade Gestão, Custeio Baseado nas Atividades, Associação de Futebol

Abstract

Activity based system allows the organizations to reduce cost errors and understand costs structure. This system gives helpful informations about costs that are usefull for understanding products, services and activities that are essential for getting results and achieve an efficient and effective management.

The main issue of this work consists in knowing if it's possible and relevant the Implementation of an activity based system (ABC) in a Football Association. The general objectives of this work are elaborate a study, in a Football Association, of the current system used to calculate the costs of tournaments, trials and training courses and present a proposal for the implementation of an activity-based costing system, appropriate to its size and complexity, which provide adequate information for decision-making process.

A qualitative methodology it's used and based on the Association's case study. An analysis of the proposed cost model is made with the purpose to demonstrate that with the correct application of the model, it's possible to improve the Decision-making process thereafter helping in the growth and also in the internal and external developing of the association. The proposed system will allow the Association to calculate the unitary cost and also the total cost per tournament, trial or course carried out according to the cost of each resource.

Keywords: Management Accounting, Activity Based System, Football Association

Índice

INTRODUÇÃO	1
ENQUADRAMENTO E PERTINÊNCIA	1
QUESTÃO DE INVESTIGAÇÃO E OBJETIVOS	2
METODOLOGIA	3
PRINCIPAIS CONTRIBUTOS	4
ESTRUTURA DO PROJETO	4
1. ENQUADRAMENTO TEÓRICO	6
1.1 CONTABILIDADE DE GESTÃO	6
1.1.1 <i>Breve Evolução da Contabilidade de Gestão</i>	7
1.1.2 <i>Noções e Definições</i>	9
1.1.3 <i>A contabilidade de gestão como instrumento do sistema de informação</i>	10
1.1.4 <i>Tipos de Custos para o Custeio dos Serviços</i>	11
1.2 O PROCESSO DE ORÇAMENTAÇÃO	13
1.2.1 <i>Definição de Orçamento</i>	14
1.2.2 <i>Tipologia dos orçamentos</i>	15
1.2.3 <i>Fases do Processo de Orçamentação</i>	17
1.2.4 <i>Orçamentos em Organizações sem Fins Lucrativos</i>	18
1.3 O SISTEMA DE CUSTO BASEADO NAS ATIVIDADES (ABC)	19
1.3.1 <i>Definição do ABC</i>	19
1.3.2 <i>Principais objetivos do ABC</i>	19
1.3.3 <i>Necessidade e importância do ABC</i>	20
1.3.4 <i>Principais Definições</i>	21
1.3.5 <i>Fases de Implementação do ABC</i>	22
1.3.6 <i>A adoção do ABC nas Organizações Desportivas</i>	23
1.3.7 <i>Comparação entre o ABC e os Sistemas Tradicionais</i>	24
1.3.8 <i>Vantagens e limitações da utilização do Custeio Baseado nas Atividades</i>	25
1.3.9 <i>Dificuldades de Implementação</i>	26
2. OBJETIVOS E METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO	28
2.1. OBJETIVOS	28
2.1.1 <i>Objetivos Gerais</i>	28
2.1.2 <i>Objetivos Específicos</i>	28
2.2. METODOLOGIA	29
2.2.1 <i>Método do Estudo de Caso</i>	30
2.2.2 <i>Estudo de Caso na Associação</i>	32
3. CARACTERIZAÇÃO DA ASSOCIAÇÃO DE FUTEBOL	34
3.1 IDENTIFICAÇÃO DA ASSOCIAÇÃO	34
3.2. OBJETIVOS PRINCIPAIS E FINS	34
3.3 CATEGORIA DOS ASSOCIADOS	35
3.4 ORGANIGRAMA	36
3.5 NEGÓCIO	37
3.5.1 <i>Principais Serviços</i>	37
3.6 FASES DA REALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES	40
3.7 FINANCIAMENTO	40
3.8 RENDIMENTOS E GASTOS	41
3.8.1 <i>Rendimentos</i>	41
3.8.2 <i>Gastos</i>	42
3.9 ORÇAMENTAÇÃO	43

3.9.1 Demonstração de Resultados Previsional Sintética	44
3.9.2 Demonstração de Resultados Previsional de Rendimentos	46
3.9.3 Demonstração de Resultados Previsional de Gastos	47
3.10 CENTROS DE CUSTO	49
4. PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO NAS ATIVIDADES NUMA ASSOCIAÇÃO DE FUTEBOL	52
4.1 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO PARA A ASSOCIAÇÃO	52
4.2 OBJETIVOS E METODOLOGIA	52
4.3 TOMADA DE CONHECIMENTO DO CRITÉRIO DE APURAMENTO DOS CUSTOS E DOS PRINCIPAIS CONTROLOS INTERNOS DA ASSOCIAÇÃO	54
4.3.1 Informação para a orçamentação e o controlo orçamental.....	54
4.3.2 Sistema de informação	54
4.3.3 Principais Riscos e Controlos Internos.....	55
4.4 ETAPAS DO DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO NAS ATIVIDADES	55
4.4.1 Identificação dos custos diretos e indiretos, variáveis e fixos.....	56
4.4.2 Identificação dos recursos e das atividades.....	57
4.4.3 Seleção dos indutores de custo.....	59
4.5 APLICAÇÃO PRÁTICA DO SISTEMA DE CUSTEIO	66
4.5.1 Fases dos processos de autorização e de organização	66
4.5.2 Implementação do Sistema ABC.....	69
4.5.3 Apreciação crítica e recomendações ao sistema proposto.....	72
4.6 LIMITAÇÕES	73
CONCLUSÃO	74
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	76
ANEXOS	79

Lista de Siglas

ABB	Activity-Based Budgeting
ABC	Activity Based Costing
FIFA	Fédération Internationale de Football Association
FPF	Federação Portuguesa de Futebol.
MOD	Mão-de-obra direta
UEFA	Union of European Football Associations

Lista de Figuras

Figura 1.1 - Classificação do custo	12
Figura 1.2 - Fases da Elaboração do Processo Orçamental	17
Figura 1.3 - As diferentes etapas do processo ABC	23
Figura 3. 1 - Organigrama da Associação à data de dezoito de outubro de dois mil e dezassexes	36
Figura 3. 2 - Orçamento de Rendimentos	41
Figura 3. 3 - Orçamento de Gastos	42
Figura 3. 4- Orçamento época 2015/2016 versus Orçamento 2016/2017	45
Figura 4. 1 - Fase de Autorização	66
Figura 4. 2 - Fase de Organização	68
Figura 4. 3 - Relação Número de Jogadores - Árbitros	70

Lista de Quadros

Quadro 1.1 - Comparação dos enfoques da Contabilidade de Gestão entre os anos 60 e os anos 90	7
Quadro 1.2 - Fases da Contabilidade de Gestão	8
Quadro 1.3 - Definições de Contabilidade de Gestão	9
Quadro 1.4 – Síntese da Contabilidade de Gestão	10
Quadro 1.5 - Tipologia de Orçamentos	15
Quadro 1.6 - Vantagens e Limitações do Orçamento Tradicional versus ABB	17
Quadro 1.7 - Condutores de Custos de Recursos versus Atividades	22
Quadro 1.8 - Etapas para uma aplicação eficiente do ABC nas Organizações Desportiva	24
Quadro 1.9 - Diferenças entre os Sistemas de Custeio Tradicionais e o ABC	25
Quadro 3. 1 - Categoria dos Associados	35
Quadro 3. 2 - Direitos e Deveres dos Associados	35
Quadro 3. 3 - Principais Serviços da Associação	37
Quadro 3. 4 - Resumo das provas e torneios por escalão	39
Quadro 3. 5 - Centros Custo Época 2015/2016	50
Quadro 4. 1 - Objetivos Específicos e Tarefas a Realizar	53
Quadro 4. 2 - Matriz de risco e controlo	55
Quadro 4. 3 - Custos e a sua natureza	56
Quadro 4. 4 - Serviços Prestados versus Atividades	57
Quadro 4. 5 - Matriz de Atividades e Recursos	58
Quadro 4. 6 - Matriz Atividades afetas às provas, torneios e formações e Recursos inerentes	59
Quadro 4. 7 - Matriz Atividades afetas à Arbitragem e Recursos inerentes	59
Quadro 4. 8 - Cálculo da potência em funcionamento	61
Quadro 4. 9 - Indutores de Recurso	65

Lista de Tabelas

Tabela 3. 1 - Objetivos da Associação	34
Tabela 3. 2 - Demonstração de Resultados Previsionais	45
Tabela 3. 3 - Demonstração de Resultados Previsionais Vendas	46
Tabela 3. 4 - Proveitos Associativos	46
Tabela 3. 5 - Subsídios à Exploração	46
Tabela 3. 6 - Outros Rendimentos e Ganhos	47
Tabela 3. 7 - Juros, Dividendos e Outros Rendimentos	47
Tabela 3. 8 - Demonstração de Resultados Previsionais Gastos	47
Tabela 3. 9 - Gastos com pessoal	47
Tabela 3. 10 - Fornecimentos e Serviços Externos	48
Tabela 3. 11 - Gastos de Depreciação e Amortização	48
Tabela 3. 12 - Outros Gastos e Perdas	49
Tabela 3. 13 - Gastos e Perdas de Financiamento	49
Tabela 4. 1 – Afetação da Mão de obra por atividade	60
Tabela 4. 2 - Cálculo da MOD por curso de formação	61
Tabela 4. 3 - Cálculo do custo de comunicação	62
Tabela 4. 4- Custo Unitário de Árbitro	64
Tabela 4. 5 - Custo total do torneio	69
Tabela 4. 6 - Custo total do torneio	71

Introdução

Na procura de melhoria da competitividade as organizações passaram a dirigir os seus esforços no aumento da produtividade, com a redução de custos, o que só é possível com um sistema de informação flexível e ágil para responder às necessidades do mercado e de todos os interessados. O qual será mais apropriado se baseado num sistema de custeio dos bens e serviços.

Blocher *et al* (2007) referem que um bom sistema de custos deve identificar os custos incorridos com as atividades que consomem recursos e relacionar os custos desses recursos aos objetivos de custo como produtos, serviços ou centros de custos intermediários, baseados em atividades desempenhas pelos objetos de custo.

O Sistema de Custeio Baseado nas Atividades é um sistema de custos que tem como principal objetivo avaliar com precisão as atividades desenvolvidas numa organização, utilizando indutores de custos para alocar os custos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços. Segundo Blocher *et al* (2007), apropria os custos para os produtos por meio de atividades. Tendo sido considerado de dispendiosa implementação, durante muitos anos e, por isso apenas grandes organizações poderiam suportar os custos inerentes. Fatores como o desenvolvimento tecnológico da informação e dos computadores, no armazenamento e no tratamento dos dados – incluindo os *Big Data* –, permitiram que os custos de identificação, medição e divulgação dos dados tenha decrescido e vários tipos de organização o passassem a adotar.

A Associação tem exigências acrescidas de necessidades de informação no âmbito da boa gestão financeira que inclui o cumprimento dos princípios de bom governo e de *accountability*. Pressupõe que tenha informação detalhada que permita uma gestão eficaz e eficiente dos recursos e das atividades.

Enquadramento e Pertinência

A Associação tem como principais características:

- a importância que tem para o interesse público;
- é financiada maioritariamente por fundos públicos por via da Federação Portuguesa de Futebol;
- tem impacto imediato na sociedade através da formação desportiva de jovens;

- simplicidade de processos e da utilização de métodos de cálculo e apuramento dos custos;
- divide as suas atividades pelo futebol onze, futebol sete, futsal e futebol feminino o que se torna relevante pois envolve muitas pessoas, principalmente jovens dedicados ao desporto.

Assim, através da modalidade de trabalho escolhida para a elaboração do trabalho final do Mestrado em Controlo de Gestão, propõe-se a implementação de um sistema de custeio baseado nas atividades numa Associação de Futebol, para que as informações obtidas possam contribuir no processo de tomada de decisão e assim, ajudar no seu crescimento e desenvolvimento interno e externo da Associação.

Por razões de confidencialidade, no presente trabalho não será utilizado o nome completo da Associação¹ objeto de estudo, nem serão feitas referências a informações que possam comprometer o princípio do sigilo.

A implementação do sistema de custeio baseado nas atividades proposto, refere-se à época 2016/2017, mas os dados que servem de base ao estudo de caso reportam-se aos valores orçamentados e executados da época 2015/2016 e aos orçamentados de 2016/2017.

Questão de investigação e Objetivos

Atendendo à pertinência e necessidade da Associação em garantir informação útil e atempada, sobre os custos afetos às provas, aos torneios e aos cursos de formação, foi definida a questão geral de investigação do trabalho. A qual consiste em compreender se é possível e pertinente a implementação do sistema baseado nas atividades numa Associação de Futebol. Com o estudo, pretende-se compreender, se a adoção do ABC contribui positivamente para a obtenção de informação útil, atempada e necessária para auxiliar a tomada de decisão.

Objetivos Gerais

O presente trabalho tem dois objetivos gerais. O primeiro consiste em elaborar um estudo, numa Associação de Futebol, ao atual sistema utilizado para o apuramento dos custos dos torneios, das provas e dos cursos de formação. O segundo objetivo visa apresentar uma proposta de implementação de um sistema de custeio baseado nas atividades, apropriado à sua dimensão e complexidade, que lhe proporcione informação adequada à tomada de decisão.

¹ Doravante a Associação de Futebol, no âmbito do presente estudo, será designada por Associação.

Objetivos Específicos

De forma a dar resposta aos objetivos gerais definidos no ponto anterior, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- conhecer os Estatutos da Associação, os Regulamentos e outros documentos estatutários e leis aplicáveis;
- conhecer e examinar os Relatórios e Contas, os Orçamentos, os Planos de Atividades e os mapas da execução orçamental, das épocas de 2014/2015 e de 2015/2016;
- conhecer e compreender o funcionamento e a forma de organização da preparação da informação contabilística e da preparação do orçamento anual;
- examinar e compreender o sistema de apuramento dos custos dos torneios, das provas e dos cursos de formação;
- identificar e compreender as principais necessidades de informação;
- identificar e compreender os principais riscos e controlos para o apuramento dos custos e análise;
- conhecer e compreender as principais atividades e as fases relacionadas com os torneios, com as provas e com os cursos de formação;
- identificar os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, as atividades, os recursos e respetivos indutores;
- elaborar as várias fases de implementação do sistema de custeio ABC em concreto na Associação;
- apreciar os resultados obtidos e apresentar conclusões e recomendações.

Metodologia

A metodologia seguida para a realização do projeto foi a investigação qualitativa e o método do estudo caso na Associação de Futebol.

O trabalho realizado seguiu a metodologia qualitativa e o estudo caso na Associação. A fonte direta dos dados foi o ambiente interno e natural da Associação. Foi ainda usado o método da observação dos trabalhos e tarefas da Associação, dos procedimentos e dos processos seguidos para a preparação e controlo das provas, dos torneios e da formação. Para a obtenção do conhecimento e da compreensão desses processos e do respetivo ambiente de risco e de controlo, foram ainda executadas entrevistas aos principais colaboradores afetos aos serviços e reuniões com os mesmos e alguns responsáveis da Associação.

Principais contributos

A implementação do sistema de custeio baseado nas atividades permitirá à Associação ter um conhecimento mais profundo das atividades desenvolvidas, dos custos e da sua imprescindibilidade. O sistema permitirá à Associação otimizar as suas operações, eliminar ou alterar atividades e recursos.

Pretende-se com a concretização dos objetivos gerais, estabelecidos no ponto anterior, dar contributo à Associação na sua responsabilidade na obtenção de informação útil, que inclui ser mais detalhada, completa e oportuna para:

- a elaboração de orçamentos anuais;
- a revisão da execução orçamental;
- a revisão dos desvios e;
- a introdução de melhorias futuras,
- melhor afetação dos recursos e;
- o cumprimento das obrigações legais e normativas em matéria contabilística e de gestão;
- fornecer respostas mais objetivas, concretas e oportunas aos sócios, aos financiadores e à entidade de supervisão.

Assim, o estudo efetuado visa três contributos específicos para a Associação. O primeiro consiste na identificação das suas principais necessidades de informação, garantido a sua oportunidade e maior detalhe, com utilidade para a elaboração do orçamento anual, para o acompanhamento da execução orçamental, para a aquisição de bens e serviços relacionados com as provas, os torneios e a formação. De forma a minimizar eventuais desperdícios ou a sua insuficiência.

O segundo contributo, que decorre do anterior, visa informar com maior transparência e facilidade os sócios em Assembleia Geral, os restantes órgãos da Instituição e órgão de supervisão – Federação Portuguesa de Futebol.

O terceiro contributo pretende auxiliar a tomada de decisão da Associação nas funções de planeamento, de controlo e de avaliação.

Estrutura do projeto

O presente trabalho está estruturado em quatro capítulos.

No capítulo primeiro é efetuada uma breve história da evolução da contabilidade de gestão e uma apresentação do sistema ABC, onde é feito um enquadramento no que respeita ao seu surgimento, às fases de implementação e suas vantagens e limitações.

No capítulo segundo é apresentada e descrita a metodologia de investigação adotada neste trabalho, descrevendo-se os pressupostos e os procedimentos utilizados.

No capítulo terceiro efetua-se uma breve apresentação da Associação que permita dar a conhecer a sua estrutura organizacional, os seus objetivos principais, o seu negócio e, as principais fontes de financiamento.

No capítulo quarto é desenvolvida toda a conceção do modelo, nomeadamente, a identificação das atividades, dos recursos, dos indutores de atividades e dos indutores de recursos. Ainda, são apresentadas as limitações encontradas na sua elaboração, bem como recomendações ao modelo estudado.

Por último, são apresentadas limitações ao desenvolvimento do estudo, as principais conclusões e os contributos do trabalho realizado.

1. Enquadramento Teórico

Este capítulo tem como objetivos, em primeiro lugar, apresentar a contabilidade de gestão e a sua breve evolução e alguns tipos de custos necessários para o custeio dos serviços, que permitam efetuar um enquadramento dos principais conceitos e opções teóricas, utilizados no trabalho. Em segundo lugar, abordar o processo de orçamentação e colocar em evidência os seus traços fundamentais. Por fim, será tratado o sistema de custeio baseado nas atividades onde se aborda os seus principais objetivos, a sua necessidade e importância, as fases de implementação do modelo, as suas vantagens, limitações e dificuldades.

1.1 Contabilidade de Gestão

Considerando as sucessivas mudanças, nas últimas duas décadas, do contexto económico e do desenvolvimento académico a designação da contabilidade interna passou por sucessivas alterações, passando de “contabilidade de custos” para “contabilidade analítica”, sendo atualmente designada normalmente por “contabilidade de gestão”.

A moderna contabilidade de custos é muitas vezes designada de contabilidade de gestão porque os contabilistas de custos vêem os gestores como os principais clientes da informação contabilística. Os contabilistas estão sensibilizados quanto à qualidade e rapidez necessária na informação fornecida, de modo a que os gestores consigam fazer face ao seu meio envolvente (Horngren *et al.*, 2000).

Como refere Nunes (2009), a competitividade das empresas/organizações depende da capacidade dos gestores se modernizarem, devendo recorrer à utilização das tecnologias a fim de acompanharem e satisfazerem as exigências do mercado. Deste modo, como forma de elaborar uma informação contabilística de qualidade para o gestor, várias são as técnicas de custeio que podem ser adotadas, uma vez que segundo Ferreira (Gomes, 2007) a contabilidade de gestão pode ser vista como um agrupamento de técnicas, tradicionais e contemporâneas. Além disso, a mudança não ocorre só nas técnicas de custeio e na forma como a informação passou a ser utilizada, mas também no controlo de gestão (Ferreira & Otley, 2009).

O desenvolvimento da contabilidade de gestão, considerado útil, vai ser tratado nos quatro pontos seguintes.

1.1.1 Breve Evolução da Contabilidade de Gestão

Para Atkinson *et al.* (2001) e Giguère (2006), a contabilidade de gestão tem sofrido grandes mudanças de modo a responder aos desafios que lhe têm sido colocados. Hoje, a informação que se necessita da contabilidade de gestão é diferente daquela que era solicitada há algumas décadas.

A contabilidade de gestão pretende servir de orientação ou ponto de referência para todo o tipo de decisões internas a diferentes níveis no horizonte temporal do curto prazo e, configurar-se-á em função da estrutura organizativa e dos fins que se pretendem alcançar. (Ferreira *et al.*, 2014).

Assim, observa-se no quadro 1.1 *infra* uma comparação dos enfoques da contabilidade de gestão, nos anos 60 e 90.

Quadro 1.1 -Comparação dos enfoques da Contabilidade de Gestão entre os anos 60 e os anos 90

	Anos 60	Anos 90
1. Orientação	Produto	Mercado
2. Fixação de preços	Margem sem custo	Concorrência
3. Gama de produtos	Reduzida	Vasta
4. Tecnologia de fabrico	Fraca	Muito avançada
5. Fatores base do custo	Mão-de-obra direta	Indiretos
6. Ciclo de vida	Grande	Curto
7. Exigência do cliente	Reduzida	Grande
8. Tecnologia de informação	Muito fraca	Muito forte

Fonte: Elaboração Própria adaptado de Ferreira *et al.*, 2014.

A contabilidade de gestão, como atualmente é designada, teve a sua origem em meados do século XVIII. A sua evolução caracteriza-se em cinco fases principais, as quais podem ser resumidas no quadro 1.2 *infra*.

Quadro 1.2 - Fases da Contabilidade de Gestão

Fases	Conceito	Enfoque
Até 1950	- Contabilidade de custos	- Baseava-se na determinação dos custos e no controlo financeiro através dos orçamentos e das técnicas de gestão.
1950 – 1965	- Contabilidade de gestão	- Fornecia informação para o planeamento e controlo de gestão.
1965 – 1985	- Contabilidade de gestão	- Evidenciava a utilização da análise de processos e gestão de custos de modo a reduzir o desperdício dos recursos que são utilizados nos processos de negócio. - Surge o ABC.
1985 – 1995	- Contabilidade de gestão	- A atenção incidia na criação de valor através da utilização de recursos, utilizando técnicas para analisar o valor do cliente, o valor do acionista e o valor da inovação organizacional.
1995 - 2016	- Contabilidade de gestão	- Perspetiva externa e longo prazo; - Indicadores não financeiros; - <i>Balanced Scorecard</i>

Fonte: Elaboração Própria adaptado de Ferreira *et al*, 2014.

Esta evolução é marcada pela alteração dos conceitos e das definições, do âmbito e dos objetivos. E, por isso, a estrutura conceptual foi sendo revista. A alteração dos enfoques ou abordagens, que resultam das mudanças das necessidades de informação, das técnicas e ferramentas de gestão. Onde se incluem as relacionadas com o controlo de gestão, do aumento da perceção dos riscos potenciais e reais do negócio – mercado – do aumento das necessidades de melhores sistemas de informação, de gestão e de controlo.

Afinal, a contabilidade de gestão, por estar integrada e concorrer para os sistemas abertos e dinâmicos da atualidade, foi incorporando, à semelhança de outros saberes, os desenvolvimentos das outras áreas de conhecimento. Como é o caso da gestão – *e.g. balanced scorecard*, a melhoria contínua, cadeia de valor, *target costing/pricing*, gestão da qualidade total (TQM).

Fatores como o aumento da procura mundial de bens e serviços, da escassez das matérias-primas e outros recursos, as alterações geoestratégicas das empresas, têm obrigado as empresas e os académicos a desenvolver métodos e técnicas que permitam:

- satisfazer melhor as necessidades de informação para a tomada de decisão;
- utilização mais adequada e suficiente dos recursos, tendencialmente escassos;
- do aumento da pressão dos diversos *stakeholders* sobre a gestão para garantirem uma gestão mais eficaz, eficiente e transparente.

A organização competitiva é orientada para o cliente e para o mercado, usa tecnologias de produção e informação avançadas e, sempre que necessário, prevê e antecipa o efeito das

mudanças na preferência dos clientes e reconhece a envolvente social, política e cultural complexa em que atua.

A contabilidade de gestão faz parte de um todo, que é o processo de obtenção, tratamento, análise e fornecimento da informação para os responsáveis das empresas, a vários níveis da hierarquia da estrutura organizacional.

Tem de ser organizada em função das necessidades específicas de cada organização, não podendo estar sujeita a quaisquer formas ou padrões.

Assim, entende-se que contabilidade de gestão é o processo de identificação de medida, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação usada pela gestão para planear, avaliar e controlar os recursos disponíveis.

“O foco nos custos incorridos e no valor criado pelas atividades e processos de uma empresa será o ponto central da informação da contabilidade de gestão” (Atkinson *et al.*, 2001:25).

1.1.2 Noções e Definições

No seguimento dos pontos 1.1 e 1.2 do presente trabalho, a definição da Contabilidade de Gestão, foi sendo revista e alterada, em função dos objetivos que tem perseguido.

No quadro 1.3 *infra* será feito um breve resumo das principais definições apresentadas por alguns autores.

Quadro 1.3 - Definições de Contabilidade de Gestão

Autor	Definição
Institute of Management Accounting (IMA) (1982)	Processo de identificar, medir, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar a informação financeira utilizada para avaliar e controlar a organização assegurando a utilização adequada dos recursos.
Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión (AECA) (1989)	É um ramo da contabilidade que tem por objeto, a identificação, medição e valorização da circulação interna, assim como a sua racionalização e controlo, com o fim de proporcionar à organização informação relevante para a tomada de decisões empresariais.
Lizcano Álvarez (2000: 41-42)	“[...] o ramo da contabilidade que tem por objetivo a captação, mensuração e valorização da atividade interna de uma unidade económica, assim como a sua racionalização e controlo, com o objetivo de fornecer à entidade a informação relevante para a tomada de decisões.”
Drury (2008: 7)	“Contabilidade de gestão preocupa-se com o fornecimento de informação para as pessoas que estão dentro da organização, ajudando as a tomar as melhores decisões e promover a eficiência e eficácia das operações/processos existentes”.
Horngren <i>et al.</i> (2012: 4)	“[...] a contabilidade de gestão mensura, analisa e relata informação financeira e não financeira que ajuda os gestores a tomar decisões para cumprir os objetivos da organização”.

Fonte: Elaboração Própria

Conclui-se então que e, segundo Ferreira *et al* (2014), a contabilidade de gestão segue principalmente dois objetivos, tais como:

- transmite a cada departamento da organização a informação necessária para a gestão;
- contribui para a consecução dos objetivos estratégicos da organização, procurando a eficiência e a eficácia na utilização dos recursos. Para tal, utilizam-se os orçamentos, as análises de desvios e a tomada atempada de medidas corretivas;

A contabilidade de gestão pretende ainda, servir de orientação ou ponto de referência para todo o tipo de decisões internas a diferentes níveis no horizonte temporal do curto prazo e configurar-se-á em função da estrutura organizativa e dos fins que se pretendam alcançar.

Quadro 1.4 – Síntese da Contabilidade de Gestão

Contabilidade de gestão	
Destinatários da informação	Todos os responsáveis da organização nomeadamente: trabalhadores, gestores funcionais, executivos de topo e consultores.
Objetivos da informação	Auxiliar o gestor fornecendo informação adequada à tomada de decisões e em simultâneo fornecer dados que permitam efetuar o controlo do desempenho operacional.
Tipo e âmbito da informação	São fornecidas informações monetárias e não monetárias, de forma pormenorizada, acerca dos processos e tecnologias, fornecedores e clientes; a informação é desagregada ao nível do produto, centro de atividade, departamento e/ou do segmento de mercado.
Natureza da informação	Os sistemas de informação são definidos internamente de forma a satisfazer as necessidades estratégicas e operacionais da organização.

Fonte: Adaptado de Ferreira *et al* (2014)

1.1.3 A contabilidade de gestão como instrumento do sistema de informação

Galliers (1987:4) define informação como “[...] aquele conjunto de dados que, quando fornecidos de forma e tempo adequados, melhora o conhecimento da pessoa que o recebe, ficando esta mais habilitada a desenvolver determinada atividade ou a tomar determinada decisão”.

Buckingham (1987:18) conceitua o sistema de informação como “[...] um sistema que reúne, guarda, processa e faculta informação relevante para a organização e útil para aqueles que a querem organizar. É, portanto, uma combinação de procedimentos, informação, pessoas e tecnologias de informação, organizadas para o alcance de objetivos de uma organização”.

A teoria da informação, aplicada à contabilidade, inclui três aspetos fundamentais:

- a produção de informação financeira fiável;
- a sua relevância para o processo de decisão do investidor;
- a credibilização da informação financeira produzida e divulgada.

Baseia-se no princípio de que todas as empresas necessitam de apresentar uma informação financeira com características anteriormente descritas em virtude de o processo de decisão ser afetado, a todos os níveis e de forma direta, pela qualidade da informação usada no processo de decisão (Whittington e Pany, 2010).

De acordo com Saez *et al.* (1996:122), a contabilidade de gestão constrói informação financeira e não financeira; qualitativa e não qualitativa dirigida aos diferentes níveis hierárquicos da organização, relativa às variáveis internas com conteúdo estratégico.

A contabilidade de gestão como sistema de informação visa dois objetivos fundamentais:

- determinar os custos dos produtos fabricados e dos serviços prestados de modo a permitir a valorização das existências finais e o apuramento dos resultados;
- proporcionar informação válida para o processo de tomada de decisão numa perspetiva de planeamento e controlo de gestão.

1.1.4 Tipos de Custos para o Custeio dos Serviços

É fundamental a compreensão do significado da palavra custo para entender como é que um sistema de contabilidade calcula os custos e comunica a informação aos utilizadores de forma eficaz.

Custo é um gasto referente a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. É reconhecido no momento da utilização dos fatores de produção, para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Segundo Wright (1996) não existe limite para categorizar o custo, porém classifica-o em quatro categorias conforme figura 1.1 *infra*.



Figura 1.1 - Classificação do custo

Fonte: Adaptado de Wright (1996)

Na mesma linha de pensamento estão Horngren *et al* (2000), Atkinson *et al* (2001), Caiado (2011), Garrison *et al* (2011), Seal *et al* (2012), que classificam os custos considerando três aspectos diferentes:

- 1) custos do produto ou do período;
- 2) custos diretos e indiretos;
- 3) custos variáveis e fixos.

1.1.4.1 Custos Diretos e Indiretos

Os custos diretos identificam-se de modo imediato e objetivo, com o objeto de custo. (Garrison e Noreen, 2001; Carareto *et al.*, 2006; Machado, 2009; Ferreira *et al.*, 2014)

A natureza dos custos não nos indica se são diretos ou indiretos, é o objeto de custo que nos permite distingui-los. Por isso, existem exemplos de custos por natureza que normalmente alguns autores consideram indiretos e outros autores os dizem ser diretos. É o caso das depreciações de equipamentos e a energia elétrica das máquinas para Caiado (2009) e para Santos (2009). Caiado entende-as como indiretos e Santos como diretos.

Os custos indiretos contrariamente aos custos diretos, não se identificam de forma imediata aos objetos de custos (Garrison e Noreen, 2001; Carareto *et al.*, 2006; Machado, 2009; Ferreira *et al.*, 2014).

No entanto, Caiado (2009) complementa que os custos indiretos estão associados de forma indireta ao fabrico de um determinado produto, mas mesmo assim contribuem para a sua produção, por exemplo remunerações e encargos sociais com a chefia a trabalhadores, amortizações do edifício, entre outros.

1.1.4.2 Custos Fixos e Variáveis

Os custos fixos não se relacionam com a atividade e mantêm-se sempre constantes independentemente da organização aproveitar a sua capacidade produtiva ou de vendas total ou não (Furtado, 2011; Ferreira *et al.*, 2014).

Os custos variáveis caracterizam-se como o nome indica, por se modificarem, de acordo com o volume de produção (Garrison e Noreen, 2001; Ferreira *et al.*, 2014).

Com o passar dos anos, o controlo de custos deixou a função de auxiliar na avaliação do stock para se tornar uma importante arma de controlo e decisão de gestão (Martins, 2003).

1.1.4.3 Custos do Período

Todos os custos para administrar a organização e vender o produto ou prestar o serviço são considerados como custos do período em que forem incorridos. Os custos do período incluem, principalmente, os gastos gerais de vendas e administrativos que são necessários para a gestão da organização mas que não estão diretamente envolvidos com a prestação do serviço ou no processo de produção.

De facto, a contabilidade de gestão deve ser utilizada aliada à gestão orçamental a qual se traduz no planeamento sistemático das atividades de uma organização, consubstanciando-se na elaboração de orçamentos os quais correspondem à tradução monetária dos planos.

1.2 O Processo de Orçamentação

Neves *et al* (2011) definem o processo orçamental como uma etapa essencial do controlo de gestão. É particularmente relevante para as organizações na medida em que "[...] ocupa um lugar predominante entre as técnicas de controlo de gestão que podem ser utilizadas para facilitar e melhorar a tomada de decisões no interior da empresa" (Khemakhem, 1970:103).

"O processo de orçamentação leva a uma maior compreensão da organização para além dos números. Esta perceção contribui para que todos os envolvidos no processo orçamentação entendam como as partes da empresa se encaixam quantitativamente" (Stockton *et al.*, 2008:37).

Essa compreensão mais alargada e, simultaneamente mais detalhada, sobre os principais objetivos a alcançar, das necessidades dos recursos reais e potenciais, incluindo a informação para o apoio à decisão, permitirá a qualquer organização um acompanhamento da atividade mais permanente, objetivo e concreto.

Para tal, é necessário reter algumas ideias sobre a definição de orçamento, os tipos de orçamentos e as fases de processo de orçamentação.

1.2.1 Definição de Orçamento

Um orçamento é um documento interno e formal da organização, onde são previstas as despesas e as receitas, para a realização de um conjunto de atividades num certo período de tempo.

Segundo Khemakhem (1970) um orçamento é um plano pormenorizado expresso em termos quantitativos e interessando diversos aspetos da atividade de uma dada entidade, para um determinado período futuro.

O orçamento é em simultâneo uma "[...] ferramenta importante para a elaboração efetiva do planeamento a curto prazo e do respetivo controlo nas organizações" (Anthony e Govindarajan, 1998:373), como um "instrumento de gestão de apoio ao gestor no processo de alcançar os objetivos definidos para a empresa, ou seja, uma ferramenta de decisão e de ação. (Neves *et al.*, 2011:77).

É caracterizado por estimar o potencial lucro por negócio e, é estabelecido em unidades monetárias. Geralmente abrange um ano de atividade, é um compromisso de gestão e, é revisto e aprovado pela gestão de topo. Uma vez aprovado só pode ser alterado sob condições especiais e com regularidade mensal, trimestral, entre outras. Ainda, é comparado com a realidade financeira da organização, analisando-se as diferenças apuradas. (Anthony e Govindarajan, 1998).

Assim, os orçamentos traduzem-se na expressão prática das metas da organização. O destaque está na palavra prática, porque o orçamento determina, dirige e planeia as ações que se seguem. (Henderson e Martin, 2004).

Saber o que se pretende alcançar e quando se tem que atingir um determinado objetivo é fundamental para a organização começar a traçar planos de ação concretos, que por sua vez identificarão as decisões sobre as atividades a realizar no próximo ano.

Então, a mensuração financeira dos planos de ação permitirá a elaboração do orçamento. (Neves *et al*, 2011).

Então, para que seja possível a elaboração do orçamento é necessário compreender os tipos de orçamentos existentes de modo a perceber qual o mais indicado para cada organização.

1.2.2 Tipologia dos orçamentos

“O orçamento sendo um processo sequencial e integrado, convergindo para a perspectiva e antevisão dos resultados anuais, pode, no entanto, ser conceptualizado e estruturado de várias formas, dando assim origem a diversos tipos de orçamentos” conforme quadro 1.5 *infra* (Ferreira *et al*, 2014:454).

Quadro 1.5 - Tipologia de Orçamentos

Tipos de Orçamentos	Explicação
1. Orçamento Incremental	Tem como base o orçamento do ano anterior, ao qual acresce uma percentagem relativa à inflação. Tem como vantagem exigir poucos recursos, mas não reflete as mudanças ocorridas, sendo pouco informativo.
2. Orçamento de Base Zero (OBZ)	Como o próprio nome indica parte do zero, o que faz com que os gestores tenham de justificar detalhadamente todos os recursos solicitados e todas as despesas que preveem efetuar. Pode ser difícil de implementar pois coloca em causa a continuação de eventuais projetos dos gestores para além de ser bastante consumidor de tempo.
3. Orçamento Contínuo	É sempre atualizado, não é elaborado apenas uma vez por ano. Adapta-se constantemente à realidade, assegurando que o planeamento seja mais flexível e realista.
4. Orçamento Baseado nas Atividades (ABB)	Define o nível de atividades necessárias em cada função da empresa e estima os recursos que lhe são atribuídos no período orçamentado. Concentra-se nas relações causa-efeito entre a procura de bens e serviços e as atividades e os recursos requeridos.

Fonte: Elaboração própria adaptado de Ferreira *et al* (2014)

1.2.2.1 Orçamento Baseado nas Atividades *versus* Orçamento Tradicional

Os orçamentos tradicionais funcionam bem quando as condições de mercado são estáveis, os competidores conhecidos e as ações das pessoas previsíveis. Nesse ambiente, os

preços refletem os custos internos, a estratégia e o ciclo de vida dos produtos são longos e os clientes têm poucas opções de escolha. Por conseguinte, as decisões geralmente são poucas e podem ser suportadas por métodos tradicionais de gestão.

No entanto, o mercado mudou e tais características não fazem parte do cotidiano de muitas empresas. Com o ambiente de mercado altamente dinâmico e com o aparecimento do trabalhador do conhecimento, o orçamento tradicional perde sua eficácia. Nessas empresas, os orçamentos tornaram-se barreiras por diversas razões.

Atualmente, o orçamento é usado para atingir metas financeiras pré-definidas, o que contraria o pensamento dominante de criar sinergia e criatividade nas pessoas para melhorar continuamente as estratégias e processos orientados para o cliente. Para Kaplan e Norton (2001), as empresas estão sendo cada vez mais interditas pela inflexibilidade do processo orçamentário.

Assim, surge o ABB que é a expressão do plano esperado pela empresa, refletindo a previsão dos indutores de custo e das atividades necessárias para executar o volume dos objetos de custo. É uma ferramenta para obter consenso e compromisso dos colaboradores com o objetivo de guiar a empresa por meio de metas essenciais, que envolvem receita, custo, qualidade, tempo e inovação.

Segundo Kaplan e Norton (1998), o orçamento com base em atividades fornece bases sólidas para essa análise operacional. O ABB estima o volume dos objetos de custo, dos indutores, das atividades e dos processos de negócio. Desta forma, possui relação com o Custeio Baseado em Atividades – ABC.

De forma a entender-se melhor a diferença entre estes dois orçamentos apresenta-se no quadro 1.6 *infra* as vantagens e limitações de cada um.

Quadro 1.6 - Vantagens e Limitações do Orçamento Tradicional *versus* ABB

	Vantagens	Limitações
Orçamento Tradicional	<ul style="list-style-type: none"> - Simplicidade na preparação e utilização; - Facilita o controlo contabilístico e a comparação das tendências; - Encaixa na responsabilidade das entidades. 	<ul style="list-style-type: none"> - Não fornece informação útil para os decisores; - É demasiado focado no controlo do que se gasta; - Ignora os impactos a longo prazo; - Encoraja o gasto e não a poupança.
Orçamento Baseado nas Atividades	<ul style="list-style-type: none"> - Expresso em termos de custo da realização das atividades; - Assenta na redução de custos e eliminação de atividades inúteis; - Coordenação com os fornecedores e procura considerar as necessidades dos clientes/utentes; - Assegura a sincronia das atividades no conjunto da organização; - Baseia-se na capacidade utilizada e na capacidade disponível. 	<ul style="list-style-type: none"> - Necessidade de informação mais detalhada; - Elevado custo para a sua implementação;

Fonte: Elaboração própria

1.2.3 Fases do Processo de Orçamentação

A figura 1.2 *infra* traduz as fases do processo orçamental necessárias para um orçamento bem executado na gestão da organização. Observa-se que os "Objetivos, planos de ação e orçamento são elementos inseparáveis." (Neves *et al*, 2011:77).

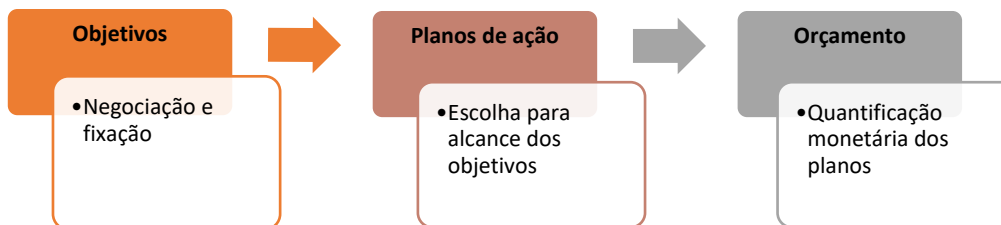


Figura 1.2 - Fases da Elaboração do Processo Orçamental

Fonte: Adaptado de Neves *et al*, 2011

O ciclo orçamental exposto na figura 1.2 *supra* permite que o orçamento tenha consistência e funcione como um verdadeiro instrumento de gestão para:

- conceber e escolher planos de ação pertinentes, tornando a afetação de recursos eficientes;
- avaliar a evolução da empresa em relação aos objetivos, servindo para controlo do desempenho e como sinal de alerta para os gestores.

Os objetivos estão intrinsecamente ligados a múltiplos fatores da organização como a estratégia, a atividade económica e a política dos concorrentes. É fundamental que os mesmos sejam mensuráveis no tempo. O facto dos objetivos poderem assumir várias realidades, sendo possível tornarem-se incoerentes, obriga que os mesmos sejam hierarquizados e quantificados de forma transparente. No entanto, é importante ter em conta que a motivação organizacional está relacionada com o facto de os objetivos serem exigentes e alcançáveis, de modo a não conduzirem à frustração. (Neves *et al*, 2011).

Neves *et al* (2011:80) definem que “um plano de ação é o resultado das decisões que se toma sobre as atividades que se executarão durante o ano seguinte”. As decisões têm impactos diretos sobre quais os meios a utilizar para alcançar os objetivos. Os planos de ação são os alicerces da afetação dos recursos. É fundamental existirem múltiplas interações para se encontrar uma solução concisa e coerente entre planos de ação e objetivos.

1.2.4 Orçamentos em Organizações sem Fins Lucrativos

Os objetivos das organizações sem fins lucrativos são diferentes dos objetivos das empresas voltadas para o lucro.

Segundo Blocher *et al* (2007) a meta de uma organização sem fins lucrativos é fornecer serviços de forma eficaz e eficiente, como estabelece o seu estatuto, ainda assim dentro do valor permitido nas suas despesas. O orçamento de uma organização sem fins lucrativos traduz-se no documento que autoriza as despesas e as atividades. Este tipo de organização começa a elaborar o seu orçamento estimando o total de receitas para um determinado período. Estas necessitam de decidir como imputar os recursos limitados para as competentes.

O orçamento deve traduzir que a organização pode, pelo menos, atingir o equilíbrio no valor estimado de receitas. Este, quando aprovado, mostra os recursos que a organização planeia usar para desempenhar as suas atividades.

1.3 O Sistema de Custo Baseado nas Atividades (ABC)

1.3.1 Definição do ABC

O custeio baseado nas atividades é um método de custeio utilizado para uma melhor distribuição dos custos indiretos e caracteriza-se pela acumulação de custos através de grupos de custos e atividades homogêneas - *activity cost pools* - de uma organização, seguindo-se a sua afetação aos produtos e serviços através dos condutores de custos - *activity cost drivers*.

O ABC concentra-se nas atividades e é uma metodologia que avalia o custo e o desempenho das atividades, recursos e objetos de custo.

O ABC não é apenas um método de cálculo do custo de produção, mas também um método de controlo de gestão. Este fornece informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da empresa.

Pinto e Santos (2005) definem o custeio baseado nas atividades como um sistema que permite repartir os gastos indiretos aos produtos e serviços, às atividades onde ocorrem, de modo que possibilite medir o custo dos recursos usados pelas atividades.

Segundo Teixeira (2009) o modelo ABC desenvolve-se em duas fases. Na primeira, os recursos são atribuídos às atividades em função do consumo que estas fazem dos recursos; na segunda, os custos das atividades são atribuídos aos produtos ou serviços, através de indutores de custo.

Citando Silva (2013), o ABC em relação aos sistemas de custeio tradicionais, reflete de forma mais credíveis os fundamentos económicos da produção, principalmente nas organizações que têm grandes quantidades de custos indiretos e uma gama diversificada de produtos, processos e clientes.

1.3.2. Principais objetivos do ABC

O objetivo do sistema em estudo não é apenas repartir os gastos pelos custos comuns entre os produtos, mas sim definir e medir o custo dos recursos utilizados pelas atividades que apoiam a produção e a entrega dos produtos e serviços aos clientes.

De acordo com Jordan *et al* (2011) o principal objetivo do ABC é “[...] demonstrar e evidenciar como estão a ser geridas as atividades de apoio nomeadamente, o design, conservação e manutenção, planeamento e controlo de qualidade, compras, armazenagem e

movimentação, vendas e distribuição, serviços administrativos, de forma a determinar em que medida é que os produtos ou clientes consomem os recursos associados a essas atividades”.

Silva e Costa (2008) e Andrade *et al* (2014) afirmam que o objetivo do ABC é reduzir as distorções provocadas pela imputação arbitrária e subjetiva dos custos indiretos pelos métodos tradicionais, apurando custos unitários ou totais de maneira precisa e eficiente, de forma a não fornecer informações e resultados distorcidos.

Canha (2007) refere que o método ABC não permite apenas calcular o custo de produção, mas é também um método de controlo de gestão que fornece informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da organização.

1.3.3. Necessidade e importância do ABC

O método ABC é utilizado para custear os produtos/serviços, com o objetivo de valorizar as existências, ou seja, para obter um valor de inventário mais correto. Este método também é utilizado para disponibilizar informação relevante e mais adequada para a tomada de decisões estratégicas tais como:

- fixação de preços;
- análise da rentabilidade dos clientes e dos produtos / serviços;
- seleção dos produtos a desenvolver;
- a eliminação das atividades;
- melhorias dos processos;
- gestão e redução dos custos e,
- medidas de desempenho das atividades.

Segundo Gunasekaran e Singh (1999), citado por Gomes (2007), o objetivo principal do método ABC é obter informação fiável acerca dos produtos, serviços, atividades, processos e clientes.

A importância que se dá à utilização do sistema de custeio ABC é em virtude do mesmo não ser apenas um sistema que dá valor aos *stocks*, mas também proporciona informações de gestão que auxiliam os gestores na tomada de decisão. Uma ferramenta do sistema de custeio ABC, é que a sua utilização, por exigir controlos pormenorizados, proporciona o acompanhamento e correções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo em que possibilita a implementação e/ou aperfeiçoamento dos controlos internos da entidade. O método ABC fornece uma melhor informação na medida que realiza uma análise detalhada das atividades.

Deste modo, reconhece quais as atividades que consomem mais recursos e quais os produtos que utilizam as atividades. Consegue imputar aos produtos e aos serviços mais custos indiretos, tanto ao nível da produção como da distribuição e, obtém também uma melhor perceção do comportamento dos custos. Com a utilização deste método há uma melhoria ao nível de gestão e do controlo dos custos e, uma análise mais rigorosa da rentabilidade.

1.3.4. Principais Definições

É essencial para a utilização do sistema de custeio baseado nas atividades todo um processo de identificação e de definição das várias atividades e recursos desenvolvidos.

1.3.4.1 Atividades, Recursos e Condutores

A identificação inicial das atividades é o aspeto mais difícil do processo ABC. Entende-se como atividade uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, informação financeira e até a manutenção dos equipamentos.

Pode-se desde logo definir que existem atividades principais e secundárias. Diz-se que uma atividade é primária se for utilizada ou consumida diretamente para servir um cliente, e é secundária se for utilizada ou consumida por uma atividade primária ou por outra secundária.

A característica fundamental do ABC é o processo de afetação dos custos indiretos aos produtos ou serviços. Segundo Kaplan (1998), os custos indiretos dos recursos são atribuídos aos objetos que os tenham de facto consumido através de uma relação causa-efeito.

Os condutores de custos são ferramentas fundamentais nesta relação de causa-efeito e podem ser definidos como fatores que determinam a quantidade de trabalho utilizada em determinada atividade, obtendo-se assim, o custo dessa atividade. (Ferreira et al, 2014.)

Os condutores de custos e, conforme quadro 1.7 *infra*, podem ser classificados como:

- condutores de custos de recursos e,
- condutores de custos de atividades.

Quadro 1.7 - Condutores de Custos de Recursos versus Atividades

Condutores de custos de recursos	São os fatores que determinam a ocorrência de uma atividade. Identificam a forma como os recursos são consumidos pelas atividades e demonstram a relação entre os recursos utilizados e as atividades.
Condutores de Custos de Atividades	Indicam a forma como as atividades são consumidas pelos serviços, clientes ou produtos e estabelecem a relação atividades-objetos de custo.

Fonte: Elaboração própria adaptado de Ferreira *et al*, 2014

Este ponto é abordado a propósito da referência à implementação do ABC apresentada a seguir.

1.3.5 Fases de Implementação do ABC

A implementação do ABC requer uma cuidadosa análise do sistema de controlo interno da organização. Sem este procedimento, que contemple funções bem definidas e o fluxo dos processos produtivos, torna-se inviável a aplicação do ABC de forma eficaz e eficiente. O ABC, por ser também um sistema de gestão de custos, pode ser implementado com maior ou menor grau de detalhe, dependendo das necessidades de informações que a administração necessite, o que está intimamente ligado ao ramo de atividade e dimensão da organização. Para que uma organização obtenha sucesso com a aplicação deste sistema de custeio é necessário que tenha claramente definido os objetivos a serem alcançados.

Segundo Sáez Torrecilla (1994) podemos distinguir oito etapas - conforme figura 1.3 *infra* - no processo de repartição e afetação dos custos, correspondentes a duas fases:

- 1.ª Fase – Afetação dos custos às atividades.
- 2.ª Fase – Afetação aos produtos dos custos diretos e repartição e imputação dos custos das atividades, com base nos indutores de custos.

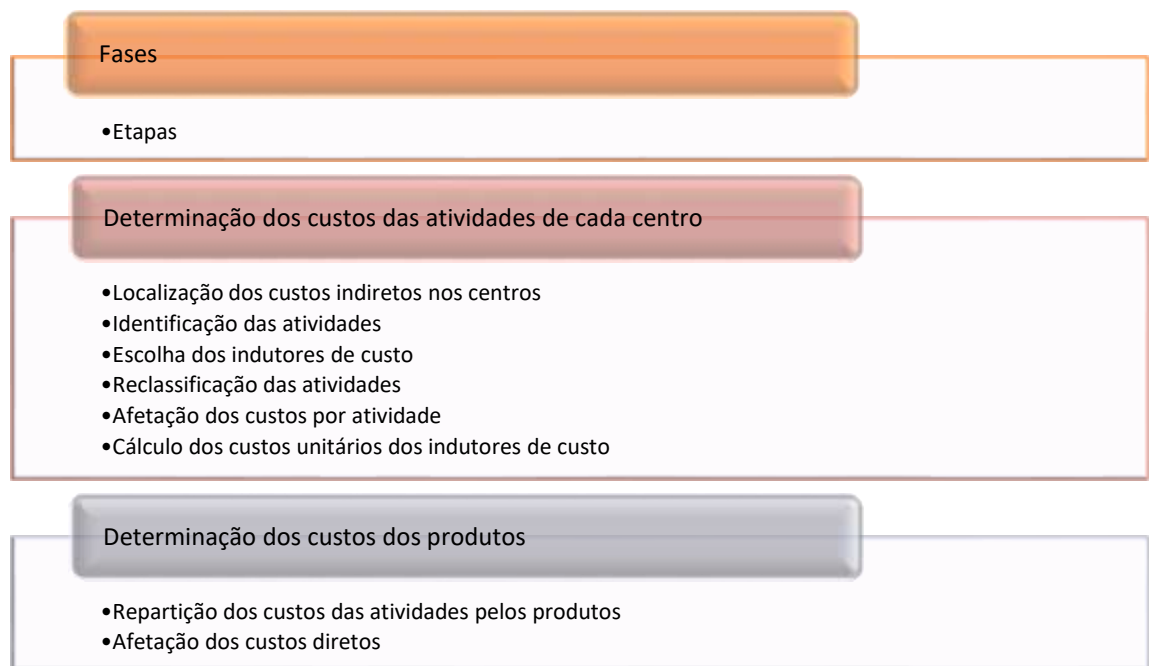


Figura 1.3 - As diferentes etapas do processo ABC

Fonte: Elaboração própria adaptado de Sáez Torrecilla (1994)

Silva (2013) destaca o modelo ABC como um sistema de custeio mais relevante em relação aos sistemas de custeio tradicionais, pela forma como os recursos são consumidos pelos objetos de custos.

1.3.6 A adoção do ABC nas Organizações Desportivas

Para se aplicar a metodologia do ABC em organizações desportivas, inicialmente deve-se entender os tipos de custos envolvidos e as atividades que se realizam. Seguindo esta metodologia consegue-se reduzir todos os custos desnecessários, melhorando assim, a qualidade dos serviços prestados, ganhando a confiança e satisfação dos clientes. (Panagiotis Dimitropoulos, 2007)

O custo total de uma atividade desportiva inclui programas de treino e desenvolvimento, custos dos atletas e todos os custos indiretos associados, tais como, custos administrativos, custos de manutenção e custos financeiros. Este custo pode ser facilmente distribuído nas atividades que estão diretamente afetas. Enquanto o custo restante pode ser distribuído de acordo com o número dos participantes num evento específico ou através de parâmetros especiais como a utilização de uma instalação desportiva num período indicativo. (Panagiotis Dimitropoulos, 2007).

Ainda segundo o mesmo autor:

- como atividades, entende-se qualquer tipo de trabalho que ocorra na organização como por exemplo, os cursos de formação, a realização de evento como campeonatos e torneios;
- como fontes de custo podemos determinar o edifício ou instalações, os funcionários, os formadores e despesas funcionais;
- os objetos de custo são as principais razões pelas quais a direção precisam de informações relevantes e oportunas para a tomada de decisões.

Quadro 1.8 - Etapas para uma aplicação eficiente do ABC nas Organizações Desportiva

Designação
1. Separação da organização desportiva por departamentos.
2. Determinação de departamentos de estudo e objetos de custo final.
3. Registo das atividades de cada departamento.
4. Composição dos meios que executam essas atividades.
5. Determinação dos condutores de custos.
6. Repartição do custo total de cada parte com a contribuição do custo.
7. Determinação dos drivers que conectam atividades - recetor de custo.
8. Transferência do custo das atividades para o custo total dos recetores - objetos de custo.
9. Cálculo do objeto de custo total.
10. Refazer os passos 7 a 10 colocando diferentes destinatários de custos – objetos de custos - para diferentes tipos de resultados.

Fonte: Elaboração própria adaptado de Panagiotis Dimitropoulos (2007)

O ABC é uma disciplina que se concentra na gestão de atividades como o caminho para melhorar continuamente tanto o valor recebido pelos clientes como o lucro obtido na prestação do serviço.

1.3.7 Comparação entre o ABC e os Sistemas Tradicionais

O ABC surgiu para dar resposta a problemas que os sistemas tradicionais não eram capazes de dar. Assim, no quadro 1.9 *infra* são apresentadas as diferenças entre estes sistemas de custeio e a respetiva explicação.

Quadro 1.9 - Diferenças entre os Sistemas de Custeio Tradicionais e o ABC

	Diferenças	Explicação
Sistemas de Custeio Tradicionais	<ul style="list-style-type: none">a) Baseiam-se no princípio de que os produtos consomem recursos (custos).b) Procura absorver os custos com os produtos o que não permitia a obtenção de informação sobre as atividades;c) Preocupam-se apenas com a sua medida financeira.d) Privilegiam o apuramento de custos numa lógica funcional (por secção, por direção e por divisão)	<ul style="list-style-type: none">a) Os custos deverão ser absorvidos pelos produtos quer estejam direta ou indiretamente relacionados com eles.b) Desta forma, não ajudava os gestores na sua tomada de decisão e na racionalização de custos.c) Isto é, preocupam-se apenas com os relatórios, quadros de análises de custos dos produtos, serviços e departamentos que se expressam apenas em termos monetários. Com esta medida também perdem quase por completo o conceito de ciclo de vida.d) Assim, os modelos tradicionais eram concebidos em gabinetes por “especialistas”.
Custeio Baseado nas Atividades	<ul style="list-style-type: none">a) Baseia-se no princípio de que as atividades consomem recursos e que os produtos resultam das atividades.b) Identifica as atividades a um nível mais elementar assim como os seus geradores de custos.c) Além do aspeto monetário defende que as atividades devem ser medidas também pelos fatores tempo e qualidade.d) Tem uma perspetiva interfuncional.	<ul style="list-style-type: none">a) É necessário identificar as atividades e, nestas, os fatores que efetivamente consomem recursos.b) Assim, permite obter informação sobre as atividades, sendo mais adequado como instrumento de apoio à decisão e também de controlo interno.c) Reduzir custos pode significar perdas na qualidade ou no tempo de execução. É mais adequado para o acompanhamento das atividades e da performance da empresa.d) A implementação do ABC tem de ser realizada por equipas multifuncionais o que permite ir identificando as eficiências/ineficiências ao longo da cadeia de valor.

Fonte: Elaboração própria

1.3.8 Vantagens e limitações da utilização do Custeio Baseado nas Atividades

O método ABC, à semelhança de outros sistemas de custeio, apresenta vantagens e limitações, como muitos autores têm vindo a abordar como resultado de muitos estudos empíricos realizados.

Entre as vantagens apontadas pela literatura ao método ABC, destacam-se os autores (Innes e Mitchell, 1989; Kaplan, 1990; Sutton, 1991; Cooper e Kaplan, 1992; King *et al*, 1994; Lucey, 1996; Cross *et al*, 1997; Maberley, 1998; Hicks, 1999; Horngreen, *et al*, 2000; Rodrigues e Martins, 2004):

- permite detetar e eliminar quais as atividades que não adicionam valor ao produto;
- fornece melhor informação na medida em que realiza uma análise detalhada das atividades e utiliza-as como entidades indutoras de custo;

- reconhece quais as atividades que consomem recursos e quais os produtos que utilizam as atividades, aproximando os custos dos produtos à realidade. facilita um maior rigor na imputação dos custos indiretos aos produtos e serviços, tanto a nível da produção como da distribuição;
- facilita uma melhor percepção do comportamento dos custos;
- melhora a rentabilidade da empresa a vários níveis, bem como a sua competitividade;
- permite um maior rigor na determinação dos custos dos produtos e serviços, ao detalhar em pormenor os custos unitários;
- permite o cálculo mais rigoroso da margem de contribuição com a inclusão de um maior número de custos;
- contribui para melhorar a tomada de decisão na medida que consegue prever o custo variável do produto a longo prazo, fornece medidas financeiras úteis, dá importância a medidas não financeiras e há uma melhoria a nível dos indicadores de desempenho;
- concorre para elevar o nível da gestão e do controlo de custos e para uma análise mais rigorosa da rentabilidade.

De entre as restrições que constituem limitações à aplicação do método ABC, relevam-se como mais significativas, as identificadas pelos autores (Ostrenga e Probst, 1992; King *et al*, 1994; Innes e Mitchell, 1995b; Lucey, 1996; Lukka e Ganlund, 1996; Clarke *et al*, 1999; Horngren *et al*, 2000; Rodrigues e Martins, 2004):

- dificuldades em identificar as atividades, definir os vários indutores de custo e em distinguir as que adicionam e não adicionam valor;
- dificuldades em quantificar os indutores das atividades;
- dificuldades na repartição dos custos pelas diferentes atividades, sempre que elas são muitas e são muitos os indutores de custo;
- elevados custos de implementação face aos benefícios obtidos;
- aumento da carga de trabalho dos diversos funcionários da empresa.

1.3.9 Dificuldades de Implementação

A aplicação do custeio ABC é complexa e de difícil aceitação pelas organizações, que muitas vezes não se interessam em desenvolver o sistema por afirmarem que os custos de aplicação superam os benefícios gerados. O sistema ABC visa retorno a longo prazo e desta forma os custos de aplicação superam os benefícios iniciais como qualquer investimento a longo prazo.

Turney (1990) apresenta alguns dos problemas, denominando-os por mitos, que se assumem como obstáculos à implementação do ABC, agregando-os em quatro grupos distintos:

1. a dificuldade de implementação e de utilização;
2. a opção pela melhoria dos sistemas tradicionais;
3. a ideia de que a obtenção de custos mais precisos é desnecessária;
4. a assunção da pouca relevância dos sistemas de custeio no processo de melhoria contínua.

Estas dificuldades podem resultar da ausência de informação adequada e segundo Gunasekaran (1999) a literatura existente sobre o tema não tem gerado um modelo suficientemente compreensível para a conceção e implementação de um sistema ABC.

Stevenson e Cabell (2002) e Stewart (2001) traduzem a ideia das limitações do ABC conduzirem à não implementação deste método porque a necessidade de ter pessoal especializado, de forma a sensibilizar todo o pessoal da empresa sobre o novo método e as razões do seu uso, o tempo exigido para a sua implementação, e os custos que daí advêm são um entrave para as empresas com poucos recursos financeiros. A forte resistência dos funcionários à mudança organizacional e funcional que o método ABC implica é outro grande obstáculo à sua implementação.

Maher e Marais (1998) fizeram um estudo onde demonstraram que perante recursos comuns e indivisíveis o ABC é limitado e falha no cálculo do custo dos produtos.

2. Objetivos e Metodologia de Investigação

O presente capítulo apresenta a questão geral de investigação identificada, os objetivos definidos para o trabalho e a metodologia adotada.

A partir da revisão da literatura realizada e, seguindo as principais opções apresentadas no capítulo 1. do presente trabalho, conjugada com a pertinência e necessidade da Associação em garantir informação útil e atempada, foi possível estabelecer a questão geral de investigação do trabalho. A qual consiste em:

É possível e pertinente a implementação do sistema baseado nas atividades (ABC) numa Associação de Futebol?

Com o estudo, pretende-se compreender, se a adoção do ABC contribui positivamente para a obtenção de informação útil, atempada e necessária para auxiliar a tomada de decisão da Associação.

2.1. Objetivos

2.1.1. Objetivos Gerais

O presente trabalho tem dois objetivos gerais. O primeiro consiste em elaborar um estudo, numa Associação de Futebol, ao atual sistema utilizado para o apuramento dos custos dos torneios, das provas e dos cursos de formação. O segundo objetivo visa apresentar uma proposta de implementação de um sistema de custeio baseado nas atividades, apropriado à sua dimensão e complexidade, que lhe proporcione informação adequada à tomada de decisão.

2.1.2. Objetivos Específicos

De forma a dar resposta aos objetivos gerais definidos no ponto anterior, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- conhecer os Estatutos da Associação, os Regulamentos e outros documentos estatutários e leis aplicáveis;
- conhecer e examinar os Relatórios e Contas, os Orçamentos, os Planos de Atividades e os mapas da execução orçamental, das épocas de 2014/2015 e de 2015/2016;
- conhecer e compreender o funcionamento e a forma de organização da preparação da informação contabilística e da preparação do orçamento anual;
- examinar e compreender o sistema de apuramento dos custos dos torneios, das provas e dos cursos de formação;

- identificar e compreender as principais necessidades de informação;
- identificar e compreender os principais riscos e controlos para o apuramento dos custos e análise;
- conhecer e compreender as principais atividades e as fases relacionadas com os torneios, com as provas e com os cursos de formação;
- identificar os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, as atividades, os recursos e respetivos indutores;
- elaborar as várias fases de implementação do sistema de custeio ABC em concreto na Associação;
- apreciar os resultados obtidos e apresentar conclusões e recomendações.

2.2. Metodologia

Segundo Saunders et al. (2009) a metodologia de investigação tem como propósito delinear como a investigação é realizada, bem como ajudar na escolha da estratégia mais adequada a aplicar de modo a que os objetivos pretendidos sejam alcançados. Para a elaboração de uma investigação, independentemente do tema, é imprescindível levar a cabo várias etapas que estão intrinsecamente relacionadas, podendo cada uma delas ser realizada mais do que uma vez.

Em investigação existem dois tipos de abordagem: a quantitativa e a qualitativa. As quais, se utilizadas em simultâneo, permitem a triangulação de dados. A utilização de entrevistas, a observação direta ou participativa, a análise de textos e documentos, a obtenção de registos de áudio e os estudos de caso são os métodos mais utilizados em investigação qualitativa. Por outro lado, na investigação quantitativa é requerido o desenvolvimento de uma estrutura conceptual bem como hipóteses suscetíveis de serem demonstradas (Major e Viera, 2012).

Para Yin (2003) não existe um método de investigação melhor que outro, uma vez que a escolha está intrinsecamente relacionada com o objetivo de investigação em causa e o resultado que se pretende obter. O autor refere a existência de diversas abordagens de investigação, nomeadamente, a experiência, pesquisa, relato histórico, análise de arquivos, estudos de casos, entre outros. Tendo em conta o referido anteriormente, optou-se pelo método do estudo de caso, como sendo o método mais adequado para esta investigação, e pela utilização de técnicas como a entrevista, observação e diário de bordo.

2.2.1. Método do Estudo de Caso

Para Yin (2003) o método de estudo do caso é uma investigação empírica que investiga um fenómeno no seu ambiente real, e na qual se utilizam múltiplas fontes de evidência, como entrevistas e observações.

Benbasat et al. (1987:370) afirmam que “[...] um estudo de caso examina um fenómeno no seu ambiente natural, empregando múltiplos métodos de recolha de dados para albergar informação de uma ou de várias entidades. Os limites do fenómeno não são claramente evidentes no início da investigação e não é utilizado nenhum controlo experimental ou manipulação.”

De acordo com as definições apresentadas, o método de estudo de caso pretende compreender um caso através da recolha e análise detalhada de dados, de modo a explicar o seu comportamento de investigação e concluir sobre o mesmo num período de tempo previamente estipulado (Ribeiro, 2012).

Segundo Yin (2003) a utilização deste método é adequada quando o investigador procura compreender, explorar ou descrever circunstâncias complexas, e dar respostas para o “como?” e os “porquês?”. De acordo com Benbasat et al. (1987) é necessário responder a algumas questões para o investigador saber se o método de estudo de caso é o adequado ou não para a investigação do fenómeno em causa. Se o investigador responder negativamente às três primeiras questões e afirmativamente à última, o método de estudo do caso é o adequado. As questões referidas pelo autor são:

- pode o fenómeno de interesse ser estudado fora do seu ambiente natural?
- o controlo ou manipulação dos sujeitos ou eventos é necessário?
- o fenómeno de interesse desfruta de uma base teórica estabelecida?
- deve o estudo focar sobre acontecimentos atuais?

Benbasat et al. (1987) afirmam que o método de estudo de caso é um método de investigação qualitativa que tem como principais características, as seguintes:

- o estudo do fenómeno é realizado no seu ambiente natural;
- a recolha de dados é realizada através de distintos meios;
- o estudo é realizado em uma ou poucas organizações;
- a complexidade de cada organização é examinada exaustivamente;
- não existe envolvimento de qualquer controle experimental ou manipulação;

- os resultados obtidos dependem, na sua maioria, do poder de integração do investigador;
- o foco está nas ocorrências atuais;
- não existe a obrigatoriedade de serem explicadas previamente as variáveis dependentes e independentes.

Contudo, e apesar da sua versatilidade permitir uma abordagem mais positivista, interpretativa ou crítica, o método de estudo de caso apresenta, como todos os métodos, algumas dificuldades, aquando a sua implementação, que devem ser tidas em conta pelo investigador (Benbasat et al., 1987). No que respeita às dificuldades do método, é essencial o esforço do investigador para a recolha, a análise e a estruturação dos dados obtidos através das distintas técnicas de recolha de matérias empíricas e, no que se refere ao objeto de estudo, o investigador deve decidir se estuda pessoas, grupos, organizações, projetos, sistemas ou processos de decisão específicos (Pozzebon e Freitas, 1998).

Pozzebon e Freitas (1998) salientam que alguns dos erros encontrados na aplicação do método de estudo de caso, podem ser evitados se o investigador expor de forma clara quais são os objetivos originais da investigação, a justificação sobre onde irá realizar o estudo, o lugar, e descrever com detalhe as técnicas que irá utilizar na recolha e análise dos dados, bem como as fontes utilizadas.

Yin (2003) refere que a falta de rigor e a subjetividade, por parte do investigador, resultante da sua proximidade com o objeto de estudo, juntamente com o facto de o estudo de caso fornecer reduzida base para generalizações estatísticas, são duas das principais limitações deste método. Darke et al. (1998) acrescentam que o investigador deve ter sempre presente que as suas características pessoais e os seus conhecimentos anteriores podem manipular o estudo realizado, em virtude da recolha e análise de dados ser um procedimento subjetivo decorrente da interpretação do investigador.

O estudo de caso, objeto do presente trabalho, baseia-se apenas no ambiente da empresa em questão e tem como propósito a elaboração de uma proposta de sistema de contabilidade de custos adequado à realidade da organização.

2.2.2. Estudo de Caso na Associação

O trabalho realizado seguiu a metodologia qualitativa e o estudo caso na Associação. A fonte direta dos dados foi o ambiente interno e natural da Associação. Foi ainda usado o método da observação dos trabalhos e tarefas da Associação, dos procedimentos e dos processos seguidos para a preparação e controlo das provas, dos torneios e da formação.

Para a obtenção do conhecimento e da compreensão desses processos e do respetivo ambiente de risco e de controlo, foram ainda executadas entrevistas aos principais colaboradores afetos aos serviços e reuniões com os mesmos e alguns responsáveis da Associação.

O trabalho compreendeu seis etapas.

- Primeira etapa – a revisão da literatura relacionada com os métodos de custeio e apuramento dos custos, em particular o método ABC, o processo de orçamentação, a avaliação de desempenho nas organizações e os sistemas de informação. Com base na leitura e na análise de artigos científicos, monografias e outros documentos relevantes para a compreensão do tema e que permitisse estabelecer a questão geral de investigação.
- Segunda etapa – a recolha dos dados, no ambiente interno e natural da Associação, através:
 - da leitura e análise de documentos internos da Associação, tais como os Estatutos da Associação, os Regulamentos e, outros de natureza legal, estatutária e interna;
 - da realização de entrevistas focalizadas junto dos colaboradores da Associação, nas observações direta e participante;
 - de reuniões com os responsáveis da Associação e os funcionários da mesma, quer na fase inicial do projeto, quer depois na sua finalização.
- Terceira etapa – procedeu-se à análise e à compreensão dos dados recolhidos sobre a forma de funcionamento e de organização da Associação, dos torneios, das provas e da formação. Foi ainda possível compreender os principais processos e procedimentos de controlo existentes, os principais riscos associados e os eventuais pontos a melhorar.
- Quarta etapa - ulteriormente, procedeu-se à análise desses mesmos dados tendo em conta as fases da metodologia ABC. Foram identificados os objetos de custo que

se pretendiam custear, as atividades necessárias à sua produção e os recursos associados a estas atividades.

- Quinta etapa – a sistematização dos dados obtidos em quadros, tabelas e matrizes de risco, que permitissem uma compreensão e explicação do trabalho desenvolvido, das principais conclusões obtidas e das eventuais sugestões de melhoria.
- Sexta etapa – a elaboração escrita do presente trabalho, que antes da sua conclusão foi apresentado e discutido com o seu supervisor.

3. Caracterização da Associação de Futebol

No presente capítulo é apresentada uma breve identificação e apresentação da Associação, quanto aos seus objetivos e serviços principais relacionando-se com a forma como obtém o seu financiamento através dos seus rendimentos e gastos. Por último, aborda-se a elaboração do Orçamento que evidencia a natureza das fontes das receitas e a aplicação das despesas.

3.1 Identificação da Associação

A Associação de Futebol é uma pessoa coletiva de direito privado, sem fins lucrativos, constituída sob a forma de Associação. Que se rege por Estatutos próprios deliberados em Assembleia Geral e pelas normas a que está vinculada pela filiação na Federação Portuguesa de Futebol, pelos regulamentos e demais legislação aplicável.

3.2. Objetivos principais e fins

O principal objetivo da Associação consiste em promover, organizar, regulamentar e coordenar o ensino e a prática de futebol, em todas as especialidades e competições. Assim e, segundo o artigo 2º dos Estatutos cabe a essa:

Tabela 3. 1 - Objetivos da Associação

-
- Promover, incentivar, desenvolver, regulamentar e dirigir a prática do Futebol e do Futsal na área da sua jurisdição.
 - Estabelecer e manter relações com os seus associados e com as entidades congéneres, nacionais e estrangeiras;
 - Assegurar a sua própria filiação na Federação Portuguesa de Futebol (FPF);
 - representar o Futebol e o Futsal regional ou distrital, dentro e fora da área da sua jurisdição, nomeadamente, junto da FPF e das entidades oficiais;
 - Colaborar com as entidades competentes no estabelecimento e manutenção de uma estrutura de ligação, ao âmbito regional, entre Futebol e Futsal Federado e Escolar;
 - Fomentar, organizar e patrocinar campeonatos regionais ou distritais e quaisquer provas consideradas convenientes à expansão, ao progresso e ao desenvolvimento do Futebol e Futsal regional, mesmo constituídas por equipas não pertencentes aos seus associados.
-

Fonte: Elaboração Própria

De acordo com o artigo 6º dos Estatutos, é um dever de todos os associados e sócios ordinários:

- cumprir e fazer cumprir a Lei, Estatutos, Regulamentos, Recomendações, Diretivas e deliberações:
 - da *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA);
 - da *Union des Associations Européennes de Football* (UEFA);
 - da Federação Portuguesa de Futebol (FPF) e;

- da Associação e demais autoridades desportivas.

3.3 Categoria dos associados

Como em qualquer Associação esta e, de acordo com o artigo 3º dos Estatutos, também distingue os associados em três categorias diferentes conforme quadro 3.1 infra:

Quadro 3. 1 - Categoria dos Associados

Sócios	Explicação
Ordinários	Os clubes desportivos legalmente constituídos, com sede na área da sua jurisdição e que, aí se dedicando à prática do Futebol e/ou do Futsal, tenham obtido a respetiva filiação
De Mérito	Os sócios ordinários, dirigentes, árbitros, técnicos e desportistas sob a sua jurisdição que, por seu valor e ações, se mostrem dignos dessa distinção
Honorários	As pessoas singulares ou coletivas julgadas merecedoras dessa distinção, em virtude de relevantes serviços prestados ao futebol, e, as pessoas coletivas filiadas na Associação que tenham completado um mínimo de cinquenta (50) épocas filiadas.

Fonte: Elaboração própria

Estes Associados e, independentemente da sua categoria têm direitos e deveres que devem ser cumpridos conforme quadro 3.2 infra:

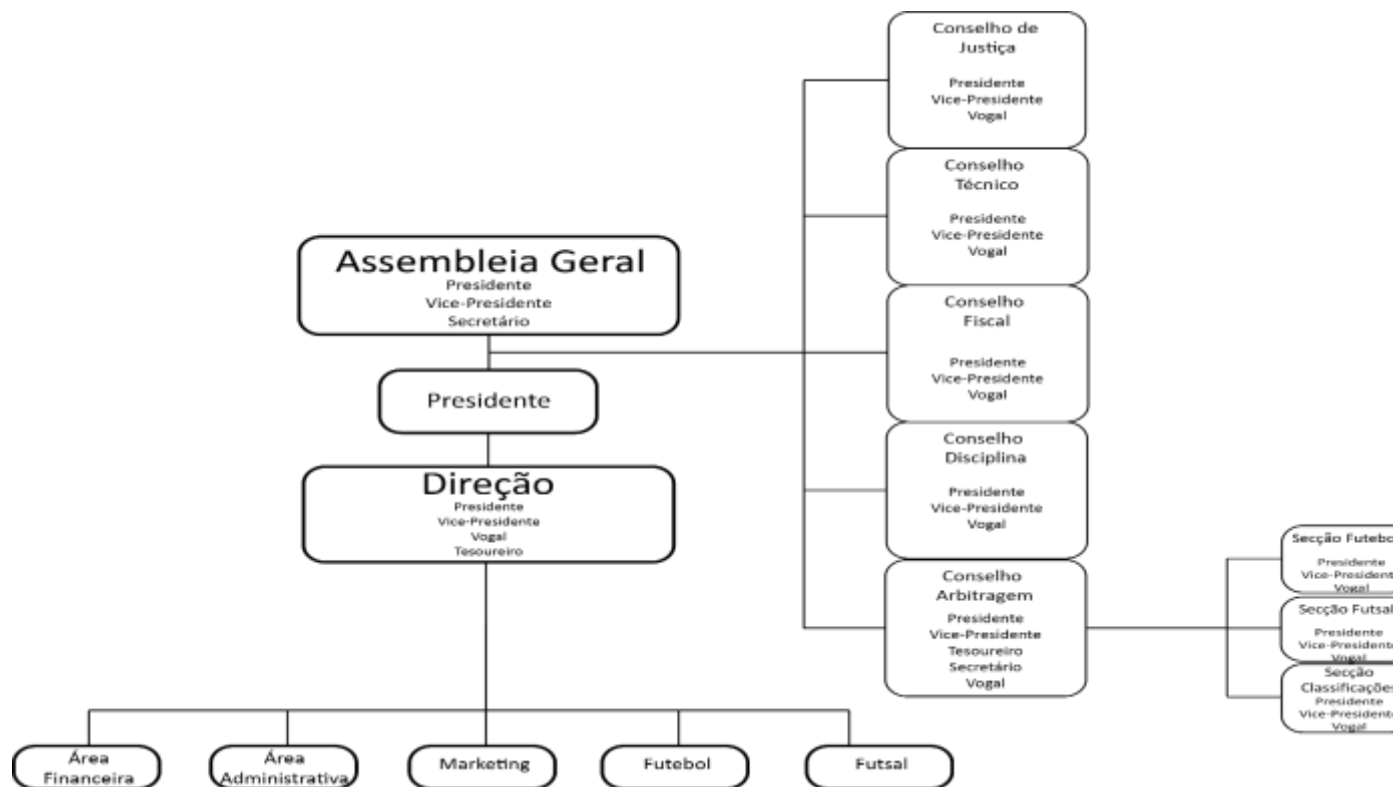
Quadro 3. 2 - Direitos e Deveres dos Associados

Deveres	Direitos
Pagar, dentro dos prazos regulamentares: <ul style="list-style-type: none"> • obrigações e outras contribuições, • os encargos contraídos para com a Associação, • e ainda, nos termos estabelecidos, as dívidas contraídas com a Associação, mesmo que o clube tenha adotado uma nova designação parcial ou total. 	<ul style="list-style-type: none"> • Examinar as contas da gerência nos quinze dias que antecederem as reuniões ordinárias da Assembleia Geral. • Participar em todas as reuniões da Assembleia Geral: <ul style="list-style-type: none"> • apreciando, discutindo e votando os atos dos Órgãos Sociais da Associação, as Contas da Gerência e quaisquer propostas submetidas à mesma Assembleia; • Receber, gratuitamente, os relatórios anuais e outras publicações da Associação

Fonte: Elaboração própria

3.4 Organigrama

Figura 3. 1 - Organigrama da Associação à data de dezoito de outubro de dois mil e dezasseis



Fonte: Elaboração Própria

3.5 Negócio

O principal negócio da Associação consiste na prática do Futebol e do Futsal federado e escolar na área da sua jurisdição.

3.5.1 Principais Serviços

O plano de atividades da Associação divide-se entre as ações de formação e as provas oficiais realizadas, estas últimas são divididas entre provas clássicas e provas extraordinárias.

Quadro 3. 3 - Principais Serviços da Associação

Ações de Formação	<p>Cursos de Treinadores</p> <ul style="list-style-type: none">• Futebol 11• Futsal <p>Curso de Massagistas</p> <p>Curso de Árbitros e Observadores</p> <ul style="list-style-type: none">• Futebol 11• Futsal
Provas	<p>Futebol 11</p> <ul style="list-style-type: none">• Sénior Masculino• Jovem Masculino <p>Futebol de Sete Jovem Misto</p> <p>Futsal</p> <ul style="list-style-type: none">• Sénior Masculino• Sénior Feminino• Jovem Masculino <p>Futebol de 4 e de 5 / Atividades Lúdicas</p> <ul style="list-style-type: none">• Seleções Distritais

Fonte: Elaboração própria adaptado dos Estatutos da Associação

Das ações de formação realizadas podemos destacar:

- o Curso de Treinadores de Futebol Grau I – UEFA C;
- o Curso de Treinadores de Futebol UEFA Basic – Grau II;
- o Curso de Massagistas Nível I;
- o Curso de Árbitros de Futebol/Futsal e;
- o Curso de Observadores.

Em relação às provas oficiais destacam-se:

- a Supertaça;
- a Taça da Associação;
- o Campeonato Distrital da Divisão de Honra;
- o Campeonato Distrital da 1ª Divisão;
- o Campeonato Distrital de Juvenis, Iniciados e Juniores;
- a Taça de Encerramento da Divisão de Honra e de Futsal Feminino.

A Associação organiza também Atividades Lúdicas de Traquinas e Petizes assim como Torneios Protocolares Inter-Associações quer femininos quer masculinos assim como organiza o Torneio Internacional de Juniores e o Campeonato Nacional de Futebol de Praia.

No quadro 3.4 *infra* é feito um resumo das provas e dos torneios pelo tipo de escalão.

Quadro 3. 4 - Resumo das provas e torneios por escalão

Escalão Provas	Seniores	Juniore	Juvenis	Iniciados	Infantis	Benjamins	Feminino	Traquinas	Petizes
Campeonato Distrital Futebol 11	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
Camp. Distrital 1ª Divisão Futsal e Futebol	✓								
Taça Associação	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
Supertaça Associação	✓						✓		
Campeonato Distrital Futsal	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
Taça de Encerramento	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
Torneios	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Atividades Lúdicas								✓	✓
Taça de Honra	✓						✓		
Troféu Distrital								✓	✓

Fonte: Elaboração Própria

3.6 Fases da realização das atividades

No decurso da elaboração do orçamento o responsável entrega à direção para inclusão no plano de atividades e orçamento uma proposta para realização de prova, torneio ou curso de formação. As propostas são compiladas pela área financeira e é produzido o orçamento e o plano de atividades o qual é votado pela direção, revisto pelo conselho fiscal e deliberado pela assembleia geral.

No decurso da época e já com o orçamento aprovado o responsável entrega à direção uma proposta para a realização de prova, torneio ou curso de formação. Antes da deliberação da direção tem de ser solicitado ao Vice-Presidente da área financeira que se pronuncie sobre a cabimentação da despesa, se for positivo o parecer a proposta segue para deliberação em reunião de direção. Muitas vezes ainda é necessário existir um parecer do conselho fiscal e uma deliberação da assembleia geral - no caso dos valores envolvidos ultrapassarem os valores totais e autorizados no orçamento aprovado (por exemplo – o protocolo com a Câmara Municipal).

3.7 Financiamento

A Associação obtém o seu financiamento através da relação entre receitas próprias e as receitas obtidas de organizações do setor público.

As receitas próprias provêm:

- a) das quotizações e obrigações dos sócios ordinários;
- b) do produto das quotas de inscrição para disputa das provas;
- c) das quotas e as percentagens provenientes dos jogos de Futebol, de Futsal, Futebol Feminino e Futebol de Praia, de harmonia com os Regulamentos de Provas da FPF e da Associação;
- d) do produto de multas, indemnizações, recursos e cauções ou preparos que revertam para a Associação;
- e) das quotas cobradas por licenças e transferências, na fração que lhe caiba;
- f) dos donativos e subvenções;
- g) dos subsídios da FPF, os do Totobola e quaisquer outros;
- h) dos rendimentos de Contratos Programa celebrados com a Administração Pública Central ou Local;
- i) dos juros de valores depositados;
- j) dos juros de empréstimo e de anuidades de amortizações;
- k) do produto de alienação de bens;

l) dos rendimentos de quaisquer valores patrimoniais;

A Associação tem ainda um protocolo com a Câmara Municipal a que pertence em que lhes é atribuído um valor tendo este que ser justificado com as diversas despesas com todo o tipo de provas organizado.

3.8 Rendimentos e Gastos

3.8.1 Rendimentos

A Associação obtém os seus rendimentos, essencialmente, através de vendas e prestações de serviços assim como de subsídios, doações e legados à exploração.

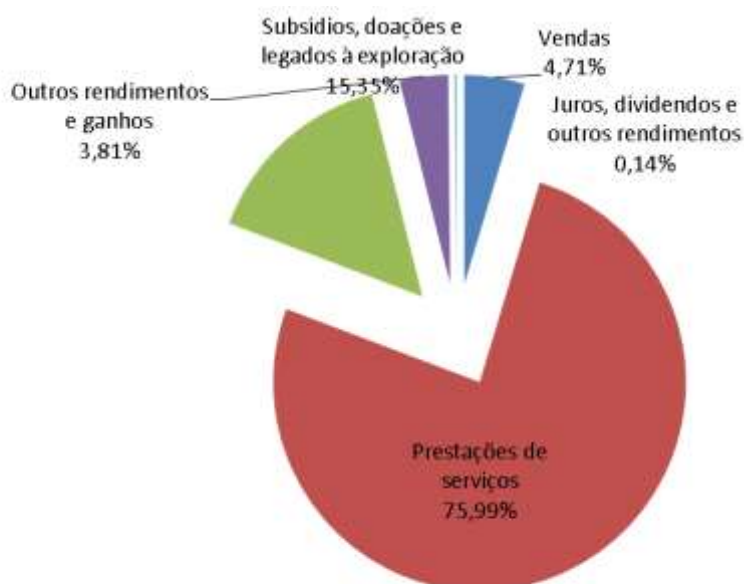


Figura 3. 2 - Orçamento de Rendimentos

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

Como se pode observar na figura 3.2 supra a maior percentagem de rendimentos refere-se à Prestação de Serviços. Esta rubrica compreende as importâncias recebidas a título:

- de filiação e inscrição de clubes;
- das receitas relativas à inscrição de atletas;
- das importâncias recebidas para a emissão de cartões;

- das receitas relativas às competições distritais e nacionais em que a Associação intervém e;
- das multas por infrações regulamentares assim como as verbas recebidas pelos protestos apresentados.

No que respeita aos Subsídios, doações e legados à exploração, esta rubrica regista os subsídios respeitantes a eventos que a Associação leva a cabo, bem como os contratos programa celebrados com a Federação Portuguesa de Futebol. Assim como engloba o apoio do Instituto de Emprego e Formação Profissional ao abrigo da Medida de Estágios para alguns colaboradores.

Com menor percentagem temos as Vendas que registam as transações de bens e serviços relacionados com a atividade desportiva, incluindo impressos e material desportivo aos clubes.

3.8.2 Gastos

A Associação tem gastos com o pessoal, custo das mercadorias vendidas, fornecimentos e serviços externos, gastos de depreciação e amortização e outros gastos e perdas.

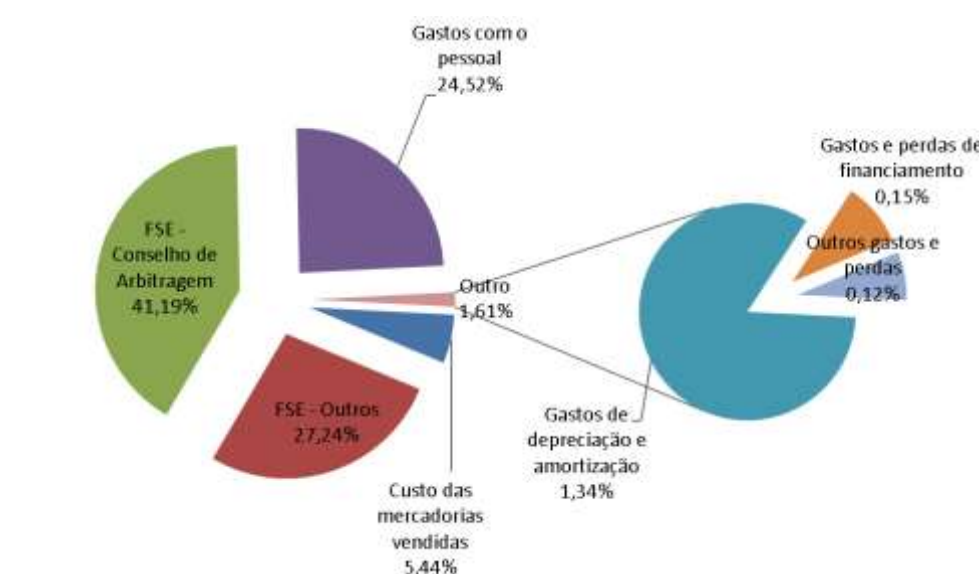


Figura 3. 3 - Orçamento de Gastos

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

Através da figura 3.3 *supra* podemos concluir que a maior percentagem de gastos que a Associação tem pertence aos Fornecimentos e Serviços Externo do Conselho de Arbitragem. Sendo que esta rubrica regista os gastos com as comunicações e o material de escritório bem

como os encargos de arbitragem na realização de torneios. Contempla ainda, os apoios que a Associação concede a Clubes, as importâncias suportadas pela Associação com a filiação em entidades hierarquicamente superiores e os bens oferecidos, a título de representação, propaganda ou promoção.

No que respeita aos Outros Fornecimentos e Serviços Externo, esta rubrica regista os valores despendidos com eletricidade, combustíveis, água, aluguer de salas, seguros de equipamento, serviços técnicos prestados por outras entidades, honorários relativos a treinadores, agentes de treino, serviços médicos, praticantes desportivos, juízes, árbitros e outros profissionais.

Relativamente aos Gastos com Pessoal esta rubrica regista os diferentes tipos de remunerações - vencimentos, horas extraordinárias, subsídios, prémios, ajudas de custo -, do pessoal não desportivo, assim como os encargos com seguros e com a Segurança Social. Entende-se como pessoal não desportivo todos os colaboradores que trabalham diariamente para o funcionamento da Associação. Esses encontram-se divididos por funções:

- Inscrições e Licenciamento de Jogadores;
- Registos e Controlo Técnico de Jogos, Organização de Eventos, Seleções, Publicidade nos Equipamentos, Pessoal de Campo, Seguro Desportivo, Disciplina e Contencioso;
- Conselho de Arbitragem;
- Económico e Transportes;
- Promoção e Comunicação, Formação, Inscrições;
- Tesouraria e Alteração de Jogos;
- Bilhética e Corpos Sociais dos Clubes.

Os Outros Gastos e as Perdas contemplam as importâncias despendidas com o pagamento de impostos, tais como, o imposto de circulação da viatura ao serviço da Associação. Os Gastos e as Perdas de Financiamento registam os juros e as despesas despendidos nas operações bancárias.

3.9 Orçamentação

A Direção organiza, anualmente, o projeto de Orçamento Ordinário respeitante a todos os serviços e atividades da Associação, juntamente com o parecer do Conselho Fiscal, submetendo-os à aprovação da Assembleia Geral.

O Orçamento é elaborado de forma a evidenciar a natureza das fontes das receitas e a aplicação das despesas e deverá apresentar-se equilibrado.

A contabilidade da Associação é organizada de acordo com a legislação aplicável e deve permitir uma análise clara e rigorosa da situação económico financeira. Os atos de gestão da Associação serão registados em livros próprios e comprovados por documentos devidamente legalizados, ordenados e guardados em arquivo. O esquema de contabilidade deverá conter as contas e fundos necessários, de modo a permitir um conhecimento claro e rápido do movimento de valores da Associação.

A Direção elabora, anualmente o Balanço e Contas da Gerência, os quais deverão dar a conhecer, de forma clara, a situação económica e financeira da Associação.

O orçamento anual da Associação é elaborado com base na execução orçamental a 31 de março do ano corrente e da planificação das atividades para a época seguinte. É feita uma projeção dos valores orçamentais até 31 de dezembro do ano corrente, o qual pode ser alterado com base numa taxa de inflação.

O orçamento divide-se pelas suas áreas de atividade:

- Geral
- Futebol 11
- Futsal
- Futebol praia
- Conselho de Arbitragem

O Conselho de Arbitragem é a rubrica que tem maior peso do orçamento e as despesas são previstas com base na proposta de orçamento sob a sua responsabilidade. Os pressupostos estabelecidos para a previsão orçamental baseiam-se na experiência adquirida na gestão da arbitragem visando a otimização, o controlo de gestão dos recursos e a aplicação correta dos recursos financeiros disponíveis.

Uma vez elaborado o orçamento, é preparada a demonstração de resultados previsional sintética para a época em estudo – 2016/2017, conforme tabela 3.1 *infra*.

3.9.1 Demonstração de Resultados Previsional Sintética

A Demonstração de Resultados Previsional Sintética traduz a previsão dos gastos e dos rendimentos para a época 2016/2017.

Tabela 3. 2 - Demonstração de Resultados Previsionais

DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PREVISIONAIS		
Descrição	GASTOS	RENDIMENTOS
61 Custo das mercadorias vendidas	37 500,00	
62 Fornecimentos e serviços externos	491 064,08	
63 Gastos com o pessoal	161 680,81	
64 Gastos de depreciação e amortização	9 269,64	
65 Perdas por imparidade		
66 Perdas por reduções de justo valor		
67 Provisões do exercício		
68 Outros gastos e perdas	800,00	
69 Gastos e perdas de financiamento	1 050,00	
71 Vendas		32 500,00
72 Prestações de serviços		537 211,25
73 Variações nos inventários da produção		
74 Trabalhos para a própria entidade		
75 Subsídios, doações e legados à exploração		104 900,00
76 Reversões		
77 Ganhos por aumentos de justo valor		
78 Outros rendimentos e ganhos		26 250,00
79 Juros, dividendos e outros rendimentos		503,27
Totais	701 364,52	701 364,52

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

O total de Gastos e Rendimentos que se prevêem para o próximo exercício cifram-se em 701.364,52 euros.

Como se pode observar na figura 3.4 *infra* o orçamento previsto para a época 2016/2017 sofreu uma desvalorização resultante do recurso à orçamentação de base zero e de uma melhor articulação entre os objetivos propostos e os recursos e meios necessários.

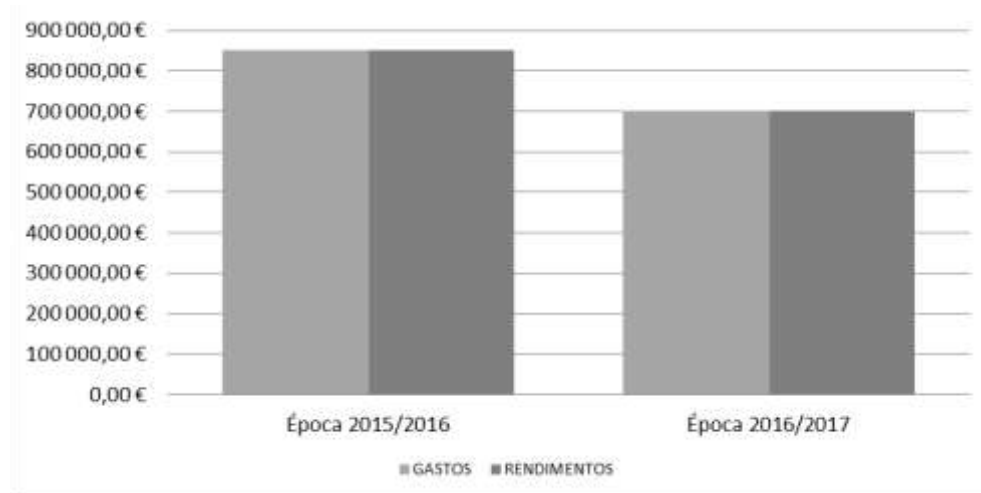


Figura 3. 4- Orçamento época 2015/2016 versus Orçamento 2016/2017

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016) e da Proposta do Orçamento (2016/2017)

3.9.2 Demonstração de Resultados Previsional de Rendimentos

Tabela 3.3 - Demonstração de Resultados Previsionais Vendas

DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PREVISIONAIS RENDIMENTOS		Orçamento Época 2014/2015	Orçamento Época 2015/2016	Execução Março 2016 %	Orçamento Época 2016/2017	Orçamento 2015/2016 vs 2016/2017
71	VENDAS	19 861,47	32 500,00	18 722,76	32 500,00	0,00
711	MERCADORIAS	17 288,67	25 000,00	15 779,76	25 000,00	0,00
715	MATERIAIS DE CONSUMO	2 572,80	7 500,00	2 943,00	7 500,00	0,00

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

Esta rubrica regista as transações de bens e serviços relacionados com a atividade desportiva, nomeadamente fornecimento de impressos e material desportivo aos clubes.

Tabela 3.4 - Proveitos Associativos

DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PREVISIONAIS RENDIMENTOS		Orçamento Época 2014/2015	Orçamento Época 2015/2016	Execução Março 2016 %	Orçamento Época 2016/2017	Orçamento 2015/2016 vs 2016/2017
72	PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS	458 536,96	529 037,13	386 523,42	537 211,25	8 174,11
721	QUOTAS - FILIAÇÃO E INSCRIÇÃO	219 408,75	271 572,67	172 669,75	253 008,59	-18 564,07
725	CARTÕES DE IDENTIDADE	76 534,50	101 662,67	87 601,41	97 809,52	-3 853,14
726	ACÇÃO DISCIPLINAR-MULTAS/PROT.	13 582,50	10 016,67	7 385,00	10 016,67	0,00
727	OUTROS PROVEITOS	7 709,87	6 100,00	6 924,56	8 506,58	2 406,58
728	QUOTAS E PERCENT. COMPETIÇÕES	141 301,34	139 685,13	111 942,70	167 869,88	28 184,74

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

Esta rubrica compreende as importâncias recebidas a título de filiação e inscrição de clubes, as receitas relativas à inscrição de atletas, as importâncias recebidas para emissão de cartões, as receitas relativas às competições distritais e nacionais em que a Associação intervém e as multas por infrações regulamentares assim como as verbas recebidas pelos protestos apresentados.

Tabela 3.5 - Subsídios à Exploração

DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PREVISIONAIS RENDIMENTOS		Orçamento Época 2014/2015	Orçamento Época 2015/2016	Execução Março 2016 %	Orçamento Época 2016/2017	Orçamento 2015/2016 vs 2016/2017
75	SUBSÍDIOS, DOAÇÕES E LEGADOS À EXPLORAÇÃO	304 032,66	258 900,00	216 919,89	104 900,00	-154 000,00
751	SUBSÍDIOS DOS ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS	304 032,66	252 300,00	216 768,98	99 300,00	-153 000,00
752	SUBSÍDIOS DE OUTRAS ENTIDADES		6 600,00	150,91	5 600,00	-1 000,00

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

Esta rubrica regista os subsídios respeitantes a eventos que a entidade leve a cabo, bem como os contratos programa celebrados com a Federação Portuguesa de Futebol.

Tabela 3. 6 - Outros Rendimentos e Ganhos

DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PREVISIONAIS RENDIMENTOS		Orçamento Época 2014/2015	Orçamento Época 2015/2016	Execução Março 2016 %	Orçamento Época 2016/2017	Orçamento 2015/2016 vs 2016/2017
78	OUTROS RENDIMENTOS E GANHOS	35 208,55	28 000,00	44 052,49	26 250,00	-1 750,00
788	OUTROS	35 208,55	28 000,00	44 052,49	26 250,00	-1 750,00

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

Esta rubrica compreende os proveitos com a formação de agentes desportivos, quer destinados à alta competição, quer visando a promoção e desenvolvimento da atividade.

Tabela 3. 7 - Juros, Dividendos e Outros Rendimentos

DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PREVISIONAIS RENDIMENTOS		Orçamento Época 2014/2015	Orçamento Época 2015/2016	Execução Março 2016 %	Orçamento Época 2016/2017	Orçamento 2015/2016 vs 2016/2017
79	JUROS, DIVIDENDOS E OUTROS RENDIMENTOS	4 922,33	2 160,39	690,38	503,27	-1 657,12
791	JUROS OBTIDOS	4 922,33	2 160,39	690,38	503,27	-1 657,12

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

Esta rubrica regista os juros bancários obtidos nas contas à ordem e a prazo.

3.9.3 Demonstração de Resultados Previsional de Gastos

Tabela 3. 8 - Demonstração de Resultados Previsionais Gastos

DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PREVISIONAIS GASTOS		Execução Época 2014/2015	Orçamento Época 2015/2016	Execução Março 2016 %	Orçamento Época 2016/2017	Variação 2015/2016 vs 2016/2017
61	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	40 764,45	37 500,00	28 563,32	37 500,00	0,00
612	MERCADORIAS	36 204,45	30 000,00	23 889,04	30 000,00	0,00
614	MATERIAIS DE CONSUMO	4 560,00	7 500,00	4 674,28	7 500,00	0,00

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

Esta rubrica contabiliza a saída das existências por venda ou consumo, no âmbito da atividade da associação.

Tabela 3. 9 - Gastos com pessoal

DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PREVISIONAIS GASTOS		Execução Época 2014/2015	Orçamento Época 2015/2016	Execução Março 2016 %	Orçamento Época 2016/2017	Variação 2015/2016 vs 2016/2017
63	GASTOS COM PESSOAL	149 207,58	171 589,75	114 907,20	161 680,81	-9 908,94
632	REMUNERAÇÕES DO PESSOAL	123 192,46	141 412,70	94 724,94	132 304,00	-9 108,70
635	ENCARGOS SOBRE REMUNERAÇÕES	24 834,44	28 677,05	19 336,20	27 876,81	-800,24
636	SEGUROS DE ACIDENTES TRABALHO	842,28	1 000,00	846,06	1 000,00	0,00
638	OUTROS CUSTOS COM PESSOAL	338,40	500,00		500,00	0,00

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

Esta rubrica regista os diferentes tipos de remunerações (salários, ordenados, horas extraordinárias, subsídios, prémios, ajudas de custo) do pessoal não desportivo, assim como os encargos com seguros e com a segurança social. Os valores aqui apresentados já refletem a aplicação das normas promocionais prevista no contrato coletivo de trabalho, o agravamento

para as entidades sem fins lucrativos verificados na taxa de segurança social e a contratação ao abrigo da Medida de Contratos de Emprego e Inserção.

Tabela 3. 10 - Fornecimentos e Serviços Externos

DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PREVISIONAIS GASTOS	Execução Época 2014/2015	Orçamento Época 2015/2016	Execução Março 2016 %	Orçamento Época 2016/2017	Variação 2015/2016 vs 2016/2017
62 FORNECIMENTOS E SERV. EXTERNOS	651 088,54	632 891,01	504 180,24	490 064,08	-142 826,94
622 SERVIÇOS ESPECIALIZADOS	46 603,32	44 550,88	33 854,06	44 547,68	-3,20
623 MATERIAIS	23 649,48	13 512,60	8 214,52	13 069,92	-442,68
624 ENERGIA E FLUIDOS	2 566,27	3 500,00	1 301,54	2 150,83	-1 349,17
625 DESLOCAÇÕES, ESTADAS E TRANSPORTES	2 011,60	11 700,00	1 462,95	11 700,00	0,00
626 SERVIÇOS DIVERSOS	30 097,18	37 187,53	20 449,77	31 905,65	-5 281,89
6268 OUTROS SERVIÇOS	13 025,01	15 587,53	11 818,07	15 000,00	-587,53
6269 GASTOS E PERDAS OPERACIONAIS	546 160,69	522 440,00	438 897,40	386 690,00	-135 750,00
62691 APOIOS MONET. CONCEDID.-CLUBES	1 792,94	9 250,00	17 303,73	7 250,00	-2 000,00
62693 QUOTIZAÇÃO DE FILIAÇÃO		50,00		50,00	0,00
62694 SELECÇÕES DISTRIITAIS	33 867,26	15 750,00	19 349,25	24 750,00	9 000,00
62695 QUOTAS CARTOES DE IDENTIDADE	0,00	250,00	0,00	250,00	0,00
62696 TAÇA Associação	5 669,45	3 000,00	2 250,71	3 000,00	0,00
62697 CENTRO MEDICO DESP. DA Associação	701,10	1 000,00		250,00	-750,00
62698 CONSELHO DE ARBITRAGEM	270 658,11	284 140,00	203 574,84	302 140,00	18 000,00
62699 OUTROS (DESPESAS C/ PROVAS)	227 875,32	199 000,00	196 418,87	39 000,00	-160 000,00

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

Nesta rubrica encontram-se registados os valores despendidos com eletricidade, combustíveis, água, aluguer de salas, seguros de equipamento, serviços técnicos prestados por outras entidades, honorários relativos a treinadores, agentes de treino, serviços médicos, praticantes desportivos, juizes, árbitros e outros profissionais. Esta rubrica compreende ainda o orçamento proposto pelo Conselho de Arbitragem, que representa cerca de 46,63% do orçamento da associação e que ascende a 326.610 euros. Neste valor já se encontram previstos 35 mil euros relativos a encargos de arbitragem na realização de torneios e 19 mil de encargos com funcionário, sendo que aquele valor ainda poderá vir a ser aumentado por causa dos gastos indiretos não previstos, como são o caso das comunicações e do material de escritório.

Face à nova normalização contabilística esta rubrica contempla ainda os apoios que a Associação concede a clubes, as importâncias suportadas pela Associação com a filiação em entidades hierarquicamente superiores e os bens oferecidos, a título de representação, propaganda ou promoção.

Tabela 3. 11 - Gastos de Depreciação e Amortização

DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PREVISIONAIS GASTOS	Execução Época 2014/2015	Orçamento Época 2015/2016	Execução Março 2016 %	Orçamento Época 2016/2017	Variação 2015/2016 vs 2016/2017
64 GASTOS DE DEPRECIACÃO E DE AMORTIZACÃO	10 141,18	7 716,76	0,00	9 269,64	1 552,88
642 ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	10 141,18	7 716,76	0,00	9 269,64	1 552,88

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

Esta rubrica regista a depreciação do ativo corpóreo da Associação.

Tabela 3. 12 - Outros Gastos e Perdas

DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PREVISIONAIS GASTOS		Execução Época 2014/2015	Orçamento Época 2015/2016	Execução Março 2016 %	Orçamento Época 2016/2017	Variação 2015/2016 vs 2016/2017
68	OUTROS GASTOS E PERDAS	4 215,34	800,00	2 154,22	800,00	0,00
681	IMPOSTOS	301,49	300,00	2 034,22	300,00	0,00
688	OUTROS	3 913,85	500,00	120,00	500,00	0,00

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

Esta rubrica contempla as importâncias despendidas com o pagamento de impostos, nomeadamente o imposto de circulação da viatura ao serviço da associação.

Tabela 3. 13 - Gastos e Perdas de Financiamento

DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS PREVISIONAIS GASTOS		Execução Época 2014/2015	Orçamento Época 2015/2016	Execução Março 2016 %	Orçamento Época 2016/2017	Variação 2015/2016 vs 2016/2017
69	GASTOS E PERDAS DE FINANCIAMENTO	622,78	100,00	993,83	1 050,00	950,00
691	JUROS SUPORTADOS	622,78	50,00	22,14	50,00	0,00
698	OUTROS GASTOS E PERDAS FINANC.	0,00	50,00	971,69	1 000,00	950,00

Fonte: Elaboração própria adaptada do Relatório e Contas da Associação (2015/2016)

Esta rubrica regista os juros e despesas despendidos nas operações bancárias.

3.10 Centros de Custo

A Associação utiliza centros de custo de forma a conseguir apurar e repartir os gastos pelas várias atividades e setores em que opera.

Os centros de custo são definidos em função dos torneios, formações e provas que se realizam, ou seja, ao longo da época futebolística são criados novos centros de custo de acordo com as necessidades. Os centros de custo respeitantes ao funcionamento geral da Associação são definidos no início da época podendo ser ajustados ao longo da mesma.

Na época 2015/2016 a Associação tinha definidos os centros de custo conforme o quadro 3.5 *infra*.

Quadro 3. 5 - Centros Custo Época 2015/2016

Centro Custo	Descrição
2	Custos/Proveitos Estrutura
21	Secretariado
210	Secretariado - Geral
211	Inscrições/Licenciamento
212	Organização de Eventos
213	Disciplina e Contencioso
214	Economato e Transportes
215	Tesouraria
216	Contabilidade
217	Promoção e Comunicação
219	Outros
22	Direção
23	Conselho de Arbitragem
231	Arbitragem
232	Observações
233	Formação
234	Representação
235	Ação Cultural e Recreativa
236	Serviços Administrativos
237	Outros Custos
25	Assembleia Geral
26	Conselho de Contas
27	Conselho de Disciplina
3	Formação
31	Treinadores - Nível II
32	Treinadores - Nível II
34	Treinadores - Futsal
35	Treinadores Futsal - Nível I/II
36	Curso de Massagistas
39	Associação Nacional de Treinadores
4	Seleções Distritais e Torneios
41	Comissão Técnica Distrital
42	Seleções Distritais
48	Seleções Nacionais
49	Torneios
4949	Outros jogos particulares
5	Futebol Jovem - Distritais/Nacionais
51	Futsal Masculino
52	Futsal Feminino
54	Futebol Nacional
6	Futebol Sénior - Distritais
65	Final - <i>Four</i>
7	Futebol Sénior Nacional
76	Taça de Portugal

Fonte: Elaboração Própria

A Associação necessita de informação sobre os gastos e os rendimentos previsíveis, as despesas e os recebimentos para a elaboração do seu orçamento anual e para a gestão e o controlo orçamental. Essa informação é obtida através dos centros de custo que permitem apurar os gastos globais por algumas das funções da Associação, por órgãos e por serviços prestados. Este processo de apuramento de gastos não permite apurar o tipo e a natureza dos gastos afetos às atividades principais do negócio.

É fundamental compreender qual é o peso e a importância dos diversos custos afetados às atividades da Associação de forma a facilitar a gestão e o controlo das despesas incluindo a redução de algumas, se possível.

De forma concreta, uma informação mais detalhada sobre esses gastos e os rendimentos associados, podem facilitar a compreensão de eventuais desperdícios de recursos, a sub ou sobre utilização de recursos, tornando mais difícil a gestão eficaz, eficiente e económica dos principais serviços prestados e das atividades subjacentes.

Com o atual sistema de apuramento de custos não é fácil compreender e justificar que certas atividades possam estar a consumir níveis desadequados de recursos, que poderiam ser otimizados ou até desviados para outras mais relevantes para a Associação.

Assim, é com base nesta perceção que se pretende propor uma metodologia diferente de apuramento e de repartição dos custos, que permita conhecer todos os custos afetos às diferentes atividades.

4. Proposta de Implementação do Sistema de Custeio Baseado nas Atividades numa Associação de Futebol

Este capítulo inicia-se com uma breve justificação da importância do presente trabalho para a Associação

De seguida define o seu objetivo, a metodologia adotada e as principais necessidades de informação da contabilidade de gestão para a elaboração do orçamento anual, de modo a adotar-se o sistema de custeio baseado nas atividades. Assim, será apresentada uma proposta de implementação do sistema de custeio baseado nas atividades para a organização dos torneios, das provas e dos cursos de formação.

O trabalho realizado teve como âmbito a organização das provas, dos torneios e dos cursos de formação da Associação.

A proposta de implementação do sistema de custeio baseado nas atividades é para a época 2016/2017, mas os dados que servem de base ao estudo de caso reportam-se aos valores orçamentados e executados da época 2015/2016 e aos orçamentados de 2016/2017.

4.1 Importância do estudo para a Associação

O estudo efetuado visa três contributos específicos para a Associação.

- O primeiro consiste na identificação das suas principais necessidades de informação, garantido a sua oportunidade e maior detalhe, com utilidade para a elaboração do orçamento anual, para o acompanhamento da execução orçamental, para a aquisição de bens e serviços relacionados com as provas e os torneios. De forma a minimizar eventuais desperdícios ou a sua insuficiência.
- O segundo contributo, que decorre do anterior, visa informar com maior transparência e facilidade os sócios em Assembleia Geral, os restantes órgãos da Instituição e órgão de supervisão – Federação Portuguesa de Futebol.
- O terceiro contributo pretende auxiliar a tomada de decisão da Associação nas funções de planeamento, de controlo e de avaliação.

4.2 Objetivos e Metodologia

A realização do estudo centrou-se na definição de dois objetivos gerais e em diversos objetivos específicos. Estes últimos foram traduzidos em tarefas a realizar de forma a obter resultados que permitissem sustentar a proposta de implementação do sistema baseado nas

atividades na Associação. Os quais foram resumidos no Quadro 4.1 *infra*, para facilitar a sua explicação.

Objetivos gerais

Para o presente trabalho foram definidos dois objetivos gerais para a realização do estudo de caso, que consistem:

- no estudo do atual sistema utilizado para o apuramento dos custos dos torneios, das provas e dos cursos de formação;
- na apresentação de uma proposta de um sistema de custeio baseado nas atividades.

Objetivos Específicos e Metodologia

A partir dos objetivos gerais foram estabelecidos diversos objetivos específicos e os mesmos foram relacionados com o trabalho a desenvolver em termos de metodologia. A estrutura seguida é apresentada de forma resumida no quadro 4.1 *infra*.

Quadro 4. 1 - Objetivos Específicos e Tarefas a Realizar

Objetivos Específicos	Tarefas	Parágrafos do trabalho escrito
<ul style="list-style-type: none"> • Examinar informação existente na Associação: <ul style="list-style-type: none"> - os Estatutos da Associação, os Regulamentos e outros documentos estatutários e leis aplicáveis; - os Relatórios e Contas, os Orçamentos, os Planos de Atividades e os mapas da execução orçamental, das épocas de 2014/2015 e de 2015/2016; • Compreender o funcionamento e a forma de organização da preparação da informação contabilística e da preparação do orçamento anual; • Compreender o sistema de apuramento dos custos dos torneios, das provas e dos cursos de formação 	<ul style="list-style-type: none"> • Tomada de conhecimento: <ul style="list-style-type: none"> - Necessidades de informação - Sistema de informação contabilístico 	<p>4.3.1 e 3.8</p> <p>4.3.2</p>

Continua na página seguinte

Fonte: Elaboração própria

Quadro 4.1 Objetivos Específicos e Tarefas a Realizar

Continuação da página anterior

Objetivos Específicos	Tarefas	Parágrafos do trabalho escrito
<ul style="list-style-type: none"> • Identificar e compreender: <ul style="list-style-type: none"> - as principais necessidades de informação; - os principais riscos e controlos para o apuramento dos custos e análise; - as principais atividades e as fases relacionadas com os torneios, com as provas e com os cursos de formação; - os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, as atividades, os recursos e respetivos indutores. 	<ul style="list-style-type: none"> • Etapas do desenvolvimento do sistema ABC: <ul style="list-style-type: none"> - Identificação dos custos - Identificação dos recursos e das atividades - Seleção dos indutores 	<p style="text-align: center;">4.4.1 e 1.5</p> <p style="text-align: center;">4.4.2</p> <p style="text-align: center;">4.4.3</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Elaborar as várias fases de implementação do sistema de custeio ABC em concreto na Associação. 	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicação prática do sistema ABC <ul style="list-style-type: none"> - Fases dos processos de autorização e de organização dos serviços - Implementação do sistema ABC 	<p style="text-align: center;">4.5.1</p> <p style="text-align: center;">4.5.2</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Apreciar os resultados obtidos e apresentar conclusões e recomendações. 	<ul style="list-style-type: none"> • Apreciação crítica e recomendações 	<p style="text-align: center;">4.5.3</p>

Fonte: Elaboração própria

4.3 Tomada de conhecimento do critério de apuramento dos custos e dos principais controlos internos da Associação

4.3.1 Informação para a orçamentação e o controlo orçamental

Conforme já explicado no ponto 3.9 do presente trabalho, para a elaboração do orçamento a Associação recolhe informações contabilísticas, através dos centros de custo relacionadas com o número de torneios previstos de realização, do número de atletas inscritos nos diversos campeonatos após contato com os clubes de modo a obter informação sobre a previsão de atletas inscritos.

4.3.2 Sistema de informação

O sistema de informação utilizado pela Associação baseia-se no sistema de contabilidade financeira que resulta da informação obtida pela contabilidade financeira na aplicação informática do programa SNC.32, em mapas em *excel* de apuramento de gastos e rendimento, tais como, mapas de demonstrações de resultados quer por funções quer por natureza.

4.3.3 Principais Riscos e Controlos Internos

Com vista a conhecer os principais riscos e controlos relacionados com o sistema de apuramento de custos e o funcionamento e a organização dos processos relacionados com as informações necessárias à elaboração do orçamento foi elaborada uma matriz risco e controlo conforme quadro 4.2 *infra*.

Quadro 4. 2 - Matriz de risco e controlo

Objetivo	Tipo Objetivo	Evento (Risco)	Risco Inerente		Respost a ao risco	Atividades de controlo		
			Probabilidade	Impacto		Atividades de controlo	Tipo	M/A
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Garantir um sistema de informação que permita obter informação contabilística atualizada, útil, correta, completa e apropriada para a tomada de decisão da Gestão, relacionada com os torneios, provas e cursos de formação.	E, C, R	<ul style="list-style-type: none"> - Inexistência de registo de todas as operações. - Registos incompletos e fora do prazo. - Informação incompleta e distorcida sobre as dívidas a pagar e os gastos incorridos. - Erros, irregularidades e fraudes - Prejuízo Financeiro - Falta de documentação de suporte adequada. - Circuito documental inapropriado <p>A informação produzida não ser útil nem atempada para as decisões de planeamento, de execução das tarefas e de controlo e supervisão.</p> <p>- A insuficiência de informação dificulta:</p> <ul style="list-style-type: none"> * o planeamento das necessidades de recursos para as atividades da Associação; * a elaboração do Orçamento Anual. 	A	A	R, S	<ul style="list-style-type: none"> - Na Associação, existe uma pessoa responsável no serviço administrativo que regista nas diversas aplicações informáticas: * as faturas de compra de bens e serviços; * os pagamentos aos fornecedores, aos árbitros, aos formadores e ao pessoal. * os recebimentos dos Associados; * a emissão dos recibos emitidos aos Associados; - As faturas dos fornecedores são registadas na data do pagamento, na aplicação informática de Fornecedores. - O Serviço de Contabilidade solicita à pessoa responsável do serviços administrativo da Associação, todos os documentos justificativos dos gastos, dos pagamentos e dos recebimentos e, aprecia a sua veracidade e correção. - Se os documentos estiverem corretos e autorizados a um nível adequado são registados na aplicação informática de Contabilidade, de acordo com o SNC. Os gastos e os rendimentos são registados nos centros de custo. - Periodicamente são elaborados balancetes e outros mapas - estes no Excel - para dar à Direção. 	P	M
Garantir o planeamento das necessidades de informação adequada para a elaboração do orçamento anual, que permita a sua execução e supervisão.	C, R	<ul style="list-style-type: none"> - Insuficiência de informação atual e completa. - Falta de ligação entre os diversos serviços consumidores dos recursos, que dificultam a agregação da informação. 	A	A	R, S	<ul style="list-style-type: none"> - Para os torneios e as provas o responsável do serviço administrativo, prepara a informação sobre a organização destes. 	P	M
Garantir que a Associação dispõe de Recursos Humanos com competência adequada, com adequada segregação de funções.	C, O	<ul style="list-style-type: none"> - Inexistência de colaboradores aptos para a função desempenhada. - Inexistência de rotação inter-serviços. - Inexistência de segregação de funções. - Inexistência de formação adequada aos colaboradores. - Eventuais erros por desconhecimento de práticas. - Eventual produção de informação distorcida. 	M	A	R, S	<ul style="list-style-type: none"> - Os colaboradores são recrutados em função das necessidades de competência e experiência exigida para os cargos; - Os colaboradores são recrutados para uma função específica e apenas executam essa função, não havendo rotatividade de funções. 	P	A
Garantir que a Associação dispõe de recursos técnicos e informáticos adequados.	C, O, R	<ul style="list-style-type: none"> - Inexistência de programa informático adequado. 	A	A	R, S	<ul style="list-style-type: none"> - Existe um programa informático, antigo sem atualizações permanentes, com diversas aplicações, que registam: * os recebimentos dos Associados; * os pagamentos aos fornecedores; * as contas correntes de clubes. 	P	A

Fonte: Elaboração Própria

4.4 Etapas do desenvolvimento do Sistema de Custeio Baseado nas Atividades

O custeio baseado nas atividades como um sistema que permite repartir os gastos indiretos aos produtos e serviços, às atividades onde ocorrem, de modo que possibilite medir o custo dos recursos usados pelas atividades. O modelo ABC desenvolve-se em duas fases: os recursos são

atribuídos às atividades em função do consumo que estas fazem dos recursos e, os custos das atividades são atribuídos aos produtos ou serviços, através de indutores de custo.

4.4.1 Identificação dos custos diretos e indiretos, variáveis e fixos

De acordo com as definições apresentadas nos pontos 1.1.4.1 e 1.1.4.2 do presente trabalho:

- os custos diretos identificam-se de modo imediato e objetivo, com o objeto de custo;
- os custos indiretos contrariamente aos custos diretos, não se identificam de forma imediata aos objetos de custos;
- os custos fixos não se relacionam com a atividade e mantêm-se sempre constantes independentemente da organização aproveitar a sua capacidade produtiva ou de vendas total ou não;
- os custos variáveis caracterizam-se por se modificarem de acordo com o volume de produção.

Assim, apresenta-se no quadro 4.3 *infra* um resumo dos custos da Associação em função da sua natureza.

Quadro 4. 3 - Custos e a sua natureza

Natureza \ Custos	Fixos	Variáveis	Diretos	Indiretos
Contabilidade	x			x
Publicidade		x	x	
Vigilância e Segurança	x			x
Honorários				
- Treinadores		x	x	
- Diretor Técnico	x			x
Conservação e Reparação				
- Viatura Automóvel		x		x
- Edifício - Estádio	x		x	
Material de escritório	x			x
Combustíveis	x	x	x	
Deslocações		x		x
Rendas e alugueres	x		x	
Comunicação	x		x	
Seguros	x		x	
Limpeza e Higiene	x	x	x	
Despesas Representação		x		x
Serviços bancários		x		x

Fonte: Elaboração Própria

4.4.2 Identificação dos recursos e das atividades

A identificação dos objetos de custo, das atividades desenvolvidas e dos recursos é a primeira fase da implementação de um sistema ABC.

Das entrevistas realizadas, concluiu-se que, qualquer Associação de Futebol pode disponibilizar aos atletas/utentes uma vasta gama de serviços para os quais concorrem vários tipos de gastos gerados pelas atividades que formam o processo “produtivo”.

Os serviços prestados pela Associação são:

- organização de provas oficiais;
- organização de torneios de futebol, futebol sete, futsal, futebol feminino e futebol praia;
- organização de cursos de formação desportiva de treinadores e massagistas.

Quadro 4. 4 - Serviços Prestados versus Atividades

Serviços Prestados	Atividades
Organização de Provas Oficiais	<ul style="list-style-type: none">- Serviço Administrativo- Serviço Administrativo com a organização
Organização de Cursos de Formação Desportiva	<ul style="list-style-type: none">- Serviço Administrativo Direto- Serviço Administrativo com a organização
Organização de Torneios	<ul style="list-style-type: none">- Serviço Administrativo Direto- Serviço Administrativo com a organização- Prémios- Alimentação- Arbitragem

Fonte: Elaboração Própria

Como referido no ponto 3.5.1 por Provas Oficiais entendem-se todos os campeonatos realizados. Estes realizam-se sempre todas as épocas o que varia são o número de equipas inscritas. É através destas que se obtém uma parte do rendimento da Associação pois, os clubes para participarem têm de pagar a respetiva quota de inscrição.

No início de cada época, a Associação faz um sorteio onde determina a data em que começa o campeonato e quais as datas dos jogos.

A Associação tem custos administrativos de funcionamento relacionados diretamente com as principais atividades que são a organização dos torneios, das provas e a organização de formações. Estes custos serão tratados individualmente e englobados ao custo operacional dos serviços através do cálculo do seu custo total.

Para que seja possível à Associação prestar os serviços referidos anteriormente são desenvolvidos um conjunto de atividades e os respetivos recursos que se discriminam no quadro 4.5 *infra*.

Quadro 4. 5 - Matriz de Atividades e Recursos

Atividades	Recursos
Serviço Administrativo da Associação de suporte	Mão-de-obra direta administrativa Serviços especializados: <ul style="list-style-type: none"> - Contabilidade - Comunicações – telefone, internet, telemóveis, faxes - Material Escritório - Serviços bancários Aluguer de fotocopiadora Seguro Multirisco e de Acidentes Pessoais
Serviço Administrativo das Provas, Torneios e Cursos de Formação	Mão-de-obra direta com a organização dos serviços Comunicações Aluguer dos espaços para a formação Material desportivo Aluguer de equipamento audiovisual Formadores Kits de lanches e refeições em restaurantes Prémios: Medalhas, taças e lembranças
Arbitragem	Mão-de-obra direta da organização Material didático <ul style="list-style-type: none"> - Equipamentos - Material desportivo Comunicações – telefone, internet, telemóveis, faxes Seguro Desportivo

Fonte: Elaboração Própria

De forma a facilitar a recolha e o tratamento da informação para afetar e para repartir os recursos pelas diferentes atividades passou-se a considerar como subactividades as elencadas no quadro 4.5 *supra* e procedeu-se à sua agregação em macro atividades, conforme quadro 4.6 *infra*.

Quadro 4. 6 - Matriz Atividades afetas às provas, torneios e formações e Recursos inerentes

Atividades	Macro atividades	Recursos
<ul style="list-style-type: none"> • Serviço Administrativo Direto • Serviço Administrativo com a organização • Arbitragem 	Torneios	Mão-de-obra direta com a organização Comunicações – telefone, internet, telemóveis, faxes Prémios: Medalhas, taças e lembranças Seguro Desportivo Kits de lanches e refeições em restaurantes Arbitragem – custo dos árbitros Arbitragem – custo dos observadores Arbitragem – outros custos
<ul style="list-style-type: none"> • Serviço Administrativo • Serviço Administrativo com a organização 	Provas	Mão-de-obra direta com a organização Comunicações – telefone, internet, telemóveis, faxes Seguro Desportivo Arbitragem - custo dos árbitros
Serviço Administrativo Direto Serviço Administrativo com a organização	Cursos de Formação	Mão-de-obra direta com a organização Comunicações – telefone, internet, telemóveis, faxes Mão-de-obra direta de formadores Aluguer dos espaços para a formação Aluguer de equipamento audiovisual

Fonte: Elaboração Própria

Dado o peso e a dimensão relevantes do Conselho de Arbitragem em termos de valores de despesa orçamentada entendeu-se útil destacar as atividades e os recursos afetos ao mesmo.

Quadro 4. 7 - Matriz Atividades afetas à Arbitragem e Recursos inerentes

Atividades	Macro atividade	Recursos
Seção de Futebol Seção de Futsal Seção de Classificações Representação Ação cultural e recreativa Serviços Administrativos	Arbitragem	Arbitragem – custo dos árbitros por jogo Observadores – custo por jogo Representação Ação cultural e recreativa Serviços Administrativos Outros Custos

Fonte: Elaboração Própria

4.4.3 Seleção dos indutores de custo

Conhecida a relação entre os recursos e as atividades, é fundamental determinar os indutores de recurso de modo a construir a tabela Recurso-Atividade com coeficientes. Assim, apresenta-se de seguida os respetivos recursos assim como o indutor escolhido.

Mão-de-obra

No presente trabalho podemos identificar dois tipos de mão-de-obra direta:

- mão-de-obra relacionada com a estrutura administrativa diretamente relacionada com a Associação;
- mão-de-obra relacionada diretamente com a organização de provas, torneios e cursos de formação.

No que respeita à estrutura administrativa da Associação este custo é indireto para as atividades pois os funcionários que estão afetos à parte administrativa da Associação executam tarefas que visam assegurar o funcionamento da organização, as quais não variam, por exemplo, com o número de torneios organizados e é um custo administrativo que não entra no custo direto do serviço prestado. No entanto, todos os funcionários dedicam-se em exclusividade ao funcionamento da Associação, a qual labora 12 meses no ano, 22 dias por mês, 8 horas por dia.

Os custos salariais incluem:

- salários;
- subsídio de refeição, subsídio de férias e de natal;
- encargos com a segurança social;
- seguro de acidentes de trabalho.

O cálculo dos custos salariais é indicado no Anexo 1.

Assim, o indutor de recurso utilizado é o peso do salário bruto de cada trabalhador no salário total.

Em relação à mão-de-obra direta da organização de provas, torneios e cursos de formação, haverá um funcionário administrativo que irá despende 1297 horas de trabalho para esta função. O cálculo das horas despendidas foi calculado com base no número de atividades previstas de realização. O montante despendido para cada atividade foi calculado no Anexo 1.

Tabela 4. 1 – Afetação da Mão de obra por atividade

	Nº de atividades previstas	Nº de horas trabalho totais	% Imputada
Administrativo Organização Atividades	72	1 297	66,9%
Administrativo Associação	-	639	33,1%
Total	-	1 936	100,00%

Fonte: Elaboração Própria

Mão-de-obra direta dos formadores

Em relação à mão-de-obra direta dos formadores esta depende, exclusivamente, do número de formações realizadas sendo o indutor de recurso em função do tempo despendido em cada uma delas. Logo, é um custo direto para a atividade custos de formação.

As formações realizadas têm a duração de 64 horas. Por época são realizadas oito formações:

- duas referentes ao curso de massagistas nível I e II;
- quatro referentes ao curso de treinadores de futebol nível I e II;
- duas referentes ao curso de treinadores de futsal nível I e II.

Na tabela 4.2 *infra* é calculado o custo da mão-de-obra dos formadores.

Tabela 4. 2 - Cálculo da MOD por curso de formação

	Custo por formação	Custos MOD Formadores	%
Massagistas	7 899,00€	7 899,00€	53,43%
Treinadores Futebol	7 338,44€	3 979,31€	26,92%
Treinadores Futsal	3 669,22€	2 906,12€	19,65 %
	18 906,66€	14 784,43€	100,00%

Fonte: Elaboração Própria

Em relação aos cursos de formação de massagistas o valor por custo de formação é igual ao valor dos custos de MOD de formadores pois a Associação contrata uma clínica para dar as formações, sendo o custo da formação igual ao custo da mão-de-obra de formadores.

Material de escritório

Entende-se por material de escritório todo o material direcionado à estrutura administrativa da Associação, tais como, agrafadores, furadores, canetas, etc. Assim, assume-se como indutor de custo o peso do consumo anual medido em percentagem (%).

Eletricidade

É um recurso consumido para iluminação e no funcionamento de vários equipamentos, computadores e o estádio onde se realizam os torneios. Consiste num custo fixo que é consumido pela função administrativa da Associação e num custo variável que é consumido pela realização dos torneios. Os consumos são registados em contadores próprios e individuais que permitem afetar de forma distinta o consumo da energia elétrica para a função administrativa da Associação e para o estádio. Assim, tem como indutor de custo o peso do consumo anual.

Quadro 4. 8 - Cálculo da potência em funcionamento

Consumo Anual	Tempo Funcionamento (%)	Potência Contratada (Kw)	Potência Média Real	% (Coeficiente)
Área Administrativa da Associação				
Estádio				

Fonte: Elaboração Própria

O consumo da eletricidade da Associação é suportado na totalidade pelo Município a que pertence. Por isso, no presente trabalho foi feito um estudo sobre uma forma possível para determinar indutores.

Aluguer de fotocopiadora

O indutor de recurso atribuído é o número de fotocópias pois grande parte do custo registado considera o aluguer da impressora (cujo valor depende do número de impressões) e o papel para a mesma. O número de fotocópias contratado anualmente é em média 9756. É um custo indireto para as atividades.

Aluguer de equipamento audiovisual

Está diretamente ligado com a organização de formações desportivas tendo com indutor de recurso o número de formações lecionadas.

Aluguer espaço para a realização dos cursos de formação

É um recurso direto para a organização de formações em que a Associação aluga uma sala, normalmente de uma Escola Secundária, para a lecionação destas.

Comunicação

O indutor da comunicação é o tempo despendido medido em minutos usados por todas as pessoas afetas à organização. É considerado um custo 100% fixo pois não varia consoante a realização dos serviços e está diretamente ligado às atividades.

Tabela 4. 3 - Cálculo do custo de comunicação

	Custo	%
Arbitragem	16 663,79€	72,74%
Serviço Administrativo	6 241,95€	27,26%
	22 905,74€	100,00%

Fonte: Elaboração Própria

Pela análise dos consumos destas despesas nos últimos 2 anos existe uma ponderação de 72% e 27% para a arbitragem e para o serviço administrativo, respetivamente.

Higiene e limpeza

Este recurso está diretamente ligado à lavagem dos equipamentos utilizados nas diversas provas e, como tal, o indutor definido é o número de atletas inscritos. É um custo direto para as atividades.

Prémios, Material e Equipamentos Desportivos

Como prémios são considerados os troféus, as medalhas e as lembranças que a Associação oferece aos clubes e aos jogadores aquando da sua participação nas provas. Por material e equipamentos desportivos entendem-se as bolas, os próprios equipamentos de jogo, material de arbitragem e outros. Estes recursos têm então, como indutor o número de torneios realizados, o número de equipas inscritas assim como o número de jogadores que vão participar. É um custo diretamente ligado à realização das atividades variando consoante o indutor de recurso.

Seguros Desportivos

Todas as provas realizadas têm um seguro desportivo afeto a cada participante que cobrirá lesões dos jogadores e outros imprevistos contratualizados.

Deslocações

Neste recurso estão incluídos todos os custos diretamente relacionados com a realização de torneios ou provas, ou seja, custos com combustíveis, alojamento, portagens e estacionamento. Os custos com combustíveis são calculados em função do custo por Km, sendo 0,36€ por Km.

Kits lanches

Este recurso está afeto diretamente à organização de torneios e provas consoante o número de atletas inscritos. O valor definido para cada kit é 3,5€.

Árbitros

- Custo dos árbitros por jogo

Os árbitros são um recurso que depende diretamente dos torneios realizados sendo que o valor recebido por estes é estipulado consoante o grau de arbitragem que possuem. Este valor é acordado entre o Conselho de Arbitragem e os árbitros pertencentes à Associação.

Na tabela 4.4 *infra* e, de acordo com o previsto no orçamento do Conselho de Arbitragem temos o valor por árbitro consoante o tipo de futebol.

Tabela 4. 4- Custo Unitário de Árbitro

	Custo Unitário
Futebol	
- Futebol 11	72,50€
- Futebol 7	25,00€
Futsal	55,00€

Fonte: Elaboração Própria

- Custo dos observadores por jogo

Os observadores são pessoas que avaliam a prestação dos árbitros selecionados para os jogos e/ou provas. Estes são escolhidos pelo Conselho de Arbitragem, não havendo jogos certos para observar. Tem um custo unitário de 37,50€ por jogo, estando previsto no Orçamento do Conselho de Arbitragem 200 jogos de Futebol 11 e 90 de Futsal.

- Representação

Esta rubrica inclui todos os custos inerentes à presença do Conselho de Arbitragem em funções de representação, de carácter desportivo, social e cultural. Tem ainda, como objetivo divulgar e, demonstrar a carreira de arbitragem com o intuito de angariar mais candidatos a árbitros.

- Ação cultural e recreativa

Nesta rubrica contemplam-se todos os eventos realizados pelo Conselho de Arbitragem, tais como:

- festa de Natal;
- festa anual de encerramento de época;
- festa de distinção dos melhores filiados.

- Serviços Administrativos

Esta rubrica inclui o custo com o funcionário administrativo afeto ao Conselho de Arbitragem assim como todos os gastos com comunicação e material de escritório.

Os indutores de recurso podem, então, resumir-se ao quadro 4.9 *infra*.

Quadro 4. 9 - Indutores de Recurso

Recursos	Indutor	Unidade
Mão-de-obra de organização de torneios e provas	Peso salário bruto do trabalhador administrativo no salário total	-
Mão-de-obra direta de formadores	Tempo despendido	Horas
Material de Escritório	-	-
Aluguer de fotocopiadora	Nº de fotocópias	-
Aluguer equipamento audiovisual	Nº de formações lecionadas	-
Telefone, internet, telemóveis, faxes	Tempo despendido	Minutos
Medalhas, taças e lembranças – artigos para oferta	Nº de torneios, nº de equipas e nº de utentes inscritos	-
Produtos de higiene e limpeza	-	-
Ferramentas de desgaste rápido	-	-
Vigilância e Segurança	-	-
Conservação, Reparação e Seguro da Viatura	Kms percorridos	Kms
Conservação, Reparação e Seguro Multirisco dos Equipamentos e do Edifício da Associação	-	-
Seguro Desportivo	Nº de torneios, nº de equipas e nº de utentes inscritos	-
Combustíveis, Portagem e Estacionamento	Kms percorridos	Kms
Equipamentos e Material desportivo	Nº de torneios, nº de equipas e nº de utentes inscritos	-
Kits de lanches e refeições em restaurantes	Nº de torneios, nº de equipas e nº de utentes inscritos	-
Árbitros	Nº de torneios	€

Fonte: Elaboração Própria

Após identificação dos custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, identificação dos recursos e das atividades e após a seleção dos indutores de custo podemos propor a aplicação prática do sistema de custeio baseado nas atividades.

4.5 Aplicação prática do sistema de custeio

A aplicação prática do sistema de custeio propriamente dito na Associação necessita que a mesma adote algumas alterações ao nível dos procedimentos das fases de autorização e de organização dos torneios, das provas e dos cursos de formação.

4.5.1 Fases dos processos de autorização e de organização

Para esse efeito são apresentadas de seguida duas propostas de como a Associação deve fazer a aceitação ou não dos serviços e respetiva organização destes conforme figura 4.1 e 4.2 *infra*.

4.5.1.1. Fase de Autorização



Figura 4. 1 - Fase de Autorização

Fonte: Elaboração Própria

No decurso da elaboração do orçamento o responsável do Pelouro entrega à Direção, para inclusão no plano de atividades e orçamento, uma proposta para a realização de prova, torneio ou curso de formação. As propostas são compiladas pela área financeira e é produzido o orçamento e o plano de atividades, o qual é votado pela Direção, revisto pelo Conselho Fiscal e deliberado pela Assembleia Geral.

No caso de existirem provas, torneios ou cursos de formação não previstos no orçamento e, estando no decurso da época - com o orçamento aprovado -, repete-se o processo

de autorização descrito na figura 4.1 *supra*. Assim, o responsável do Pelouro entrega à Direção uma proposta, para a apreciação e deliberação da Direção. Todavia, nesta circunstância tem de ser solicitado previamente ao Vice-Presidente responsável pela área financeira, que se pronuncie sobre a cabimentação da despesa. Se o seu parecer for positivo a proposta mais a cabimentação seguem para deliberação em reunião de Direção.

No caso dos valores envolvidos ultrapassarem os montantes totais e autorizados no orçamento aprovado, é necessário ainda, existir um parecer do Conselho Fiscal e uma deliberação da Assembleia Geral.

4.5.1.2. Fase de Organização

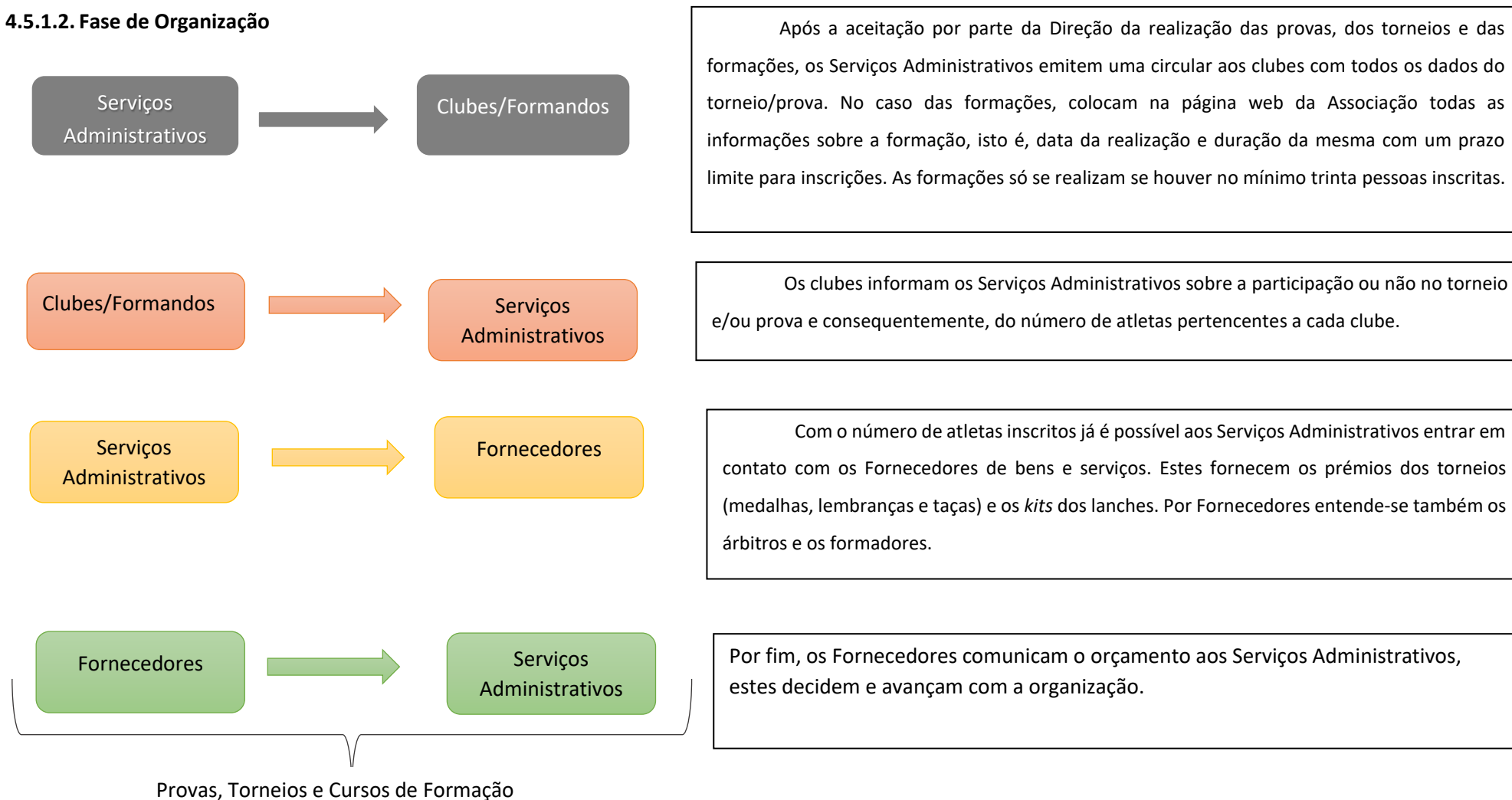


Figura 4. 2 - Fase de Organização

Fonte: Elaboração Própria

4.5.2 Implementação do Sistema ABC

Após a identificação dos custos fixos e dos custos variáveis, dos custos diretos e indiretos, dos recursos e das atividades, no ponto 4.4.4 *supra*, torna-se possível fazer um ensaio à aplicação do sistema de custeio baseado nas atividades. Esta aplicação tem por base e, conforme referido na introdução do presente trabalho, dados históricos referentes à Época 2015/2016.

Foram escolhidos dois torneios com dimensões diferentes de modo a conseguir chegar ao valor unitário por torneio, consoante os custos totais e quando aplicável, em função do número de atletas inscritos. Com recurso a dados históricos da época anterior – 2014/2015 - conseguiu-se concluir que o Encontro de Traquinas e Petizes é o torneio de futebol 7 que tem maior número de atletas a participar.

Tabela 4. 5 - Custo total do torneio

	Custo total por recurso	Indutor de cálculo	Custo unitário por recurso	Custo Total do Torneio
Deslocação	724,68€	2013 km	0,36€	
Alimentação	840€	240 atletas	3,50€	
Organização	225€	32 horas	7,03€	
Prémios	156€	240 atletas	0,65€	
Arbitragem	200€	8 árbitros	25€	
				2 145,68€

Fonte: Elaboração Própria

Como referido anteriormente o indutor de recurso para as deslocações são os km's percorridos tendo um custo de 0,36€ por km. Neste torneio o valor gasto com deslocação foi de 724,68€ euros o que perfaz um total de 2013 km's percorridos.

No que diz respeito à alimentação e aos prémios o indutor de cálculo é o número de atletas e equipas inscritas. Então, se o valor gasto com a alimentação foi 840€ por 240 atletas dá um custo unitário de 1,55€. O valor gasto em prémios foi 156€ que por 240 atletas dá um custo unitário de 0,65€.

Em relação aos custos com arbitragem e como referido anteriormente os valores pagos dependem do grau que possuem. Assim e, sendo este um torneio de traquinas e petizes de futebol 7 o grau necessário para arbitrar os jogos é o menor portanto o valor a pagar é de 50€.

Considerando que participam no torneio 240 atletas, tendo cada equipa 15 jogadores dá um total de 16 equipas que jogando umas contra as outras perfaz um total de 8 jogos realizados na primeira fase. As equipas que perdem nesta primeira fase estão automaticamente fora do torneio resultando 8 equipas perfazendo um total de 4 jogos a realizar na segunda fase. As equipas que são eliminadas nesta fase. Desses 4 jogos resultam 4 equipas que disputam a meia-final. Do resultado da meia-final resultam 2 equipas que disputam o último jogo, sagrando-se uma campeã. Assim, realizam-se 15 jogos durante o torneio todo e sendo a duração de cada jogo de sessenta minutos o torneio em si irá durar 14 horas distribuídas por um fim-de-semana.

São precisos 8 árbitros para os primeiros jogos que se realizam todos ao mesmo tempo, para os jogos da segunda fase apenas são necessários 4 árbitros, para os jogos da meia-final 2 e para o jogo final é necessário 1.

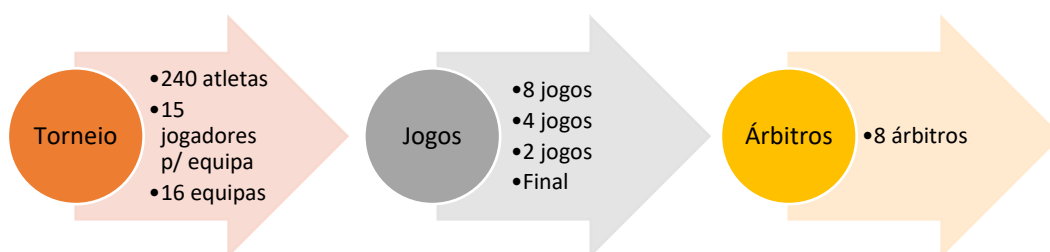


Figura 4. 3 - Relação Número de Jogadores - Árbitros

Fonte: Elaboração Própria

Em relação à organização do torneio definiu-se anteriormente que era calculado em função das horas despendidas. Então e, conforme o anexo 2 o custo da mão-de-obra afeta à realização dos torneios e das provas é de 1.131,42€ por mês. Logo, se num mês o colaborador trabalha 160 horas e o custo da organização neste torneio foi de 225€, conclui-se que foram despendidas aproximadamente 32 horas para a sua realização.

Para se conseguir ter um termo de comparação entre torneios e se conseguir chegar a alguma conclusão vai-se avaliar agora um torneio com dimensões diferentes do estudado anteriormente.

Considerando que o número de atletas e o número de atletas por equipa a participar se mantêm os mesmos, mas que a duração dos jogos altera para noventa minutos por se tratar de um torneio do escalão de juniores de futebol 11 e sempre com o recurso a dados históricos vamos calcular o custo total do torneio.

Neste caso, o torneio realiza-se no Estádio afeto à Associação não havendo, portanto, encargos com deslocação. Os custos com a alimentação e com os prémios mantêm-se iguais pois o custo unitário é igual para todas as provas e torneio que afetem estes recursos.

O fato de não haver encargos com deslocação permite que o tempo despendido para a organização do torneio seja inferior pois não se gasta tempo a ver quantos km's são despendidos, sendo o número de horas de organização 25 horas.

Em relação aos encargos com a arbitragem e sendo este um torneio de futebol 11 vai acarretar mais custos, ou seja, o grau exigido para arbitrar este tipo de futebol é o maior. Assim, o valor pago por árbitro aumentou para 85€.

Tabela 4. 6 - Custo total do torneio

	Custo total por recurso	Indutor de cálculo	Custo unitário por recurso	Custo Total do Torneio
Deslocação	-	-	-	
Alimentação	840€	240 atletas	3,50€	
Organização	316,35€	45 horas	7,03€	
Prémios	156€	240 atletas	0,65€	
Arbitragem	580€	8 árbitros	72,5€	
				1 892,35€

Fonte: Elaboração Própria

Concluindo, a diferença de gastos de um torneio para o outro foi de 253,33 € que pode ser traduzido na diferença que se verifica no valor gasto com a arbitragem e com a organização. Por se realizar no Estádio da Associação constata-se um aumento do número de horas despendidas com o torneio pois no fim-de-semana de realização este colaborador encontra-se disponível para o que for preciso.

4.5.3 Apreciação crítica e recomendações ao sistema proposto

O sistema proposto vai permitir à Associação calcular o custo unitário e total por torneio, por prova e por curso de formação realizados em função do custo gasto com cada recurso.

Para que este método seja possível de aplicar a Associação deve:

- definir uma equipa ou uma pessoa apenas afeta à organização dos serviços prestados, ou seja, à organização das provas, dos torneios e dos cursos de formação;
- para cada serviço fazer um registo regular de todos os custos inerentes à realização dos serviços.
- uma vez que o atual sistema informático utilizado pela Associação não permite fazer os cálculos propostos, numa primeira fase usar a aplicação informática *Excel* conforme o anexo 3.
- numa fase mais avançada propor a aquisição de uma nova aplicação informática que permita à Associação otimizar o sistema usado.
- prosseguir uma política de gestão rigorosa dos meios financeiros da Associação, nomeadamente quanto a redução dos custos, de modo a criar melhores condições de apoio aos Associados.
- permitir e incentivar que os colaboradores frequentem formações de modo a conseguirem acompanhar a evolução quer dos programas informáticos quer das informações necessárias à Associação.
- o registo das faturas de fornecedores deve ser feito na data do recebimento e não na data do pagamento.
- garantir um controlo periódico das dívidas a pagar aos fornecedores e das dívidas a receber dos utentes.

4.6 Limitações

Este estudo foi confrontado com limitações. Nomeadamente, dada a dispersão da informação, o processo de recolha e de sistematização da informação revelou-se bastante moroso e com alguma complexidade. A obtenção da informação esteve muito focalizada nas entrevistas junto dos colaboradores da Associação contendo dados sujeitos a alguma subjetividade e imprecisão, o que é uma limitação habitual no modelo ABC.

A informação utilizada baseou-se em dados históricos, o que inerentemente cria limitações à sua utilidade no futuro. Outra limitação do projeto de investigação que sobressai é o período de tempo limitado para aplicar a implementação do ABC e o facto de este ser um projeto piloto, pois para obter resultados num maior período de tempo seria necessário alargar o tempo do projeto de investigação.

Os maiores desafios deste trabalho ocorreram na definição das atividades da Associação e dos seus indutores. A escolha destes foi feita com muita ponderação e espírito crítico.

Conclusão

A revisão bibliográfica efetuada permitiu reforçar o conhecimento de que a Contabilidade de Gestão evoluiu ao longo dos tempos, acompanhada com o surgimento de novos métodos de apuramentos dos custos nas organizações. Tendo como exemplo o método ABC para responder às exigências de informações mais credíveis, fiáveis e detalhadas de que as organizações necessitam.

Cada vez mais as organizações necessitam de instrumentos que lhes permitam recolher informações para uma tomada de decisão mais oportuna e com melhor qualidade. Os sistemas de custeio, desenvolvidos de acordo com a realidade das organizações, constituem ferramentas que essas necessitam para o apuramento dos custos dos seus produtos e serviços e, para a determinação de margens e resultados. Os sistemas de custeio modernos, comparativamente aos sistemas de custeio tradicionais, possuem uma maior flexibilidade relativamente às constantes mudanças que ocorrem nas organizações.

O objetivo principal deste trabalho consistiu em desenvolver um sistema de custeio baseado em atividades numa organização prestadora de serviços relacionados com a prática de atividades desportivas. Pretendeu-se aplicar o sistema ABC de modo a apurar o custo total e a rentabilidade de cada atividade. O ABC é usado para melhorar a precisão da análise de custos, melhorando a imputação dos custos para os produtos. A gestão baseada nas atividades usa a análise destas para melhorar o controlo operacional e o controlo de gestão.

A informação utilizada baseou-se em dados históricos, o que inerentemente cria limitações à sua utilidade no futuro. Outra limitação do projeto de investigação que sobressai é o período de tempo limitado para aplicar a implementação do ABC e o facto de este ser um projeto piloto, pois para obter resultados num maior período de tempo seria necessário alargar o tempo do projeto de investigação.

A escolha deste tema para o prendeu-se com o facto da Associação se confrontar permanentemente com um valor elevado de custos não afetos diretamente aos serviços - custos indiretos -, sentindo a necessidade da sua alocação. O cenário económico atual está cada vez mais exigente, o que realça a necessidade de a Associação avaliar permanentemente as suas ações, avaliando as suas atividades e respetivos custos, permitindo uma melhor gestão e afetação dos seus recursos. Assim, o sistema de custeio baseado em atividades surge como uma ferramenta para a Associação, que permite apurar eficazmente os custos totais dos serviços que a organização presta, contribuindo para aumentar a eficiência e a eficácia da gestão.

Como principais recomendações a Associação deve definir uma equipa ou uma pessoa apenas afeta à organização dos serviços prestados, ou seja, à organização das provas, dos torneios e dos cursos de formação; para cada serviço fazer um registo regular de todos os custos inerentes à realização dos serviços; uma vez que o atual sistema informático utilizado pela Associação não permite fazer os cálculos propostos, numa primeira fase usar a aplicação informática *Excel* e numa fase mais avançada investir num programa informático atualizado; prosseguir uma política de gestão rigorosa dos meios financeiros da Associação, nomeadamente quanto a redução dos custos, de modo a criar melhores condições de apoio aos Associados e permitir e incentivar que os colaboradores frequentes formações de modo a conseguirem acompanhar a evolução quer dos programas informáticos quer das informações necessárias à Associação.

Referências Bibliográficas

- Anthony, R.N. e Govindarajan, V. (1998), *Management Control Systems*, International Edition.
- Atkinson, H., & Brown, J. B. (2001). Rethinking performance measures: assessing progress in UK hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13(3), 128–136.
- Benbasat, Izak; Goldstein, David K.; Mead, Melissa (1987) “The Case Research Strategy in Studies of Information Systems” *MIS Quarterly*. 11(3), 369-386.
- Blocher *et al* (2007), *Gestão Estratégica de Custos*
- Buckingham, R. A. E Tully, C. J. (1987) *Information Systems Education: Recommendation and Implementation*, Cambridge University Press.
- Caiado, António C. Pires. (2009). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. 5ª Edição, Áreas Editora. Lisboa.
- Caiado, António C. Pires. (2011). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. 7ª Edição, Áreas Editora. Lisboa.
- Carareto, E. S.; Jayme, G.; Tavares, M. P. Z. e Vale, V. P. (2006). *Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão*. *Revista de Economia da UEG*, Vol.2, No.2. pp.1-24.
- Carvalho das Neves, J., Azevedo e Rodrigues, J. e Jordan, H. (2008), *O Controlo de Gestão, Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*, Lisboa, Áreas Editora.
- Clarke, Peter, Hill, Nancy e Stevens, Kevin, (1999), “Activity-based costing in Ireland: barriers to, and opportunities for, change”, *Critical Perspectives on Accounting*, 10(4), pp. 443-468.
- Cooper, Robin e Kaplan, Robert, (1992), “Activity-based systems: measuring the costs of resource usage”, *Accounting Horizons*, 6(3), pp. 1-13.
- Cross, Rob, Majikes, Manthaw e Kelleher, John, (1997), “Activity-based costing in commercial lending: the case of Signet Bank”, *Commercial Lending Review*, 12(4), pp. 24-30.
- Darke, Peta; Shanks, Graeme; Broadbent, Marianne (1998) “Successfully Completing Case Study Research: Combining Rigour, Relevance and Pragmatism” *Information Systems Journal*. 8(4), 273-289.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263–282. doi:10.1016/j.mar.2009.07.003
- Ferreira, D.; Caldeira, C.; Asseiceiro, J.; Vieira, J. e Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão: Estratégia de custos e de resultados*. 1ª Edição, Rei dos Livros
- Galliers, R. D. (1987) *Information Analysis*, USA: Addison-Wesley
- Garrison, Ray H. e Noreen, Eric W. (2001). *Contabilidade Gerencial*. 9ª Edição, LTC Editora. Rio de Janeiro.
- Giguère, Pierre, (2006), “Improving the cost accounting advantage”, *CMA Management*, 80(2), pp. 1517.

- Gomes, A. (2006). O Papel do Balanced Scorecard na avaliação de desempenho do Sistema Policial Português. Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Portugal.
- Gomes, C. I. da S. (2007). A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas. Os determinantes do custeio baseado nas actividades.
- Gunasekaran, A., Marri, H. e Grieve, R., (1999a), "Justification and implementation of activity-based costing in small and medium sized enterprises", *Logistics Information Management*, 12(5), pp. 386-394.
- Henderson E. e Martin, V. (2001), *Managing in Health and Social Care*, The Open University.
- Hicks, Douglas, (1999), "Yes, ABC is for small business too", *Journal of Accountancy*, 188(2)
- Horngren, Charles, Foster, George e Datar, Srikant, (2000), *Cost Accounting, a Managerial Emphasis*, New Jersey, Prentice Hall in Gomes, C. I. da S. (2007). A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas. Os determinantes do custeio baseado nas actividades
- Innes, John e Mitchell, Falconer, (1989), *Activity based costing – a review with case studies*, London, CIMA
- Innes, John e Mitchell, Falconer, (1995b), "ABC: a follow-up survey of CIMA members", *Management Accounting*, 73(7), pp. 50-51
- Kaplan, Robert, (1990a), "Contribution margin analysis: no longer relevant/ strategic cost management: the new paradigm", *Journal of Management Accounting Research*, 2, pp. 2-15.
- Kaplan, Robert S.; Cooper, Robin, (2008). *Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura.
- Kaplan, R. S (2001). *Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations*. *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 11, Issue 3, 353-370. Spring 2001. DOI:10.1002/nml.11308
- Khemakhem, A. (1970), *La dynamique du contrôle de gestion*.
- King, M., Lapsey, F., Mitchell, F. e Moyes, J., (1994), *Activity Based Costing in Hospitals, A case study investigation*, London, CIMA
- Leone. G.G. (1997), *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas.
- Lucey, Terry, (1996), *Costing*, New York, Continuum
- Lukka, Kari e Granlund, Markus, (1996), "Cost accounting in Finland current practice and trends of developments", *The European Accounting Review*, 5(1), pp. 1-28.
- Mabberley, Julie, (1998), *Activity-based costing in financial institutions*, London, Prentice Hall.
- Machado, Maria J. (2009). Métodos de Repartição dos Custos Indiretos utilizados pelas PMEs industriais portuguesas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Vol.1, No.11. pp.11-36.
- Major, Maria João; Vieira, Rui (Org.) (2012) *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.

- Martins, Eliseu. (2003) *Contabilidade de Custos*. 9.ed. São Paulo: Atlas.
- Nunes, C. R. (2009). *O Controlo de Gestão na Hotelaria Portuguesa*.
- Ostrega, Michael e Probst, Frank, (1992), "Process value analysis: the missing link in cost management", *Cost Management*, 6(3), pp. 4-14
- Peretti, J. M. (2001). *Recursos Humanos*. 3ª Ed. Edições Sílabo. Lisboa
- Pinto, A. C., Santos, P. G. (2005), *Gestão Orçamental Pública*, Lisboa, Publisher Team.
- Pozzebon, Marlei; De Freitas, Henrique M. R. (1998) "Pela Aplicabilidade: Com Maior Rigor Científico – dos Estudos de Caso em Sistemas de Informação" *Revista de Administração Contemporânea*. 2(2), 143-170.
- Ribeiro, Maria M. M. (2012) *A Aplicação do ABC no Cálculo dos Custos Logísticos: o caso da Castro & Guimarães – distribuição*. Dissertação de mestrado em Engenharia e Gestão Industrial. Universidade do Minho.
- Rodrigues, Lúcia e Martins, Marta, (2004), "O custeio baseado em actividades (ABC): implementação em PME", Lisboa, Publisher Team
- Sáez Torrecilla, Angel, et al. (1994): *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*, Vol.2, McGraw-Hill, Madrid
- Sáez Torrecilla, Angel; Fernández Fernández, António; Gutiérrez Díaz, Gerardo (2003) *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*. Madrid: McGraw-Hill, S.A.U.
- Santos, Joel J. (2009). *Contabilidade e Análise de Custos*. 5ª Edição, Atlas Editora. São Paulo.
- Stevenson, Thomas e Cabell, David, (2002), "Integrating transfer pricing policy and activity-based costing", *Journal of International Marketing*, 10(4), pp. 77-88.
- Stockton Jr., Billy G (2008), *General Ledger Budgeting: Creating and using annual budgets as a roadmap for financial progress*, *Construction Accounting & Taxation*, 18, 4, pp. 37-45.
- Sutton, Sharon, (1991), "A new age of accounting", *Production and Inventory Management Journal*, 32(1), pp. 72-74.
- Xophitia – Choregia Horegia Sport Management Internation Journal SMIJ – Volume 3, Number 2, 2007 – Scientific Forum in Sport Management.
- Turney, Peter B. B. (1990b), "Ten myths about implementing an activity-based cost system", *Journal of Cost Management*, vol. 4, n. 1, pp. 24-32.
- Yin, Robert K. (2003) *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman
- Wright, Peter L. . Routledge, 1996 - *Business & Economic*

Anexos

Anexo 1 – Custo Mensal da Mão-de-obra

Custo Mensal da Mão-de-Obra

Categoria	Nº trabalhadores	Salário	Subs. Alim.	Seg. Social	Seguro AT	Hig. E Segur.	Medicina Trab.	Total Mês	Total Ano (14 meses)	Custo mês de serviço (11 meses)
Administrativo	1	984 €	6,83 €	233,70 €	44,28 €	50 €	10 €	1 328,81 €	18 603,34 €	1 691,21 €

Distribuição custo pelas atividades

Custo MO	Peso do salário	Administ.	Provas e Torneios	Formação	Associação	
1 131,42 €	66,90%		59,40%	7,50%	33,1%	100%
559,79 €	33,10%					
	100%					
Provas e torneios	64					
Cursos de formação	8					
Total	72					

Associação de Futebol

«Nome do Torneio / Prova / Curso»			«Referência»		
ORÇAMENTO PREVISIONAL			«Código CentroCusto»		
ContaSNC	Rubrica	Descrição		Financiamento Definido	Financiamento Ñ Definido
	Gastos		Quantidade	PreçoUnitário	
					0,00 0,00
62	FORNECIMENTOS E SERV. EXTERNOS				
6224	HONORÁRIOS - MÉDICOS		0	0,00	0,00 0,00
6224	HONORÁRIOS - MASSAGISTA		0	0,00	0,00 0,00
6224	HONORÁRIOS - TREINADORES		0	0,00	0,00 0,00
6224	HONORÁRIOS - ARBITRAGEM		0	0,00	0,00 0,00
6224	HONORÁRIOS - PESSOAL DE APOIO		0	0,00	0,00 0,00
6234	ARTIGOS PARA OFERTA (Taças, medalhas, lembranças)		0	0,00	0,00 0,00
6242	COMBUSTIVEIS		0	0,00	0,00 0,00
6251	DESLOCAÇÕES E ESTADAS - PORTAGENS		0	0,00	0,00 0,00
6251	DESLOCAÇÕES E ESTADAS - ALOJAMENTO		0	0,00	0,00 0,00
6251	DESLOCAÇÕES E ESTADAS - DIRETORES		0	0,00	0,00 0,00
6261	RENDAS E ALUGUERES (campos, equipamentos)		0	0,00	0,00 0,00
6267	LIMPEZA, HIGIENE E CONFORTO (equipamentos)		0	0,00	0,00 0,00
62689	OUTROS SERVIÇOS		0	0,00	0,00 0,00
6269106	DESLOCAÇÕES - PROVAS NACIONAIS (Clubes)		0	0,00	0,00 0,00
626991	DESPESAS C/ PROVAS - ALIMENTAÇÃO		0	0,00	0,00 0,00
626991	DESPESAS C/ PROVAS - SEGURANÇA		0	0,00	0,00 0,00
626991	DESPESAS C/ PROVAS - SONORIZAÇÃO		0	0,00	0,00 0,00
626991	DESPESAS C/ PROVAS - OUTRAS		0	0,00	0,00 0,00
	Rendimentos		Quantidade	PreçoUnitário	
					0,00 0,00
75	SUBSIDIOS, DOACÇÕES E LEGADOS À EXPLORAÇÃO				
72704	INGRESSOS		0	0,00	0,00 0,00
751051	FEDERAÇÃO PORTUGUESA FUTEBOL		0	0,00	0,00 0,00
752	SUBSIDIOS DE OUTRAS ENTIDADES		0	0,00	0,00 0,00
7888408	OUTROS APOIOS PROTOCOLADOS		0	0,00	0,00 0,00
7888409	PATROCINIOS E PUBLICIDADE		0	0,00	0,00 0,00
	Saldo				0,00 0,00
	ESTIMATIVA DE NÚMERO DE PARTICIPANTES ENVOLVIDOS			0	

Descrição / Atividades da Acção

«Assinatura do responsável»

Anexo 3 – Proposta excel

Associação de Futebol					
Torneio XXXX					
Futebol 11					
Preparado por:		Data:	Revisto por:	Data:	
	Unidade	Custo unitário	Custo total		
Deslocação	Kms	0,36€ km	D3*C3		
Alimentação	Nº atletas inscritos	3,50 €	D4*C4		
Prémios	Nº atletas inscritos	0,65	D5*C5		
Organização	Horas despendidas	7,03 €	D6*C6		
Arbitragem	Nº de árbitros	85 €	D7*C7		
			E3+E4+E5+E6+E7		

Associação de Futebol					
Torneio XXXX					
Futebol 7					
Preparado por:		Data:	Revisto por:	Data:	
	Unidade	Custo unitário	Custo total		
Deslocação	Kms	0,36€ km	D3*C3		
Alimentação	Nº atletas inscritos	3,50 €	D4*C4		
Prémios	Nº atletas inscritos	0,65	D5*C5		
Organização	Horas despendidas	7,03 €	D6*C6		
Arbitragem	Nº de árbitros	85 €	D7*C7		
			E3+E4+E5+E6+E7		