

A GESTÃO BASEADA EM ATIVIDADES NAS COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS

Almir Teles da Silva¹
E-mail: almir@wnet.com.br
Universidade Estadual de Maringá
Maringá, PR – Brasil

Paulo Moreira da Rosa²
E-mail: pmrosa@uol.com.br
Universidade Estadual de Maringá
Maringá, PR – Brasil

José Santo Dal Bem Pires³
E-mail: jsdbpires@uem.br
Universidade Estadual de Maringá
Maringá, PR – Brasil

Recebido em maio de 2008
Aprovado em agosto de 2008

Resumo: Este artigo tem por objetivo discutir a aplicabilidade do Custeio e da Gestão Baseada em Atividades nas cooperativas agroindustriais. Inicialmente são descritos os conceitos renovados relatados pela literatura específica sobre essas ferramentas de gestão empresarial, considerando o método de Custeio Baseado em Atividades e os seus principais componentes, bem como a Gestão Baseada em Atividades e os principais benefícios gerados à gestão das organizações cooperativas agroindustriais. São também apresentados os principais processos de negócio desenvolvidos nessas organizações e os benefícios proporcionados aos gestores no sentido de que possam desenvolver um planejamento que leve em consideração os pontos fortes e os pontos fracos da empresa bem como a análise do desempenho das atividades desenvolvidas no âmbito de cada processo.

Palavras-chave: Custeio. Gestão. ABC/ABM. Cooperativas.

¹ Doutor, Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá.

² Doutor, Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá.

³ Doutor, Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá.

Abstract: The applicability of costs and management based on activities in agro-industrial cooperatives are discussed in this article. First, the reestablished concepts reported by the literature about these tools of entrepreneurship management are described, considering the method of Costs based upon Activities and its main components, as well as the Activity-based Management and the main benefits provided for the management of the agro-industrial cooperative organizations. The article also considers the main processes of business developed in these organizations and the benefits that are made available to the managers in order for them to develop a planning that accounts for the strong and weak aspects of the enterprise, as well as the performance analysis of the activities developed within the scope of each process.

Key words: Costs. Management. ABC/ABM. Cooperative organizations.

1 INTRODUÇÃO

A crescente complexidade da atividade econômica, pela qual as empresas industriais produzem um número de produtos cada vez maior e mais diversificado, e a progressiva automação dos processos de manufatura, que provoca o crescimento contínuo dos custos indiretos de fabricação em detrimento dos custos com a mão-de-obra direta, realçaram as carências existentes nos tradicionais métodos de custeio de produtos. Esses métodos se mostram deficientes, principalmente quanto à sua aplicação em empresas industriais de grande porte, que produzem grande variedade de produtos por processo com alto índice de automação.

As cooperativas agroindustriais, na qualidade de organizações associativas, também são afetadas pelas mudanças contínuas no seu ambiente de negócios, exigindo dos seus gestores eleitos e contratados um acompanhamento permanente dos fatores externos que influenciam diretamente o cumprimento da missão e dos objetivos da organização.

A missão das cooperativas agroindustriais, quando analisada na perspectiva de sua dimensão econômica, constitui-se em servir de intermediária na aquisição de produtos de consumo e na comercialização da produção agrícola dos seus associados; e quando analisada a sua dimensão social, a missão das cooperativas é promover o desenvolvimento social dos

seus associados, com a integração entre os seus membros e a prática da educação cooperativista, fortalecendo a relação entre os associados e unindo-os em torno de objetivos comuns.

2 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

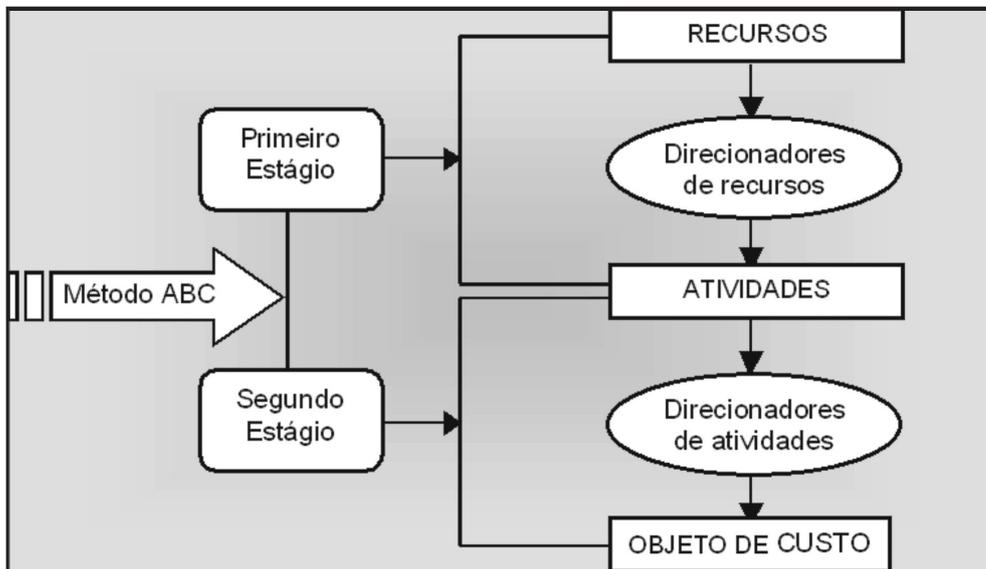
O método de Custeio Baseado em Atividades propõe dividir a empresa em atividades, calcular os custos de cada uma, compreender o seu comportamento e identificar as causas desses custos. A partir daí, alocam-se os custos aos objetos de custos em função da intensidade de uso das atividades, a qual deve ser medida por meio das transações realizadas em cada período.

Uma das características de diferenciação do Custeio Baseado em Atividades em relação aos custeios tradicionais é que o ABC minimiza as possíveis distorções que ocorrem com os rateios dos custos indiretos de fabricação para os objetos de custos. Isto é possível através da análise das atividades executadas no processo produtivo, a qual possibilita o rastreamento dos gastos para as atividades, e quando estes não são rastreáveis, busca identificar critérios mais adequados para alocar os gastos indiretos às atividades realizadas.

O método de Custeio Baseado em Atividades desenvolve um rastreamento racional dos custos indiretos, coletando, para cada unidade administrativa, de produção e de suporte, e ainda para cada unidade de produto, todos os custos que possam ser alocados a elas de forma razoável, independentemente de serem chamados de fixos ou variáveis (ROCHA, 1995). O método Custeio Baseado em Atividades procura rastrear o consumo dos recursos, atribuindo as parcelas de custos referentes aos serviços realmente executados para cada produto. Os produtos geram a necessidade de realização das atividades, que, por sua vez, demandam recursos para serem executadas.

No Custeio Baseado em Atividades, os custos fluem da contabilidade financeira para as atividades e destas para os objetos de custos (produtos específicos, lotes de produtos, serviços, clientes etc.). A alocação dos recursos consumidos no processo produtivo para os objetos de custos é realizada em dois estágios. No primeiro são utilizados os direcionadores de recursos para atribuir os custos indiretos àquelas atividades que se utilizaram desses recursos. Num segundo estágio, usando-se direcionadores de atividades, distribuem-se os custos das atividades para os objetos de custos, com base na sua demanda. Esse processo pode ser mais bem visualizado através da figura 1:

FIGURA 1. PROCESSO DO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES



A concepção de um projeto do método de Custeio Baseado em Atividades é uma tarefa que exige dos seus mentores conhecimento dos objetivos estratégicos e operacionais da organização e claro discernimento dos fins a que se destina o projeto. Martins (2000, p. 307) afirma que a definição do escopo de um projeto do Custeio Baseado em Atividades deve contemplar todos os elementos necessários e relevantes para o processo de gestão da organização. É fundamental definir claramente o escopo do projeto, que pode incluir itens como:

- custeio de produtos, lotes, linhas ou famílias de produtos;
- inclusão ou não de gastos com vendas e administração no custo dos produtos, linhas ou famílias de produtos;
- custeio de processos de negócio;
- custeio de canais de distribuição;
- custeio de clientes, mercados e segmentos de mercado;
- análise de lucratividade desses objetos custeados;
- utilização de custos históricos ou predeterminados;
- definição como um sistema de acumulação ou apenas análise de custos;
- definição sobre ser o sistema recorrente ou de uso apenas periódico.

O nível de detalhamento e da abrangência do projeto do Custeio Baseado em Atividades poderá ser dos mais variados, principalmente no que se refere à forma e ao modelo da informação possível de ser gerada. Ficará sempre a critério da organização estabelecer o nível de detalhamento desejado e necessário à produção das informações ensejadas para melhorar o seu processo decisório.

3 ATIVIDADES

Uma atividade descreve o modo como uma organização emprega o seu tempo e os recursos para alcançar seus objetivos. A função principal de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) na produção de bens e serviços (BRIMSON, 1996). Ainda, a atividade pode ser definida como uma combinação adequada de pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a fabricação de um produto ou o fornecimento de um serviço; ou seja, é o processamento de uma transação (NAKAGAWA, 1994).

Pode-se definir ainda a atividade como um conjunto de tarefas executadas no âmbito do processo produtivo da empresa, geralmente por pessoas, com ou sem a utilização de equipamentos e insumos em geral. Do ponto de vista do seu nível de ocorrência, é possível classificar as atividades como segue:

- atividades relacionadas com o produto: são classificadas como atividades primárias e consomem os recursos em função de um produto, um lote ou uma linha de produção. Contribuem diretamente para a missão de um departamento ou de uma unidade organizacional. Projetar e modificar produtos são exemplos de atividades primárias de um departamento de engenharia;

- atividades relacionadas com a gestão da organização: são classificadas como atividades secundárias, e correspondem à administração e à comercialização dos produtos. São atividades gerais, como administração, supervisão, treinamentos e serviços administrativos, desenvolvidas para suportar total ou parcialmente as atividades primárias de uma unidade organizacional. As atividades secundárias são realizadas com o objetivo de aumentar a eficiência e a eficácia das atividades primárias;

- atividades no nível de unidade: devem ser executadas para cada unidade de produto manufaturado ou serviço produzido. O volume de atividades executadas no nível de unidade é proporcional ao volume de

produção e vendas. Entre os exemplos, estão a perfuração de orifícios em peças de metal, torneamento e execução de inspeção;

- atividades em nível de lote: devem ser executadas para cada lote ou preparação executada. As atividades em nível de lotes incluem a preparação de máquinas para uma nova rodada de produção, a compra de materiais e o processamento do pedido de um cliente;

- atividades de suporte ao produto: visam permitir a fabricação de cada produto. A ampliação dessa idéia além dos limites da fábrica resulta em atividades de suporte ao cliente, ou seja, atividades que permitem à empresa vender o seu produto a um determinado cliente, independentemente do volume e do *mix* de produtos manufaturados ou dos serviços prestados a esse cliente. As atividades de suporte ao produto e ao cliente incluem manutenção e atualização de especificações de produtos, testes especiais e ferramentas utilizadas na fabricação de produtos e serviços específicos, além do suporte técnico oferecido a determinados produtos e serviços e a clientes específicos (KAPLAN; COOPER, 1998).

A partir do nível desejado de detalhamento das informações geradas para fins de custeio de produtos e para fins do controle operacional dos processos de negócios, a concepção de um projeto do Custeio Baseado em Atividades poderá classificar as atividades com observância nos seguintes critérios:

- a) - segundo a atuação relacionada ao produto:

- atividades em nível unitário de produtos;
- atividades em nível de lote;
- atividades em nível de linha de produto;
- atividades em nível de empresa.

- b) - segundo a atuação relacionada ao produto:

- atividades repetitivas;
- atividades não repetitivas.

- c) - segundo a sua capacidade para agregar valor ao produto:

- atividades que agregam valor ao produto;
- atividades que não agregam valor ao produto.

No desenvolvimento de um projeto do Custeio Baseado em Atividades, é necessário desenvolver inicialmente um dicionário de atividades, o qual deverá contemplar todas aquelas desenvolvidas no âmbito do processo produtivo. O nível de detalhamento das atividades está relacionado ao objetivo a que se destina o projeto. Se o objetivo é melhorar a forma de custear os

produtos manufaturados e os serviços produzidos e fornecidos pela empresa, é necessário identificar e relacionar as principais atividades executadas no âmbito do seu processo produtivo; se o objetivo é o controle operacional de processos, então é necessário que todas as atividades executadas sejam identificadas e relacionadas, facilitando assim identificar e eliminar as que não agreguem valor aos objetos de custos. O número e a complexidade das atividades constituem uma função linear do propósito do modelo e da dimensão da unidade organizacional que esteja sendo estudada.

O projeto pode prever também a organização das atividades em processos, o que facilita a identificação, por parte dos gestores, do custo da execução de um determinado processo de negócio, como, por exemplo, projetar um produto, comprar materiais, fabricar e vender um produto etc. Basta utilizar um sistema de codificação, classificando cada processo e atividade, de forma a possibilitar um agrupamento que totalize o custo da atividade e do processo.

Para organizar a empresa por processos de negócio, é importante colocar o foco no cliente externo, já que os processos de negócio começam e terminam nele. Os processos seguem uma linha de atividades que começa com o entendimento exato do que deseja o cliente externo ao processo e termina com esse mesmo cliente adquirindo o que precisa e deseja de um negócio (GONÇALVES, 2000).

No caso de um processo muito complexo, é possível se utilizar essa sistemática de codificação e abrir o processo em subprocessos, agrupando as atividades nos subprocessos e estes nos processos, o que possibilita aos gestores avaliar cada fase da execução de um grande processo, a partir de um conjunto de indicadores de desempenho. Ainda, essa sistemática facilita à empresa elaborar o seu planejamento e o orçamento por processos, subprocessos e atividades.

Segundo Silva e Rosa (1999, p. 62):

O orçamento baseado na atividade possibilita às organizações autorizar e controlar os recursos com base nas demandas previstas das atividades realizadas. Ainda, melhora o processo produtivo, identificando e eliminando as atividades que não agreguem valores aos produtos, bem como, permite conhecer antecipadamente o resultado a ser alcançado em um determinado período.

Compreender os custos em nível de processo agregado do negócio facilita o *Benchmarking* interno e externo. Pode-se comparar o custo

para executar o mesmo processo em unidades organizacionais diferentes, a fim de identificar as práticas especialmente eficientes que devem ser estudadas ou processos particularmente ineficazes que devem ser melhorados (KAPLAN; COOPER, 1998).

À medida que a empresa é organizada numa estrutura de processos de negócios, essa é também orientada para a gestão por processos. Neste caso, cada processo deve possuir um gestor, que buscará otimizar os recursos consumidos pelas atividades que o compõem, com vista a obter um determinado objeto de custo. A construção e a definição de um conjunto de indicadores de desempenho possibilitam avaliar a *performance* do processo.

Gonçalves (2000) classifica os processos desenvolvidos no âmbito das organizações empresariais em três categorias:

- processos de negócios: caracterizam a atuação da empresa e são suportados por outros processos internos, resultando no produto ou no serviço recebido pelo cliente externo. São característicos de cada empresa diferentes de uma organização para outra. Têm o suporte dos sistemas desenvolvidos ao longo de décadas de desafios e aperfeiçoamento;

- processos organizacionais ou de integração organizacional: são centralizados na organização e viabilizam o funcionamento coordenado dos vários subsistemas da organização em busca de seu desempenho geral e garantem o suporte adequado aos processos de negócios. Não são percebidos pelos clientes externos, mas são essenciais para a gestão efetiva do negócio;

- processos gerenciais: incluem as ações que os gerentes devem realizar para dar o suporte necessário aos demais processos de negócio. A avaliação da qualidade no atendimento aos pedidos dos clientes é um processo gerencial típico em determinadas organizações.

A metodologia do gerenciamento de processos propõe uma análise detalhada dos processos, atividades, tarefas e operações realizados em uma organização, bem como o esforço global para o alcance de melhorias. O processo de melhoria contínua busca o aperfeiçoamento na maneira como as atividades, tarefas e operações são desenvolvidas, com vista a atender tanto à satisfação do consumidor como à dos trabalhadores da organização. Outro ponto positivo do gerenciamento de processos é que este pode ser utilizado como suporte para programas de qualidade ou reengenharia, ou ser aplicado isoladamente, dependendo do estágio de mudanças em que se encontre a organização (CORAL, 1995).

Assim, classificar e estruturar os processos e atividades em operacionais e de suporte e quantificar os seus custos possibilitam uma visão detalhada da empresa. Com isso, estruturar os relatórios financeiros com as informações detalhadas por processos e atividades, quantificando e demonstrando o seu respectivo custo, possibilita aos gestores avaliar e monitorar o desempenho de cada um, por meio do desenvolvimento de um conjunto de indicadores de desempenho.

4 DIRECIONADORES DE CUSTOS

Os direcionadores de custos representam os fatores que influenciam as atividades e fazem com que elas sejam realizadas com o consumo dos recursos da empresa. É o elemento que determina a quantidade realizada de trabalho. São eventos causais que influem no nível e o desempenho das atividades. Para Kaplan e Cooper (1998), os direcionadores de custo associam os gastos às atividades executadas, conforme informações geradas pela contabilidade financeira. Esse procedimento representa o grande diferencial entre os sistemas de custeio tradicionais e o método de Custeio Baseado em Atividades, pois este último torna mais precisa e justa a atribuição dos custos indiretos aos diversos objetos de custo que consumiram os recursos da organização no processo produtivo.

O processo utilizado para determinar o custo da atividade é realizado em duas etapas. A primeira é desenvolvida a partir da relação causal entre os recursos consumidos e as atividades realizadas. Existe uma relação causal quando um recurso pode ser mostrado como se consumido diretamente por uma atividade. O rastreamento possibilita identificar aqueles recursos que foram consumidos por uma determinada atividade, e para essa todo o valor deverá ser rastreado. Num segundo momento, os recursos não rastreados são alocados para as atividades com base em direcionadores de recursos.

Os direcionadores de recursos determinam a maneira como os recursos são consumidos pelas atividades, sendo exemplos: número de empregados, consumo de energia elétrica em KWh, área ocupada em m² etc. São os fatores que causam mudanças no desenvolvimento de uma atividade, mensurando os respectivos recursos exigidos para executar essa atividade.

Concluída a etapa de rastreamento e direcionamento dos recursos consumidos e calculado o custo de cada uma das atividades realizadas, os gestores têm condições de conhecer e analisar o valor dos gastos para executar cada atividade, tanto aquelas de nível de produção ou primárias

como as de nível de suporte ou secundárias. Ainda, as atividades podem ser agrupadas em processos de negócio, o que possibilitará mensurar o custo total do processo, que é representado pela somatória do custo individual de todas as atividades pertencentes ao respectivo processo de negócio.

Os direcionadores de atividades identificam as atividades aos objetos de custo e apresentam-se quase sempre na forma de um indicador não-financeiro, como, por exemplo, número de lotes, número de modelos, número de encomendas etc. Representam ainda uma relação de causa e efeito. A repartição do custo de uma atividade entre os diversos objetos de custo dá-se com base no fator que está na origem do consumo dos recursos por essa atividade, e não apenas segundo uma taxa de imputação que reflita os objetos de custo (BOISVERT, 1999, p. 69).

Os direcionadores de atividades fornecidos pelo sistema de informações da empresa associam os custos das atividades aos produtos, serviços e clientes que geram a demanda para as atividades organizacionais (KAPLAN; COOPER, 1998). A determinação correta desses direcionadores é de extrema importância para o sucesso do método de Custeio Baseado em Atividades, pois essa é uma das grandes diferenças entre esse e os métodos tradicionais de custos. A escolha de direcionadores inadequados poderá fazer com que os custos dos objetos de custo sejam calculados de forma incorreta.

Os direcionadores de atividades fornecem uma medida de frequência de realização da atividade para cada um dos objetos de custo, como, por exemplo, o número de movimentação de materiais, número de lotes, número de horas-máquinas etc. Utilizar direcionadores de atividades não-financeiros possibilita à empresa definir um conjunto de indicadores de *performance* quantitativos, e possibilitará aos gestores estabelecer medidas de *performance* relativas à produtividade e à frequência na realização das atividades na consecução de um objeto de custo.

5 OBJETOS DE CUSTO

Os objetos de custo compreendem um produto, uma família de produtos, um lote de produtos, um serviço, um projeto, um cliente, um canal de comercialização, um fornecedor etc. São os geradores dos eventos que consomem as atividades. São representados por qualquer objeto ou evento para o qual se deseja uma mensuração de custo.

O custo de um objeto de custo, no método de Custeio Baseado em Atividades, é calculado pela identificação e mensuração do custo da

matéria-prima e das atividades necessárias para fabricar e comercializar o produto e pela determinação da quantidade e valor das atividades consumidas para produzir cada objeto de custo. O custo do objeto é a somatória dos custos das matérias-primas e das atividades identificáveis consumidas no processo de sua fabricação.

6. GESTÃO BASEADA EM ATIVIDADES

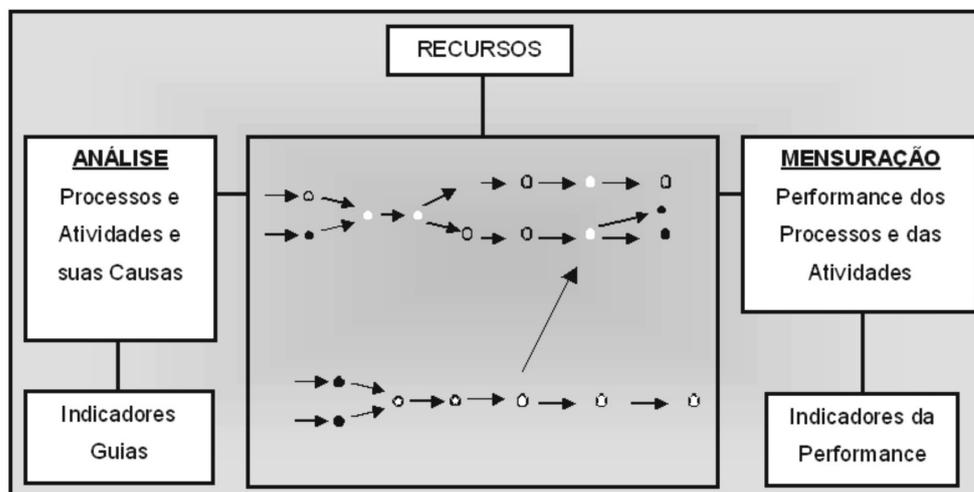
A Gestão Baseada em Atividades utiliza as informações fornecidas pelo método de Custeio Baseado em Atividades para melhorar a lucratividade de cada produto ou cliente, a partir de uma análise dos custos. Possibilita a execução das atividades de maneira eficiente, identificando e eliminando aquelas que não adicionam valor para os clientes, melhorando o projeto dos produtos e desenvolvendo melhores relações com os clientes e os fornecedores. Entre outros, tem por objetivo atender às necessidades dos clientes, deixando-os satisfeitos, ao mesmo tempo em que reduz a demanda por recursos organizacionais (ATKINSON et al., 2000).

Para Sharman (1991), um modelo de Gestão Baseada em Atividades é um processo de análise das atividades que resulta numa modificação destas para melhorar o seu desempenho. Para tanto, devem ser analisados os dados financeiros e não-financeiros para direcionar a organização às ações de eliminação de desperdícios, focando os processos mais lucrativos, a satisfação do cliente e a maximização do retorno sobre o investimento.

A figura 2 demonstra como pode ser realizada a avaliação dos processos e atividades realizadas no âmbito do processo produtivo. A avaliação é realizada através de indicadores de desempenho, e resulta num conjunto de informações que possibilita uma análise do desempenho dos processos e das atividades quanto ao nível de satisfação e contribuição esperado para a agregação de valor aos produtos e clientes.

A Gestão Baseada em Atividades classifica o tempo e sistematiza os métodos de trabalho para melhorar a eficácia das atividades mesmo num ambiente dinâmico (BRIMSON, 1996, p. 95). O gerenciamento das atividades é uma ferramenta ideal para desenvolver um programa de redução de custos e para a aplicação de melhoria contínua. Com um modelo de Gestão Baseada em Atividades é possível reduzir o tempo de esforço, compartilhar atividades, redirecionar recursos e analisar as atividades.

FIGURA 2. ANÁLISE DE PROCESSOS E DAS ATIVIDADES



Fonte: Queiroz (2001)

Segundo Turney (1992), a Gestão Baseada em Atividades tem duas metas principais. A primeira é aumentar o valor agregado do produto fornecido ao cliente; a segunda é aumentar a lucratividade do produto a partir desse valor agregado fornecido ao cliente. Quanto mais satisfeito o cliente estiver com o produto, maior valor identificará nele.

A análise do processo de agregação de valor poderá ser realizada separando as atividades de apoio e as atividades primárias. “Toda empresa é uma reunião de atividades que são executadas para produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto. Todas essas atividades podem ser representadas, fazendo-se uso de uma cadeia de valores” (PORTER, 1989, p. 33).

Através do método de Custeio Baseado em Atividades é possível segregar o processo produtivo em atividades primárias e secundárias, de maneira que se possibilite aos gestores desenvolver uma análise com o objetivo de identificar e segregar as atividades que agregam valor daquelas que não agregam.

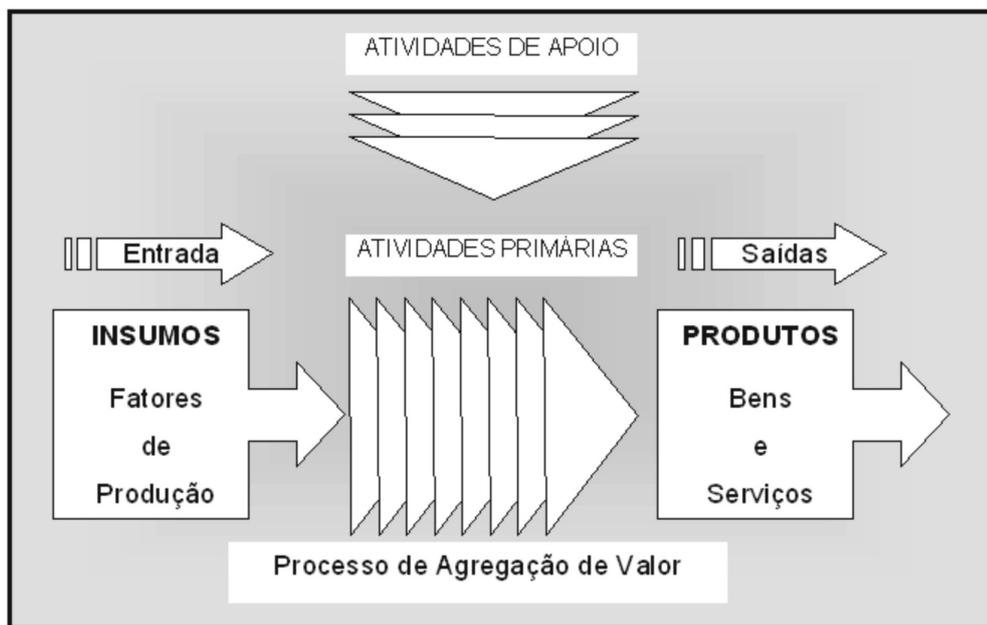
Segundo Turney (1992), a implantação da Gestão Baseada em Atividades é desenvolvida em duas fases:

a) – primeira fase:

- identificar as atividades não essenciais ou que não adicionam valor ao objeto de custo (produto, cliente etc.);
- analisar as atividades significativas para a adição de valor;
- comparar as atividades com as melhores práticas (*Benchmarking*);

- examinar as ligações entre as atividades.
- b) – segunda fase:
 - reduzir o tempo e o esforço para executar cada atividade;
 - eliminar as atividades desnecessárias;
 - selecionar as atividades de baixo custo;
 - compartilhar as atividades sempre que possível;
 - redistribuir os recursos ociosos.

FIGURA 3. AGREGAÇÃO DE VALOR NO PROCESSO PRODUTIVO



Fonte: Adaptado de Queiroz (2002)

Para Player e Lacerda (2000, p. 47), as informações geradas pela Gestão Baseada em Atividades, quando considerado o nível de detalhamento dos processos, atividades e tarefas, podem ser utilizadas pelos gestores para a tomada de decisões relacionadas a:

- lucratividade de produtos, serviços e clientes;
- fazer *Benchmarking*;
- medir o desempenho;
- reduzir os custos;
- maximizar as receitas;
- elaborar o orçamento;
- avaliar as alternativas de terceirização;
- consolidar as operações;

- determinar preços e cotar produtos e serviços;
- implementar novas estratégias.

Para Martins (2000, p. 307), um modelo de Gestão Baseada em Atividades apóia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas, e utiliza as informações produzidas a partir do método de Custeio Baseado em Atividades para tomar decisões estratégicas, tais como:

- alteração no *mix* de produto;
- alteração no processo de formação de preços;
- alterações nos processos;
- redesenho de produtos;
- eliminar ou reduzir o custo de atividades que não agregam valor;
- eliminar os desperdícios;
- elaborar o orçamento com base em atividades.

A grande diferença que se observa entre a Gestão Baseada em Atividades e os outros modelos é que aquela focaliza o detalhamento dos processos primários e dos processos secundários desenvolvidos na empresa, analisando cada atividade realizada e o volume de recursos necessários à sua realização. É na adequada organização desses processos e atividades que a empresa consegue criar grande diferencial competitivo em relação à redução de custos, com conseqüente reflexo no preço de venda dos seus produtos, ou ainda, na análise desses mesmos processos e atividades, com o objetivo de aumentar os níveis de qualidade dos produtos e serviços fornecidos aos seus clientes.

7 MEDIDAS DE DESEMPENHO DOS PROCESSOS E DAS ATIVIDADES

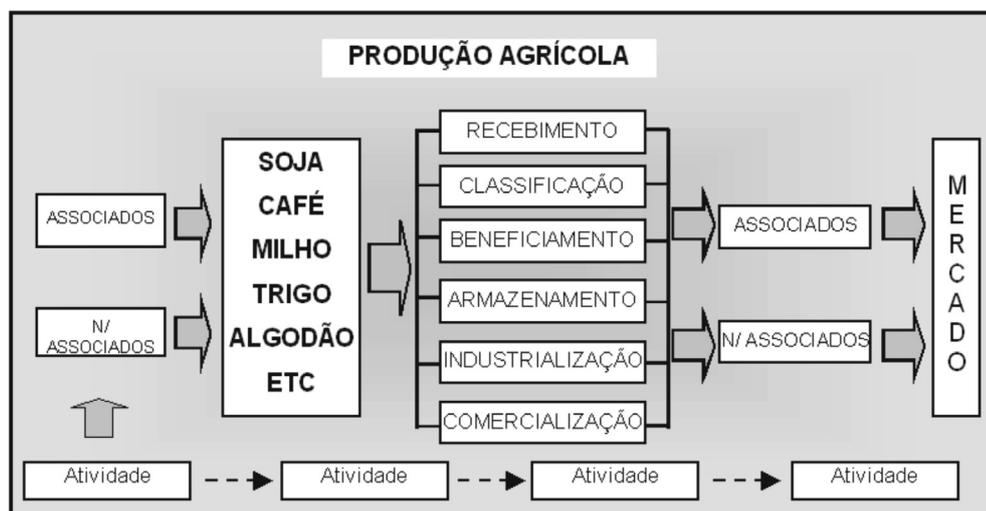
Na Gestão Baseada em Atividades, as medidas de desempenho podem ser conceituadas como indicadores do trabalho realizado e dos resultados alcançados em uma atividade, processo ou unidade organizacional. São medidas financeiras e não-financeiras, e descrevem o trabalho realizado e quanto uma atividade é bem desenvolvida. Incluem medidas de qualidade, eficiência e tempo de execução das atividades e possibilitam monitorar o desenvolvimento dos processos ao longo do tempo, bem como observar as possibilidades de melhoria e verificar a eficácia das medidas implementadas. As medidas de desempenho também poderão ser utilizadas como parâmetro entre áreas da empresa ou com as melhores empresas, na prática do *benchmarking*.

A relação entre as medidas de desempenho é muito estreita, de forma que a modificação em uma atividade impacta simultaneamente todos os aspectos das medidas de desempenho. Por exemplo, a redução no tempo irá influenciar o custo, a qualidade e a flexibilidade, porque influencia a forma como a atividade é desempenhada. Como consequência do inter-relacionamento das medidas de desempenho, é ilusório julgar o desempenho de uma atividade por uma única medida, isolada das demais (BRIMSON, 1996).

8 ADEQUAÇÃO DO ABC E ABM ÀS COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS

A figura 4 demonstra o fluxo do processo cooperativo desenvolvido nas cooperativas agroindustriais, relacionado ao recebimento, classificação, beneficiamento, armazenamento, industrialização e comercialização da produção agrícola dos produtores associados e não associados nas cooperativas. Em cada um desses processos são desenvolvidas as atividades responsáveis pelo consumo dos recursos disponibilizados para essa fase do processo cooperativo.

FIGURA 4. FLUXO DO PROCESSO PRODUÇÃO AGRÍCOLA



Os processos de recebimento, classificação, beneficiamento e armazenamento são pioneiros no âmbito das cooperativas agroindustriais; porém, nas últimas décadas, essas cooperativas se transformaram em verdadeiros parques industriais, e passaram a industrializar a produção agrícola recebida dos produtores, com vista a lhes proporcionar um maior

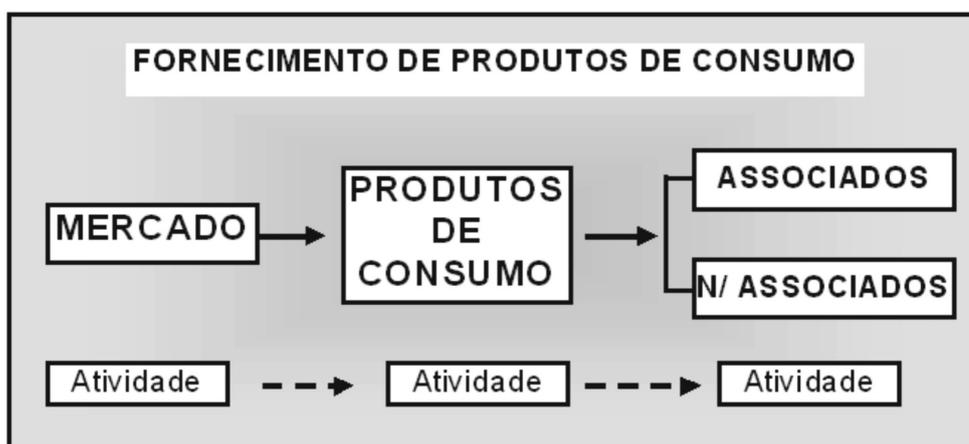
valor agregado. Com isso, ocorreu um aumento significativo no nível de complexidade do processo cooperativo, exigindo uma maior atenção por parte dos gestores destas organizações quanto a essa nova fase.

A complexidade dos processos industriais, associada à necessidade de utilizar tecnologias modernas, visando minimizar os custos e melhorar a qualidade dos produtos industrializados, para torná-los mais competitivos no mercado, dificulta para o processo contábil estabelecer com a precisão necessária qual a parcela ideal dos custos de transformação que deve ser direcionada para cada produto industrializado.

O processo de industrialização utilizado por essas cooperativas passou a transformar a produção agrícola numa expressiva quantidade de produtos industrializados. Esse aumento expressivo na quantidade de produtos industrializados tornou amplo e complexo o processo de comercialização e passou a exigir uma estrutura de tecnologia moderna, bem como de pessoal especializado e dotado de alto grau de conhecimento de mercado, capacitado para o desenvolvimento de estratégias necessárias à comercialização no atual mercado de alta competitividade.

A figura 5 demonstra o fluxo do processo cooperativo relacionado à aquisição e fornecimento dos produtos de consumo aos produtores associados e não associados das cooperativas agroindustriais.

FIGURA 5. FLUXO DO PROCESSO FORNECIMENTO DE PRODUTOS DE CONSUMO



No processo de aquisição e distribuição de produtos de consumo, os gastos indiretos podem ser alocados diretamente às suas respectivas atividades consumidoras e, quando não rastreáveis, poderão ser atribuídos através dos direcionadores de recursos. No estágio seguinte, utilizando-se os direcionadores

de atividades, o custo das atividades realizadas no processo de aquisição e de distribuição dos produtos de consumo pode ser rastreado aos produtores associados e não associados da cooperativa, com base na demanda da atividade.

As cooperativas adquirem os produtos de consumo em grandes quantidades e de vários fornecedores estabelecidos no mercado interno e externo, sempre com o objetivo de reduzir seu custo de aquisição, repassando-os para os produtores. Esse processo de aquisição de produtos de consumo demanda um conjunto de atividades relacionadas a:

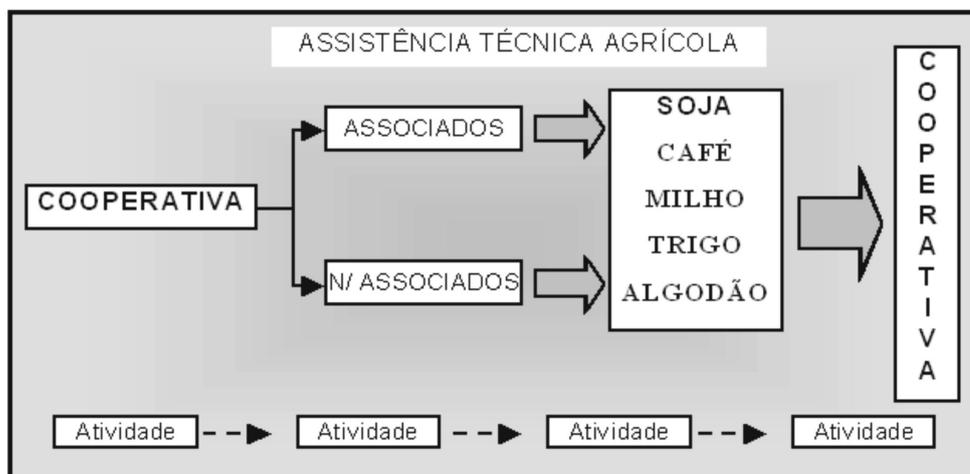
- identificar as necessidades de produtos de consumo junto aos produtores agrícolas;
- determinar as quantidades de produtos a serem adquiridas;
- fazer cotação junto aos diversos fornecedores;
- adquirir e efetuar o respectivo pagamento aos fornecedores;
- distribuir os produtos de consumo para os produtores rurais associados e não associados;
- receber dos produtores associados e não associados o valor dos produtos de consumo fornecidos; entre outras:

As cooperativas agroindustriais, além de receber e comercializar a produção agrícola dos associados e não associados, adquirem e lhes fornecem os produtos de consumo necessário para a manutenção dessa mesma produção, assessorando também os produtores agrícolas com uma estrutura de assistência técnica agrícola qualificada, fornecendo-lhes informações sobre as melhores tecnologias e formas de produzir na agricultura.

A figura 6 demonstra o fluxo do processo relacionado à prestação de assistência técnica agrícola aos produtores associados e não associados nas cooperativas agroindustriais.

A assistência técnica agrícola prestada pelas cooperativas agroindustriais aos seus associados e não associados exige a manutenção de uma estrutura (mão-de-obra especializada, escritórios, transporte) para que as atividades sejam realizadas com a máxima qualidade e tempestividade. Essa estrutura geralmente consome elevado valor dos recursos disponibilizados para o processo cooperativo.

FIGURA 6. FLUXO DO PROCESSO ASSISTÊNCIA TÉCNICA AGRÍCOLA



Os recursos consumidos no processo de assistência técnica agrícola não possuem uma relação direta com cada produto agrícola ou produtor agrícola associado ou não associado. Através do método de Custeio Baseado em Atividades, os gastos indiretos consumidos nesse processo são rastreados às suas respectivas atividades consumidoras realizadas no âmbito do processo de assistência técnica agrícola. Quando não rastreáveis, estes podem ser distribuídos às atividades utilizando-se os direcionadores de recursos. Num segundo estágio, utilizando-se os direcionadores de atividades, o custo das atividades realizadas no processo de assistência técnica agrícola pode ser alocado aos produtos agrícolas recebidos dos produtores associados e não associados, com base na demanda das atividades.

O método de Custeio Baseado em Atividades possibilita às cooperativas agroindustriais, em relação ao processo de recebimento da produção agrícola, de aquisição e distribuição de produtos de consumo e de assistência técnica agrícola, calcular e evidenciar com maior justeza e transparência:

- o custo das atividades primárias;
- o custo das atividades secundárias;
- o custo dos processos primários;
- o custo dos processos secundários;
- o custo dos produtos agrícolas;
- o custo dos produtos de consumo;
- o custo da assistência técnica agrícola;
- o valor das sobras obtidas através do processo cooperativo com os produtores associados e não associados à cooperativa.

É notável que um sistema de Contabilidade Baseada em Atividade possibilita às cooperativas agroindustriais construir um sistema de informações baseado em atividades que evidencie o valor agregado pelo processo cooperativo aos produtos agrícolas dos produtores associados e não associados à cooperativa. Através do método de Custeio Baseado em Atividades e de um modelo de Gestão Baseada em Atividades, as cooperativas agroindustriais podem:

- gerar informações gerenciais num formato por processo e atividade, evidenciando o valor agregado por meio do processo cooperativo aos produtos agrícolas entregues pelos produtores associados e não associados;
- efetuar melhorias contínuas no seu processo de gestão, a partir das informações fornecidas pela Contabilidade Baseada em Atividades, num formato por processos e atividades;
- organizar e melhorar seu processo decisório, fornecendo aos seus membros informações mais apuradas e de fácil entendimento.

9 CONCLUSÃO

A melhoria na qualidade do processo de gestão das cooperativas agroindustriais proporcionada pela utilização do Custeio e da Gestão Baseada em Atividades. Os problemas relacionados principalmente à transparência da gestão, no cálculo das sobras por produto agrícola e dos tributos a serem recolhidos, serão amenizados ou resolvidos com a utilização dessas ferramentas.

O método de Custeio Baseado em Atividades possibilita amenizar a injustiça causada pela contabilidade financeira quanto à forma de atribuir os gastos indiretos do processo cooperativo aos produtos agrícolas entregues pelos produtores associados e não associados. A adoção desse método de custeio torna mais justa a partilha desses gastos entre os produtos recebidos para serem comercializados por meio da cooperativa, evoluindo na forma de apurar o valor das sobras (ou perdas) obtidas pelo processo cooperativo com cada produto agrícola.

A Gestão Baseada em Atividades proporciona uma visão horizontal da cooperativa agroindustrial ao mostrar como os diversos processos interagem e se completam, além de quantificar os custos das atividades que não agregam valor, proporcionando uma informação útil para o processo de tomada de decisão.

A conjunção de um sistema de Contabilidade Baseada em Atividades e do método de Custeio Baseado em Atividades possibilita rastrear ou direcionar os recursos consumidos nos processos de recebimento, classificação, beneficiamento, armazenamento, industrialização e comercialização às suas respectivas atividades consumidoras; em seguida, direcionar o custo das atividades desenvolvidas, com base em indicadores de demanda, para os respectivos produtos industrializados, tornando mais ajustado o cálculo do seu custo.

Utilizar o método de Custeio Baseado em Atividades possibilita às cooperativas agroindustriais, em relação aos processos de recebimento, beneficiamento, armazenamento, industrialização e comercialização da produção agrícola, calcular e evidenciar, com maior justeza e transparência:

- o custo das atividades primárias;
- o custo das atividades secundárias;
- o custo dos processos primários;
- o custo dos processos secundários;
- o custo dos produtos agrícolas e os seus derivados industrializados;
- o valor das sobras por tipo de produto primário (soja, café, milho, trigo, algodão, canola, casulo, cana-de-açúcar);
- o valor das sobras dos produtos recebidos de produtores associados e não associados da cooperativa.

Dessa forma, além de tornar mais justa a distribuição dos gastos indiretos de fabricação aos produtos industrializados, o Custeio e a Gestão Baseada em Atividades atendem às necessidades gerenciais das cooperativas agroindustriais, uma vez que geram dados e informações que permitem aos gestores e aos associados saber como e onde os recursos são consumidos. Dão uma visão detalhada das atividades desenvolvidas e evidenciam os recursos consumidos em cada uma delas, tornando mais transparente o resultado das ações implementadas. Além disso, as informações geradas pelo ABC/ABM possibilitam aos gestores exercer um controle mais eficiente da aplicação dos recursos, por meio da avaliação de desempenho das atividades e dos processos, utilizando indicadores de produtividade e tornando mais transparente o processo cooperativo.

10 REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade gerencial*. Tradução de André Olímpio. São Paulo: Atlas, 2000.
- BOISVERT, H. *Contabilidade por atividade: contabilidade de gestão: práticas avançadas*. Tradução de Antônio Diomário de Queiroz, São Paulo: Atlas, 1999.
- BRIMSON, J. A. *Contabilidade por atividade: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. Tradução Antonio T. G. Carneiro, São Paulo: Atlas, 1996.
- CORAL, E. *Avaliação e gerenciamento do custo da não qualidade*. Florianópolis: UFSC, 1995. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção).
- GONÇALVES, J. E. L. Processo, que processo? *RAE – Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, out./dez. 2000, v. 40, n. 4, p-8-19.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- NAKAGAWA, M. *ABC Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- PLAYER, S.; LACERDA, R. *Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM: Activity Based Management*. Tradução de Bazán Tecnologia e Lingüística. São Paulo: Futura, 2000.
- PORTER, M. E. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho*. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga. 12. ed. Rio de Janeiro: Campus 1989.
- _____. *Apostila utilizada no curso de Pós-Graduação em Nível de Especialização*. Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, 2002.
- QUEIROZ, A. D. de. *Formando cidadãos para integrar*. Palestra proferida na 13ª Semana do Contador de Maringá, 16/08/2001.
- ROCHA, W. Custeio baseado em atividades: mitos, falácias e possíveis verdades. Activity-based costing: a practitioner's update. *CMA Magazine*, julho/agosto de 1991, p. 22-25.

Revista Capital Científico do Setor de Ciências Sociais Aplicadas Vol. 4 nº1 Jan/ Dez. 2006

SILVA, A. T.; ROSA, P. M. da. Orçamento baseado na atividade – um caso prático. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP. p. 62.

TURNEY, P. B. B. "How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost". *Journal of Cost Management*; Winter 1992; p. 29-35.