

Reflexos Comportamentais das Variações do Custo-Padrão e a Avaliação de Desempenho

Elizabete Marinho Serra Negra

Marcelo Prímola Magalhães

MARINETTE SANTANA FRAGA

Resumo:

Este trabalho visa a demonstrar as possíveis causas e efeitos das variações do custo-padrão, identificar as responsabilidades pelas diferenças entre o custo real com o padrão, enfatizando a apuração das diferenças, além de possíveis medidas para a tomada de decisões. O conteúdo abrange os principais objetivos do custo-padrão e controle e avaliação de desempenho. Identifica as causas e as responsabilidades pelas variações, para que a empresa atinja maior produtividade com minimização de custos. A avaliação de desempenho não abordará a mensuração das ações do capital humano, mas verificará o aspecto comportamental no ambiente interno.

Área temática: *Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos*

Reflexos Comportamentais das Variações do Custo-Padrão e a Avaliação de Desempenho

RESUMO

Elizabeth Marinho Serra Negra

Centro Universitário do Leste de Minas Gerais
lizserra@terra.com.br

Marcelo Prímola Magalhães

Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Marinette Santana Fraga

Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Este trabalho visa a demonstrar as possíveis causas e efeitos das variações do custo-padrão, identificar as responsabilidades pelas diferenças entre o custo real com o padrão, enfatizando a apuração das diferenças, além de possíveis medidas para a tomada de decisões. O conteúdo abrange os principais objetivos do custo-padrão e controle e avaliação de desempenho. Identifica as causas e as responsabilidades pelas variações, para que a empresa atinja maior produtividade com minimização de custos. A avaliação de desempenho não abordará a mensuração das ações do capital humano, mas verificará o aspecto comportamental no ambiente interno.

PALAVRAS-CHAVE: Mensuração de Custos– Custo-padrão - Avaliação de Desempenho

1 INTRODUÇÃO

No ambiente de negócios altamente competitivo, as empresas necessitam de conhecer antecipadamente seus custos, para poderem sobreviver. A forma de predeterminar os custos é conhecida como Custo-Padrão, que é cientificamente previsto de acordo com um nível de eficiência a ser atingido. É utilizado, principalmente, para o planejamento e controle da gestão, atuando como forma de *feedback* para os gestores da execução dos objetivos organizacionais.

Na literatura de custos, identificamos alguns conceitos que estão mais ligados ao objetivo deste trabalho de identificar as causas, a significância, assim como os aspectos comportamentais das variações do custo-padrão. De acordo com Nakagawa (1987): “os padrões são mensurações predeterminadas, que relacionam recursos ou custos aos produtos, unidades organizacionais ou outros objetivos de custos”.

Ao relacionar os recursos ou custos a unidades organizacionais, pode-se evidenciar a denominada contabilidade por responsabilidade, que objetiva atribuir as responsabilidades pelas variações aos centros de custos. Este seria um ponto inicial, pois os gestores destas áreas buscam atingir os objetivos predeterminados para a sua área e, para isso, é necessário que haja uma descrição, na empresa, de todas as atividades, além da apuração e análise das responsabilidades. Ao fazer essa

análise, apriori, deve-se ter bastante cautela, pois uma área pode influenciar a outra. A empresa é uma cadeia de unidades organizacionais integradas, por isso deve evitar ambientes que proporcionem comportamentos negativos. As causas das variações não devem ser identificadas com intuito coercitivo, mas sim corretivo. Por outro lado, sabe-se que existem causas exógenas que fogem ao controle das empresas.

Dentro do macro ambiente pode ser lembrada as seguintes variáveis: Tecnológicas – é o conhecimento de como fazer as coisas (invenções, técnicas, aplicações, desenvolvimento...); Ambientais (externas) – quando influencia o comportamento das empresas; Políticas – política e ideologia governamental (emprego, saúde, política, educação, habitação...); Econômicas – economia em geral; Legais – influência das leis, muito mais as proibições que os direitos; Variáveis Sociais – pressão social, influências no meio social e cultural; Demográficas – estudo de mercado (estratégica); características da população, crescimento, raça, distribuição geográfica, distribuição por sexo e idade; Ecológicas – condições físicas e geográficas – ecossistema

Segundo Ludicibus e Marion (2000), custo-padrão “é um hábil instrumento das operações indicando se estas foram realizadas acima ou abaixo dos padrões de eficiência”.

O conceito citado identifica o propósito do custo-padrão, relacionado ao controle dos custos, além de mencionar a análise dos padrões de eficiência. Este padrão envolverá vários fatores, muitas vezes, difíceis de identificar, de analisar e de mensurar quando se trata dos desempenhos dos funcionários.

Assim, com relação ao comportamento organizacional, o custo-padrão atuará fornecendo feedback motivacional positivo ou negativo, o qual será mais detalhado no decorrer do conteúdo desse trabalho. Para Leone (1977):

Custo-Padrão trata-se de custo determinado a priori, ou seja, predeterminado, e que se fundamenta em princípios científicos e observa cada componente de custos (matérias, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação) dentro de suas medidas de verdadeira participação no processo de produção, representando o quanto deve custar cada unidade em bases racionais de fabricação.

O objetivo principal do custo-padrão é estabelecer uma mensuração pré-estabelecida que será usada como um indicador com os custos-reais com a finalidade de revelar desvios que serão analisados e corrigidos, mantendo, assim, o desempenho operacional dentro dos rumos previamente estabelecidos.

2 VARIAÇÕES OU DESVIOS NA APURAÇÃO DOS CUSTOS

O custo-padrão deve ser comparado com os custos reais das empresas para obtenção das variações, as quais devem ser analisadas em termos quantitativos e qualitativos. Quanto ao aspecto quantitativo, o procedimento é de fácil aplicabilidade e entendimento. Para saber se uma variação foi favorável ou desfavorável, é simples, basta verificar entre os itens planejados e os reais, identificando quais são maiores ou menores. Os custos reais são os custos efetivamente incorridos,

apurados ao final do período. Para identificar qualitativamente os itens que merecem ser analisados sem subjetividade, é necessário utilizar-se dos métodos matemáticos e estatísticos, buscando maior precisão nas tomadas de decisões, para que não haja influências pessoais na arbitrariedade dos supervisores.

As simples apurações das variações não revelam nada na análise do favorável e do desfavorável. Assim, quanto ao aspecto quantitativo, a análise fica clara e é de fácil cálculo, tendo como auxílio os programas de informática que permitem a emissão de relatórios em tempo hábil para análise, facilitando a gestão de Administração por exceção.

Existem fatores responsáveis por essas variações, que devem ser observados e determinados o seu grau de significado para a empresa, para, então serem implementadas ações corretivas. Ao analisar tais fatores, chega-se à conclusão que eles podem influenciar o comportamento das pessoas que desenvolvem as ações empresariais. E as ações das pessoas fazem parte do processo de determinar o grau de eficiência. As empresas podem utilizar a administração por exceção, em seus processos de avaliação de desempenho, que consiste em priorizar as informações relevantes entre as inúmeras existentes no *feedback*, dar-se-á atenção somente aos problemas importantes, às principais causas, levando em consideração a relação custo-benefício, assim, maior energia pode ser direcionada para analisar as situações que estão fora de seu controle, como, por exemplo, as variáveis exógenas econômicas. A esse respeito pronuncia-se Pizzolato (2000): “O sistema de custo-padrão segue o princípio da gerência por exceção, segundo o qual resultados reais que correspondem aos padrões indicam normalidades; as exceções ou anormalidades, entretanto, exigem observação e análise”.

2.1 Causas das principais variações

Considera-se como variação qualquer desvio em relação a uma quantia predeterminada, deste modo, uma vez estabelecidos e padronizados as quantidades e os preços, estes serão comparados com o custo real, e as diferenças serão analisadas para a tomada de decisão.

O objeto deste estudo é verificar as causas e os efeitos dos desvios (variações), bem como a sua significância, enfocando os dois principais objetivos do custo-padrão que são de controle e de atuação como fator motivacional. Vários quesitos podem ser verificados, como:

- ⇒ Quais seriam as causas de uma variação positiva e de uma negativa?
- ⇒ Quais os fatores comportamentais que interferem nas mesmas?
- ⇒ A quem atribuir as variações?
- ⇒ Como investigar?
- ⇒ Qual o seu grau de significância?
- ⇒ Quais os limites de tolerância?

Esses pontos requerem uma análise qualitativa de difícil interpretação, exigindo dos responsáveis (gestores) a habilidade de gerenciar não somente os recursos

operacionais, mas também o capital humano, só assim atingirão as metas do custo-padrão.

Esse capital humano envolve a todos que pertencem à empresa, pois o comportamento dos níveis hierárquico superiores pode afetar os níveis hierárquicos inferiores. Manter um clima de inter-relação positivo favorece a conscientização e a colaboração dos subordinados. Estes poderão adotar uma postura participativa, cumprir os objetivos pré-estabelecidos, com isso, ajudarão a empresa a atender ao princípio da continuidade das organizações e ao bem estar social.

O que fazer em caso de haver variações favoráveis? Deve-se dar o *feedback* aos funcionários?

O *feedback* positivo é importante para a satisfação das pessoas, que se sentem mais animadas, valorizadas, e funciona como uma mola propulsora na melhoria contínua das atividades.

2.2 Causas das variações na receita (vendas)

As vendas são incluídas no planejamento a longo prazo que está intimamente ligado com o orçamentário da empresa. Os controles e os responsáveis por eles devem realizar comparações significativas do desempenho real com o planejado. As análises das variações das vendas medirão o efeito nos lucros das mesmas.

As variações das quantidades serão favoráveis (positivas), quando vendermos mais quantidades (reais) do que as previstas (custo-padrão). Logicamente, se vendermos menos que as quantidades previstas, as variações serão desfavoráveis (negativas).

Essas variações, geralmente, são atribuídas como de responsabilidade dos vendedores. Essa simples dedução pode levar à precipitação das decisões e à identificação de responsabilidades equivocadas na empresa. Muitas vezes, o pessoal de vendas tem de ajustar os preços, utilizando os descontos concedidos devido a um defeito no produto, ou concedendo-os a um cliente especial (estratégia de vendas), afinal manter o cliente no mundo competitivo é essencial aos objetivos de qualquer empresa.

Ao prevermos as quantidades de vendas, utilizando um Custo-Padrão poderão ocorrer duas situações. Primeira, se os vendedores venderem acima da meta estipulada, a princípio a diferença pode ser considerada como bom desempenho por parte dos profissionais de venda. Segundo, se o preço médio de venda for mais baixo que o previsto, resultará em mais quantidade vendida.

Assim, como em análise dos demonstrativos contábeis, não devemos, enfatizar um índice isolado, aqui também julgamentos precipitados e isolados podem ser desastrosos e podem trazer conseqüências negativas.

Deve-se, então, verificar todo o contexto para identificação das causas e responsabilidades. Com referência à uma variação desfavorável de preço, Ludicibus e Marion (2000) exemplificam algumas causas:

- Um erro de previsão;
- Uma falha do setor responsável pela proposição de reajustes;
- Por incrível que possa parecer, uma falha de distribuição das vendas durante o ano por parte dos próprios vendedores. Estes podem ter forçado maior volume de pedidos do que o previsto nos meses em que o preço unitário de venda era menor, resultando num preço médio ponderado das vendas menor do que o previsto (de \$15,00 para \$10,00). Com isto obtiveram uma variação de quantidade favorável, porém, pelo efeito desfavorável da variação de preços, a empresa perdeu em sua totalidade.

2.3 Causas das variações na matéria-prima e mão-de-obra direta:

O custo-padrão é usado, principalmente, na área operacional das empresas, mas pode-se, contudo, aplicá-lo em outras áreas. A sua principal aplicabilidade é com referência aos Custos Diretos, destacando-se: a) Matéria-prima, b) Mão-de-Obra Direta e c) Consumo de Materiais.

a) Matéria-Prima

Os dois aspectos a serem analisados são com referência a variação da quantidade e a variação dos preços. Depois de estabelecidos os padrões de preços e quantidades, já tendo os preços e as quantidades reais, calcula-se as variações.

As variações, isoladamente, carecem de uma análise qualitativa, pois apenas identificar se elas são favoráveis ou desfavoráveis deixará um vácuo para a tomada de decisão. É preciso destacar os aspectos quantitativos, analisar as suas causas, o seu significado, as responsabilidades e os reflexos comportamentais no todo, não apenas em um centro de responsabilidade.

A variação de quantidade será favorável, quando a quantidade (real) consumida for menor que a quantidade prevista. Caso contrário, isto é, se consumirmos mais unidades de matéria-prima do que prevíamos, a variação da quantidade será desfavorável.

Já a variação de preços será desfavorável, se o custo unitário real for maior que o custo unitário padrão, e será desfavorável, se o custo unitário padrão for maior que o custo unitário real.

Quando ocorre uma variação de quantidade favorável, a análise pode indicar se houve eficiência do setor produtivo, a partir do consumo de menos matéria-prima e de uma boa supervisão da área. Caso a variação de quantidade seja desfavorável, isso pode ser indício que houve ineficiência de departamento da produção, ou do de compras, que ao adquirir a matéria-prima não tenha verificado a qualidade, enfatizando somente o menor preço.

Já a variação de preços de matéria-prima fica influenciada pela avaliação de estoques, conforme menciona Ludícibus e Marion (2000). É difícil identificar e atribuir esta variação, visto que o padrão é fixado numa data mais antiga. Uma alternativa é corrigir esses padrões por índices gerais de preços. Se, após essas observações o

custo unitário padrão continuar menor que o custo unitário real, então as suspeitas podem recair sobre o departamento de compras. Pode ser que não esteja havendo uma boa seleção dos fornecedores, mas deve-se ter atenção não somente ao menor preço real para comprar, mas também à qualidade oferecida e necessária à manutenção do padrão dos produtos da empresa, como mencionado anteriormente. Uma matéria-prima de má qualidade pode acrescentar mais custos aos produtos, mais quantidade consumida, mais horas de trabalho, mais desgaste dos funcionários, além de prejudicar a linha de produtos da empresa.

Os preços são difíceis de serem controlados, pois podem fugir da responsabilidade dos compradores, porque pode haver aumento simplesmente devido à inflação ou devido a um fenômeno de oferta e procura. A tendência com referência aos preços é que os custos unitários reais sejam sempre maiores que os padrões, mesmo que estes sejam corrigidos sempre, pois os custos reais aumentam antes e mais rapidamente.

O departamento de compras tem um papel fundamental na aquisição da matéria-prima utilizada no processo produtivo. Os responsáveis por esse setor devem ter um bom treinamento e serem qualificados para atender às solicitações dos engenheiros de produção, no que tange a qualidade da matéria-prima. Por isso, deve haver uma sintonia entre as áreas funcionais para evitar desperdícios e maiores custos.

A atividade do setor de compras reside na responsabilidade dos seus gestores. Algumas merecem ser destacadas como, por exemplo:

- garantir disponibilidade de insumos de qualidade aceitável oriundos de fornecedores de confiança e que reduzem custos;
- realizar boa negociação dos contratos de fornecimento de materiais, levando em conta, além do preço, a qualidade, a confiança, contribuindo para a redução de custos;
- controlar os preços, mantendo a sua atualização (cotação);
- conseguir descontos por pagamentos a vista, conforme fluxo de caixa da empresa (comunicação com departamento financeiro);
- analisar as cotações e negociações, quando for a prazo, não se esquecendo do impacto dos juros.

Para Robbins (2000) descreve-nos a importância do Lote Econômico de Compra (LEC): “O lote econômico de compra busca equilibrar quatro custos de estoque: os custos de compra, custos de requisição, custos de manutenção e custos de desestocagem [...]. O objetivo do LEC é reduzir custos de manutenção e requisição”.

A responsabilidade do setor de compra influencia outros departamentos, assim toda variação deve ser investigada, levando em conta as interfunções empresariais. O comportamento ético dos compradores é essencial para a imagem da empresa e do próprio funcionário, assim uma das vantagens do uso do Custo-padrão é dificultar e coibir certas manobras antiéticas, pois o cálculo das diferenças e suas análises, serão verificadas.

b) Consumo de materiais

As Variações de Consumo de Materiais (VCM) diretos devem ser atribuídas somente ao departamento de produção? A resposta desse quesito requer uma investigação cautelosa do processo organizacional como um todo. Elas serão desfavoráveis quando se usa mais material que o planejado e podem ter as seguintes causas:

- erro de previsão do departamento de produção;
- Inadequada supervisão do processo produtivo;
- falta de treinamento a um funcionário recém contratado;
- máquinas inesperadamente defeituosas, decorrentes da falta de manutenção (departamento de manutenção);
- compra de material de qualidade inferior (departamento de compras).

Serão favoráveis se o uso de materiais for inferior ao planejado, neste caso, os aspectos positivos serão observados:

- supervisão eficiente do processo produtivo;
- redução de desperdício;
- verificação constante das máquinas (manutenção preventiva) e de qualquer problema, que deverão ser solucionados em tempo hábil (princípio da oportunidade aplicado a produção);
- conscientização dos funcionários sobre o manuseio dos materiais e o processo produtivo;
- cooperação interfuncionais e interdepartamentais, com correções preventivas, antes da finalização do processo;
- orientação e treinamento de funcionários novatos pelo supervisor e auxílio dos demais colegas de trabalho;
- outros fatores além dos citados anteriormente.

c) Mão-de-obra Direta

Quando se refere à mão-de-obra direta, a expressão variação de uso ou de eficiência substituirá a variação de quantidade e, ao invés da variação de preço, usa-se a expressão variação de taxa.

A variação da mão-de-obra direta será calculada utilizando-se a Variação da taxa (preço) e eficiência.

A interpretação das variações deste item é bastante complexa, visto a dificuldade do próprio estabelecimento do seu Custo-Padrão, que é mais complexo do que no caso dos materiais, pois existe a influência direta do comportamento humano, que é bastante variável e que reflete em maior ou menor eficiência. Logo, o custo-padrão da mão-de-obra direta pode ter taxas diferenciadas para cada tipo de função, ou, então, se trabalha com médias ponderadas. Já o custo real unitário sofre as mesmas observações e pode aumentar por acréscimos inesperados de salários por ocasião da fixação do padrão.

Assim, a eficiência da utilização e o desempenho da mão-de-obra-direta determinarão o significado da variação de uso. As variações de mão-de-obra, quando desfavoráveis, podem ter as seguintes causas:

- falha na supervisão direta;
- horas-extras em excesso e sem necessidade;
- relações de trabalhos estressantes e sob pressões, evidenciando caráter coercitivo, ao invés de incentivar a correção das ineficiências e de motivar os funcionários;
- doença de empregados;
- má qualidade dos instrumentos de trabalho;
- imperfeição no treinamento dos funcionários novatos (departamento pessoal);
- falta de planos de crescimento nas carreiras dos empregados;
- condições econômicas (indisponibilidades de técnicos qualificados no mercado) são consideradas como incontroláveis.
- variações de preço e taxas salariais incontroláveis pela empresa.

Quando favoráveis, poderão ser identificados vários aspectos positivos, destacando-se o bom treinamento dos funcionários, ambiente interno com ênfase em boas relações humanas; conhecimento das políticas salariais governamentais e de acordos sindicais, que poderiam ser levadas em conta na previsão dos padrões, supervisão das horas trabalhadas, evitando-se horas extras em excesso e garantindo o descanso do empregado.

3 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO E INVESTIGAÇÃO DAS VARIAÇÕES

A evolução da ciência contábil promoveu a mudança dos paradigmas tradicionais quanto ao do papel da contabilidade, que ganhou um novo enfoque, uma vez que essa ciência deve e tem que atuar no processo de decisões empresariais. Para sua eficiência e eficácia, é necessário o conhecimento do comportamento humano que afeta a produtividade das empresas. Na busca incessante pela maximização do lucro e melhor alocação dos recursos, é preciso adequar as estruturas organizacionais para atender aos novos modelos de gestão, assim, destacam-se duas importantes abordagens da ciência contábil entre as cinco mencionadas por Ludicibus (2000):

Abordagem Comportamental Pura: segundo essa abordagem, as informações contábeis deveriam ser planejadas e colhidas “sob medida”, de forma que os usuários reagissem de uma maneira tal que a decisão correta fosse tomada. Atinge os campos da Psicologia, da Sociologia, da Economia e da Teoria das decisões. É atribuída uma grande ênfase à forma pela qual os relatórios contábeis são desenvolvidos e utilizados, mais do que à seqüência lógica ou mesmo dedutiva dos princípios que norteiam aquele sistema de informação.

Abordagem sistêmica (ou da teoria da comunicação): pode ser vista como distinta das demais abordagens, no sentido de que procura abster-se de pré-julgamentos éticos, morais, ou sociais, simplesmente, considera os eventos societários como insumos (*input*) de um processo sistêmico que, após a fase de acumulação, registro, ajuste, vai desembocar (*output*) na editagem de demonstrações e relatórios contábeis“.

Ao relacionar a primeira abordagem com o custo-padrão, fica evidenciada a necessidade da participação do elemento humano, desde o estabelecimento dos padrões, a investigação das variações até a proposta das ações corretivas. Não é

fácil interpretar a influência do comportamento humano, pois este é muito variável, por isso se todos os responsáveis participarem do processo e sentirem que fazem parte da engrenagem empresarial, a tendência é do ambiente gerar comportamentos positivos.

Já através da segunda, verifica-se que a empresa é um sistema aberto, mantendo relações internas e externas para atingir a missão empresarial. Assim, as primeiras proporcionam o primeiro passo, pois as relações com os empregados e o fluxo de comunicação são fundamentais ao processo. Um ambiente sem pressões exageradas poderá ser mais favorável ao desempenho individual e coletivo. Então, qual seria o limite para pressionar os executores? Ou será melhor a inexistência total da pressão? Quais os reflexos comportamentais de tanta pressão? Essas indagações devem ser refletidas e pesquisadas, para isso conta-se com a psicologia e sua interação com a produtividade.

Neste novo contexto organizacional, é fundamental que, ao utilizar qualquer método ou ferramentas gerenciais, sempre deve haver metas e meios para alcançá-las. Assim, tanto um sistema mais moderno, como o tradicional custo-padrão, deve levar em conta a conscientização dos seus objetivos, o controle dos processos, o treinamento das pessoas, tornando-as colaboradoras ativas. Ao adotá-lo é necessário haver uma preocupação com o seu efeito no lado psicológico de todos envolvidos na execução das metas estabelecidas, assim uma das suas finalidades é de atuar como fator motivacional, fornecendo o *feedback* das análises das variações, o que, sem dúvida, afeta o comportamento humano. Somente através dos controles será possível realizar avaliações de desempenho, pois eles permitem a comparabilidade do custo-padrão com o real,

A avaliação de desempenho é descrita por Pontes (1996), como sendo “um método que visa, continuamente, a estabelecer um contato com os funcionários referente aos resultados desejados pela organização, acompanhar os desafios propostos, corrigindo os rumos, quando necessário, e avaliar os resultados conseguidos”.

Assim, como o custo-padrão são custos predeterminados, seu elo com a Avaliação de Desempenho é o estabelecimento de resultados a serem alcançados conforme as metas traçadas, o controle do processo de trabalho realizado e a comparação entre o realizado e o planejado, assim, poderá ser dado feedback, buscando correções ou melhorias na maximização dos resultados e minimização dos custos.

Os principais objetivos da Avaliação de Desempenho são destacados por Figueiredo e Caggiano (1997):

- Calcular a eficiência com que as responsabilidades assumidas pelos gestores têm sido desempenhadas.
- Identificar as áreas onde ações corretivas devem ser implementadas.
- Assegurar que os gestores estão motivados ao cumprimento dos objetivos da organização.
- Possibilitar uma comparação entre o desempenho dos diferentes setores da organização e descobrir áreas onde melhorias devem ser objetivadas.

Os controles são os meios para verificação do planejamento da empresa e vão detectar as necessidades através das avaliações de desempenho. A visão de que o

uso de recursos adequados leva a metas planejadas e a bons resultados podem ser o ponto principal dos desvios padrões, pois as modernas técnicas de gestão enfatizam o papel do elemento humano, os quais praticam as ações e podem ou não atingir as metas planejadas e são eles os responsáveis diretos na realidade dos acontecimentos das empresas. Quando se trabalha com custo-padrão, a administração participativa é essencial, e todos os responsáveis para atingir os objetivos devem opinar na hora de estabelecer os mesmos, devem achar possível atingir os padrões, construir controles para eles, e acreditar no potencial da equipe de trabalho; jamais os supervisores e funcionários executores podem considerar os padrões utópicos. É fundamental acreditar e ser ativo no processo, pois a participação motiva o indivíduo, transforma-o em colaborador rumo à eficiência individual e coletiva. A comunicação eficaz dos planos traçados, em que todos participam, leva a um clima interno de aceitação em todos os níveis, e isto eleva o 'moral' do elemento humano.

O comportamento dos responsáveis pela área e dos funcionários em geral depende do modo como a gestão vê o elemento humano. Assim, menciona-se Falconi (1990): "McGregor aplicou a teoria de Maslow à situação empresarial e concluiu que atrás de cada decisão ou ação gerencial estão premissas básicas sobre a natureza humana e o comportamento humano, [...] listou essas premissas em duas categorias: Teoria X e Teoria Y." O quadro 2 mostra o esquema dos principais pontos que caracterizam essas teorias.

TEORIA X	TEORIA Y
Visão tradicional da direção e controle	Integração do indivíduo e das metas da empresa
<ul style="list-style-type: none"> - O ser humano médio tem um desgosto inerente pelo trabalho e o evitará se puder. - Tendo em vista esta característica humana de desgosto pelo trabalho, a maior parte das pessoas deve ser coagida, controlada, direcionada e ameaçada de punição de tal forma a fazê-la se esforçar em direção 'a realização dos objetivos organizacionais. - O ser humano médio prefere ser dirigido, deseja evitar responsabilidade, tem relativamente pouca ambição, deseja segurança acima de tudo. 	<ul style="list-style-type: none"> - O consumo de esforço físico e mental no trabalho é tão natural quanto na diversão ou no descanso. - Controle externo e ameaça de punição não são os únicos meios de conjugar esforços em direção aos objetivos da empresa. O homem exercitará autodireção e autocontrole a serviço de objetivos com os quais está comprometido. - O comprometimento com os objetivos é função das recompensas associadas com o seu atingimento (satisfação de ego e auto-realização). - O ser humano médio aprende, sob condições apropriadas, não somente a aceitar mas a procurar responsabilidades. - A capacidade de exercitar um grau relativamente alto de imaginação, raciocínio e criatividade na solução de problemas da organização é amplamente (e não estreitamente) distribuída entre a população. - Sob condições da vida industrial moderna, as potencialidades intelectuais do ser

	humano médio são somente parcialmente utilizadas.
--	---

Quadro 2 Premissas sobre as quais são tomadas ações e decisões gerenciais

Fonte: Falconi (1990). Gerência da Qualidade Total

Assim, o sucesso das organizações depende do seu principal recurso que é o elemento humano.

As três etapas do processo de controle são, conforme Robbins (2000): mensuração do desempenho real; comparação do desempenho real em relação a um padrão; e, tomada de ação gerencial para corrigir desvios ou padrões inadequados.

A comparação determinará o grau de variação entre o desempenho real e o padrão. Existem variações que são consideradas normais, no entanto, é necessário que os gestores determinem a faixa de variação aceitável. Os desvios excessivos, nesta faixa, tornam-se significativos e merecem atenção do gerente. O gráfico 1, apresenta um modelo exemplificativo da definição da faixa aceitável de variação, conforme Roblins (2000).

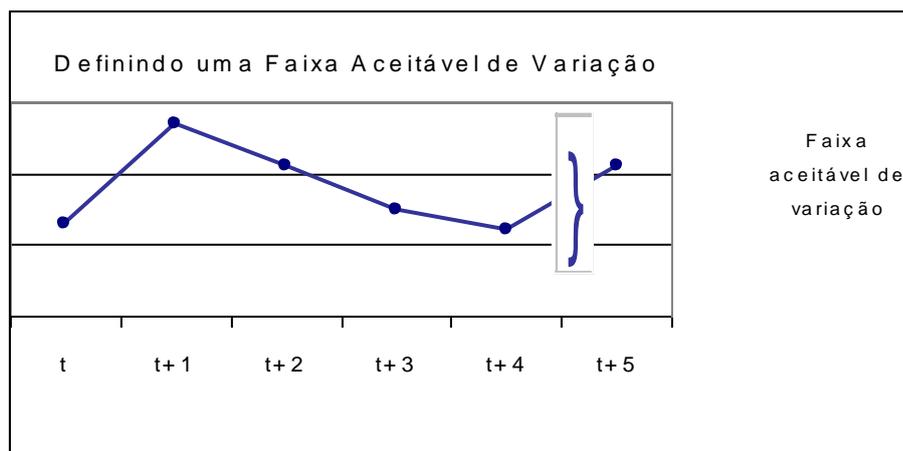


Gráfico 1 : Faixa aceitável de Variação

Veja um exemplo da comparação que determina o grau de variação entre o desempenho real e o padrão, Tabela 1.

TABELA 1 Grau de variação – desempenho real X padrão

Desempenho das vendas da Volkswagen em julho (em número de unidades medidas)			
Modelo	Padrão	Real	Acima (abaixo)
Gol 1000	800	1300	500
Gol 1.6	1100	1100	0
Gol 1.8	1000	1400	400
Saveiro	600	700	100
Parati	1300	900	(400)
Golf	1000	800	(200)
Passat	400	300	(100)
Total	6200	6500	300

Fonte: Robbins (2000)

O comportamento dos gerentes pode caracterizar-se por nulo, correção do desempenho real ou revisão do padrão. A ação corretiva (Desempenho Real Correto) poderá incluir a mudança de estratégia, a reorganização ou a provisão de treinamento dos funcionários. Quando ela for imediata, corrigirá imediatamente os problemas e retomará o desempenho. Quando for básica, determinará como e por quê o desempenho variou, e depois, corrigirá a fonte do desvio.

Caso as variações sejam devidas a padrões irreais, estes é que deverão ser ajustados e não o desempenho, pois os próprios responsáveis justificam as variações, atacando o padrão considerado utópico.

Os controles estão intimamente relacionados às pessoas (comportamento humano), às finanças, às operações ou às informações. O planejamento só é atingido pelos gestores através da relação com as demais pessoas do processo. Assim, eles são responsáveis pelos resultados positivos e negativos resultantes do trabalho de todos os funcionários, logo os gerentes utilizam várias técnicas de controle do comportamento. Através do processo de seleção, os gerentes selecionam pessoas cujos valores, atitudes e personalidades se ajustem aos objetivos da empresa. Já no treinamento, será comunicado e esclarecido aos novos funcionários os comportamentos que a organização considera aceitáveis e inaceitáveis, os quais serão acompanhados por mentores. Através das metas, os funcionários serão orientados e limitados pelos comportamentos adequados à realização das mesmas. É necessário que haja a descrição das atividades do cargo, pois as mesmas determinam as tarefas do funcionário, seu ritmo de trabalho e as pessoas com quem interage. Observa-se que as normas, a política e as descrições de cargo limitam o comportamento. Aos gerentes supervisores cabe o acompanhamento dos funcionários, identificando e corrigindo comportamentos não-convencionais.

Os controles são essenciais para o ato de administrar, porém podem produzir comportamentos improdutivos. Se forem inflexíveis ou irracionais, os funcionários perdem de vista as metas organizacionais, podendo surgir problemas, quando os trabalhadores tentarem parecer bons exclusivamente em termos dos dispositivos de controle. Se um sistema de controle avaliar apenas a quantidade de produção, os trabalhadores tenderão a ignorar a qualidade. Para evitar serem repreendidos, em lugar de desempenharem bem de fato, alguns funcionários podem manipular dados para dar a aparência de que estão fazendo um bom trabalho. Portanto, o fracasso em projetar controles flexíveis pode gerar problemas mais graves do que aqueles que os controles pretendiam evitar.

4 INVESTIGAÇÃO DAS VARIAÇÕES

As análises das variações devem ser investigadas de acordo com seu grau de relevância e seu custo-benefício. É fundamental que os gestores participem das investigações e das possíveis soluções, pois, caso contrário, pode gerar comportamentos negativos e manipulativos, até mesmo incluindo possíveis desvios na elaboração dos orçamentos futuros, para, assim, garantirem um desempenho favorável. Os gestores devem ter atenção nas variações mais significativas e maiores, e na relação custo x benefício da investigação. Esta análise custo/benefício

compara o custo de investigar uma variação e corrigir o processo (se uma variação em relação ao padrão ocorreu) com a perda que aconteceria se houvesse a divergência e nenhuma ação corretiva fosse realizada.

As etapas da investigação são, conforme Figueiredo e Caggiano (1997):

- para determinar se a variação é significativa;
- se provado ser significativa, sua causa é investigada;
- se a avaliação pode ser corrigida, uma ação é desenvolvida para assegurar que ela não ocorrerá no futuro.

A responsabilidade na determinação da investigação também é influenciada pelo comportamento dos gestores, o qual pode ser reflexo de fatores diversos, até mesmo de relacionamentos interpessoais, sem contar as pressões internas que afetaram, sem dúvida, o julgamento na determinação da variação mais importante.

Assim, os métodos matemáticos e estatísticos auxiliam os gestores na determinação da significância das variações. Dessa forma, através de um gráfico, verifica-se os limites em que as variações aleatórias e as normais ocorrem, as variações que estão fora desses limites podem ser anormais. A análise do gráfico permitirá a eliminação das variações aleatórias e possibilitará uma alta probabilidade de que as não aleatórias sejam reveladas. O gráfico também requer que os limites de tolerância inferiores e superiores das variações aleatórias sejam determinados com precisão, e, após, requerem uma análise do modelo da amostra das variações, enquanto o desvio-padrão da mesma poderá ser usado para determinar o limite de tolerância aceitável.

A respeito do espaço de tolerância, o autor Leone (1997) descreve: “Espaço de tolerância é aquele em que a administração admite como aceitáveis os desvios que ficam dentro desse espaço e que, normalmente, as fronteiras (limites máximos e mínimos) são estabelecidos com três desvios-padrão”.

Utilizando essas ferramentas, espera-se que haja diminuição da subjetividade para avaliar o grau de significância das variações, assim, os fatores comportamentais terão menos influencia, levando a uma melhor gestão.

Para determinar as causas acidentais de variação, os gestores podem utilizar os diagramas de controle que tentam identificar causas determináveis, devidas a variações não acidentais que podem ser controladas.

O autor Robbins (2000) descreve como se pode fazer o Cálculo da Variabilidade, através do diagrama de controle, para isso são importantes alguns conceitos estatísticos, destacando-se o seguinte:

O teorema do limite central afirma que uma distribuição amostral aproxima-se da normalidade à medida que aumenta o tamanho da amostra. O conceito de distribuição normal supõe que as variações de um padrão seguem uma curva em forma de sino. A maioria das medidas numéricas estará próxima do meio ou da média, mas haverá algum desvio. A diferença típica em relação à média é o desvio-padrão: em uma distribuição normal, 68% de um conjunto de valores cairão entre o desvio padrão de +1 e -1 em relação à média, ao passo que 95% cairão entre o desvio padrão de +2 e -2”.

Percebe-se que a utilização dos métodos quantitativos contribuíram para diminuição da subjetividade na tomada de decisão.

5 CONCLUSÃO

As variações obtidas entre os custos reais e padrões não podem ser analisadas somente nos aspectos do favorável e desfavorável. Após esses cálculos, é necessário identificar as suas causas. A determinação dos pontos fracos e fortes, que levaram a essas variações pode ser a 'chave do sucesso' para a melhoria do ambiente interno, para a maximização do resultado e a minimização de custos.

Ao determinar os porquês das variações desfavoráveis, o comportamento dos gestores não pode ser de caráter coercitivo mas, sim, motivacional, buscando melhor política de relações humanas endógenas, melhores soluções para corrigir e controlar os desvios; afinal, existem fatores externos difícil de serem provisionados por mais eficientes que sejam.

A preocupação que nos motivou a escrever esse trabalho é a necessidade da verificação das causas das variações e de seus efeitos no comportamento das pessoas. Evidencia que nem todas variações desfavoráveis são decorrentes somente dos funcionários de uma área específica, mas, sim, das interfunções existentes. Difícil é o processo de definir os "porquês", pois a subjetividade de atribuir a responsabilidade é falha, o que pode promover um ambiente interno desagradável. Para isso, aconselha-se a utilização de métodos estatísticos nas investigações das variações.

Pensa-se que seria bom uma reflexão dos gestores quando depararem com as variações positivas, seria viável também elogiarem os colaboradores, motivarem-nos cada vez mais. Afinal, por que isso só é feito, geralmente, quando há variações desfavoráveis e se passa o *feedback*??

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CAMPOS, Vicente C. *Gerência da Qualidade Total: estratégia para aumentar a competitividade*. Rio de Janeiro: Bloch, 1990.

CHIAVENATO, Idalberto. *Recursos humanos*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: Teoria e Prática*. 2. ed São Paulo: Atlas, 1997.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de Custos-Contabilidade e Controle*. 3. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T.; et.al. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José C. *Curso de Contabilidade para não Contadores*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José C. *Teoria da Contabilidade*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KRAEMER, Maria Elizabeth P. O balanced scorecard e seu impacto na contabilidade gerencial. *Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte: UFMG/FACE/CCC, v.13 n.03, dezembro de 2002.

LEONE, George S.G. *Custos: Planejamento, Implantação e Controle*. São Paulo: Atlas, 1997.

LEONE, George S.G. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo. Atlas, 1997.
MAHER, Michael. *Contabilidade de Custos: Criando valor para a Administração*. São Paulo: Atlas, 2002.

PIZZOLATO, Nélio. *Introdução à contabilidade gerencial*. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

PONTES, B. R.. *Avaliação de desempenho: nova abordagem*. 6. Ed. São Paulo: Editora Ltda. 1996.

ROBBINS, Stephen Paul , *Administração-Mudanças e perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2000.

SPIGEL, Murray R. *Probabilidade e estatística*. São Paulo, Mc Graw-Hill do Brasil, 1978.

WERNEY, Rodney. *Gestão de Custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 2001.

PERSPECTIVA. Disponível em: <<http://www.perspectivas.com.br/leitura/g19.htm>>. Acessado em: 06/10/2003.

BARBOSA, Alexandro; ASSIS, José Vicente. Disponível em: <http://www.redecontabil.com.br/artigo/arquivos/art_04.pdef>. Acessado em: 06/10/2003.

Disponível em: <http://www.ufmg.br/prorh/cppta/cppta_forum_avaliacao.shtml>. Acessado em: 06/10/2003.