

O Uso do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) na Avaliação de Desempenho de Recursos Humanos

Sérgio Luiz da Silva

Resumo:

Neste trabalho apresenta-se uma aplicação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) voltada a Avaliação de Desempenho de Recursos Humanos (ADRH). A discussão empreendida está baseada em dois argumentos: A ampla difusão do ABC, especialmente na última década, tem se restringido aos temas associados ao custeamento de produtos e serviços, relegando um dos aspectos mais importantes da sua aplicação, o desempenho dos sistemas organizacionais; A necessidade de indicadores objetivos para transformar uma prática administrativa (a ADRH) amplamente utilizada, em instrumento de intervenção estratégica, retirando o excessivo peso dos fatores comportamentais que a caracterizam.

Área temática: *MEDIÇÃO DE DESEMPENHO GERENCIAL*

**O USO DO SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) NA
AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DE RECURSOS HUMANOS**

Sérgio Luiz da Silva
Economista, Mestre em Engenharia de Produção
Centrais Elétricas de Santa Catarina S.A .
rodovia SC 404 km 03 Itacorubi 88034-900
Florianópolis S.C.
e-mail: sergiols@netlan.com.br

Área temática (14): MEDIÇÃO DE DESEMPENHO GERENCIAL

O USO DO SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) NA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DE RECURSOS HUMANOS

Área temática (14): MEDIÇÃO DE DESEMPENHO GERENCIAL

RESUMO:

Neste trabalho apresenta-se uma aplicação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) voltada a Avaliação de Desempenho de Recursos Humanos (ADRH).

A discussão empreendida está baseada em dois argumentos:

- a) a ampla difusão do ABC, especialmente na última década, tem se restringido aos temas associados ao custeamento de produtos e serviços, relegando um dos aspectos mais importantes da sua aplicação, o desempenho dos sistemas organizacionais;
- b) a necessidade de indicadores objetivos para transformar uma prática administrativa (a ADRH) amplamente utilizada, em instrumento de intervenção estratégica, retirando o excessivo peso dos fatores comportamentais que a caracterizam.

Palavras-chave: desempenho; recursos humanos; custos; custos baseado em atividades

INTRODUÇÃO

As organizações, de um modo geral, passam por um momento delicado, sobretudo pelo acirrado grau de competitividade na esfera privada e por movimentos de encolhimento do Estado. Esse quadro está resultando em modificações na forma de gestão das mesmas, que, em consequência, buscam as mais variadas "fórmulas" para atender demandas diversas. Da utilização de simples técnicas de reformulação dos processos à reengenharia, muito foi sugerido e experimentado nas três últimas décadas – com consequências diversas.

Observa-se, como implicação dessas mudanças e tratando-se de desempenho, que resultados financeiros favoráveis não são mais suficientes para identificar uma boa organização (embora proporcionem bons indicativos), mas um coerente conjunto de indicadores e propósitos concatenados. Nas tomadas de decisões de investimentos e mesmo noutras instâncias da gestão dos negócios, as estratégias para atender expectativas dos diversos agentes econômicos, estão sendo cada vez mais decisivas.

Apoiados neste raciocínio constata-se uma espécie de “desprezo” com um fator essencial para a promoção das ações de sucesso (ou fracasso) das organizações: os recursos humanos. A constatação de evolução das técnicas administrativas e de avanços tecnológicos surpreendentes, não reflete-se na administração desse componente “comum” e vital aos sistemas organizacionais.

Um bom exemplo de descuido é que motiva essa discussão dá-se no processo de ADRH. Há algum tempo muitas organizações (hospitais, universidades e fábricas) adotam técnicas diversas para obterem informações sobre a *performance* das pessoas, visando, a partir dos resultados, atingirem propósitos distintos (Tabela 1).

No entanto, o que deveria ser um instrumento de gestão assumiu o caráter de julgamento ou “acerto de contas”, entre superior e subordinado. Outro agravante: tornou-se simples rotina das áreas de administração de recursos humanos, cujos interesses, por vezes, estão distantes dos objetivos organizacionais. Naturalmente, há exceções.

Uma vez que se observa mudanças substanciais nas práticas administrativas, alicerçadas nas alterações da gestão dos negócios das empresas, há a necessidade de se transformar a Avaliação de Desempenho de Recursos Humanos em efetivo instrumento de intervenção estratégica.

Tabela 1 - Principais Usos da Avaliação de Desempenho
(adaptada de Thomas e Bretz, Jr., 1994)

1	Desenvolvimento do desempenho no trabalho
2	Administração de pagamento por mérito
3	Aviso aos empregados sobre expectativas de trabalho
4	Recomendações aos empregados
5	Promoção de tomadas de decisões
6	Motivação dos empregados
7	Avaliação de potencial dos empregados
8	Identificação de necessidades de treinamento
9	Melhoria de relacionamento no trabalho
10	Auxílio no ajuste de metas de carreira
11	Determinação de trabalhos mais eficientemente
12	Transferência de decisões
13	Tomada de decisões sobre dispensas
14	Auxílio no planejamento de longo prazo
15	Validação de procedimentos para contratação
16	Justificar outras ações gerenciais

AS ORGANIZAÇÕES E SEUS RECURSOS

A arquitetura organizacional e o controle

Lawrence e Lorsch (1972) definem operacionalmente uma organização como “uma coordenação de diferentes atividades de contribuintes individuais com a finalidade de efetuar transações planejadas com o ambiente”. A essa concepção ajusta-se perfeitamente o pensamento de Hamel & Prahalad (1995) que entendem a organização como um “portfólio de recursos” (técnicos, financeiros e humanos) e a definição de estrutura organizacional descrita por Mintzberg(1995), qual seja a “soma total das maneiras pelas quais o trabalho é dividido em tarefas distintas e como é feita a coordenação das tarefas”.

Tais conceitos associados ao que Nadler, Gerstein e Shaw (1994), denominam de arquitetura organizacional - a estrutura formal, as práticas de trabalho, o estilo de operação, a organização informal, etc. - tornam-se a linha básica do raciocínio aqui desenvolvido.

As estratégias organizacionais são traçadas para a obtenção de resultados e com essa conotação devem ser encaminhadas as ações das pessoas em todos os níveis (gerentes ou chão de fábrica). Conforme observam Lawrence e Lorsch (1972), admite-se que as pessoas cumpram diversos objetivos, porém suas ações devem ser coordenadas para implementação das estratégias.

A necessidade de ADRH decorre dessa constatação: as organizações necessitam obter informações sobre resultados alcançados por seus empregados para confrontá-los com metas estabelecidas.

Nadler & Gerstein, (in Nadler, Gerstein e Shaw, 1994), referem que somente a partir da congruência (adequação) dos recursos existentes na organização, pode-se obter um alto desempenho. Essa reflexão mostra que a interação entre os recursos deve ser deliberada, atendendo as exigências internas e externas.

Mintzberg (1987a) argumenta que a estratégia pode ser vista como um plano (uma espécie de guia); como meio (um intento ou manobra); como um padrão (conjunto de ações repetidas); como sendo uma posição (escolhas feitas pela organização) e como perspectiva (uma percepção do ambiente). Lembra, porém, que esses conceitos se relacionam e que chegam mesmo a complementarem-se uns aos outros.

Nesse conjunto de conceitos, de forma subjacente, está o reconhecimento das ações das pessoas – quer na formulação das estratégias quer na atuação sistemática para viabilizá-las. Ainda relata Mintzberg (1987b) que “a essência da organização é a ação coletiva e que uma coisa que une os atores individuais é a estratégia – dando-lhes um senso de direção”.

Galbraith & Lawler III (1995) ressaltam que além de pessoas capacitadas (“um bom quadro de pessoal”), as organizações requerem capacidade de serem geridas. Hamel & Prahalad (1995) observam, por sua vez, que as organizações devem buscar estratégias que possam ir “além da alocação de recursos que competem entre si”, propiciando melhores formas de uso dos mesmos.

A questão que surge é como averiguar se as ações estão refletindo as estratégias. O controle, destarte, passa a ser etapa essencial no processo de gestão. Trata-se, de acordo com Gomes e Salas (1997), numa perspectiva ampla, do “desenvolvimento de uma consciência estratégica orientada para o aperfeiçoamento contínuo” e para a “melhora competitiva”, em contraposição a uma visão reducionista de medição resultados financeiros.

Deve-se assegurar, portanto, que o controle configure-se como intervenção e não constitua-se apenas em um *output* (Sink & Tuttle, 1993).

DESEMPENHO ORGANIZACIONAL E HUMANO

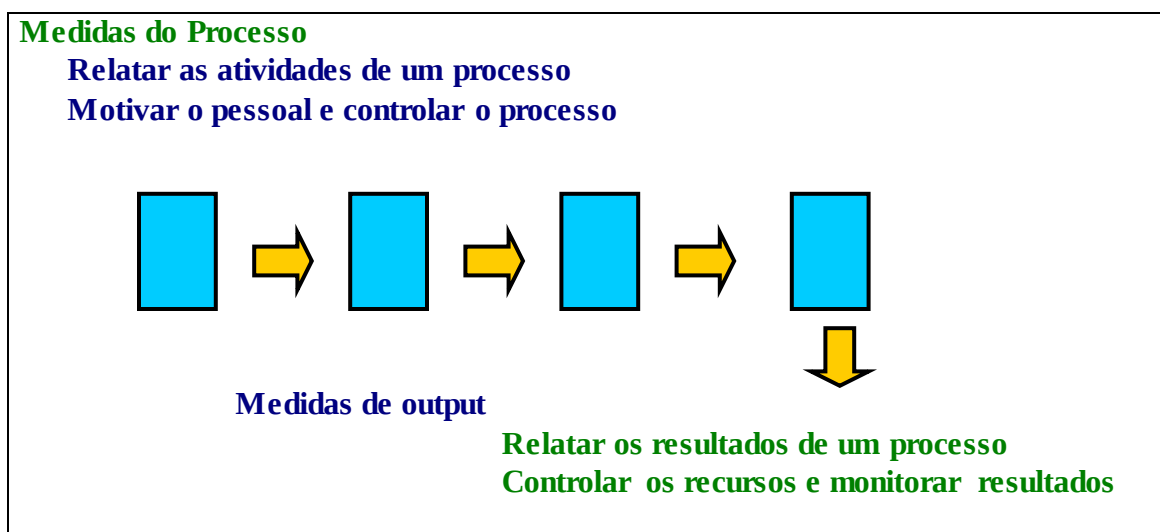
Dimensões do desempenho organizacional

Sink e Tuttle (1993) ao tratarem da questão da medição do desempenho organizacional, referem que esta etapa constitui-se na “essência” do gerenciamento. Categricamente afirmam que não podemos gerenciar sem medir.

O foco dirige-se então à compreensão do que medir, considerando as organizações como uma interação de recursos. O processo de medição do desempenho deve centrar-se na “ligação” das medidas com as estratégias. O sistema de medição “deve ser influenciado pela estratégia e deve refleti-la”. A medição do desempenho deve fazer parte da própria estratégia organizacional (Sink e Tuttle).

Hronec(1993) observa que as medidas de desempenho informam “quão bem as atividades dentro de um processo, ou *output* de um processo, atingiu uma meta especificada”. Distingue, com isso, as medidas de desempenho em dois tipos, com as funções apresentadas na Figura 1.

Figura 1 - Medidas de desempenho do processo e do output
(adaptada de Hronec, 1993)



Todavia, Sink e Tuttle (1993) conferem uma diferenciação aos sistemas organizacionais quanto aos resultados: sistemas de resultados diretos, indiretos e desconhecidos.

Na primeira categoria, a principal característica encontra-se na quase invariabilidade do *output*. Isto é, os resultados são obtidos com “elevado grau de certeza”. A produção em série é um exemplo. Na segunda categoria estão os sistemas cuja variabilidade do *output* resulta na necessidade de “escolhas” dos resultados mais favoráveis. Ou melhor, após especificação clara dos *outputs* é que buscar-se-á melhorias na eficiência com que os *outputs* são produzidos. O exemplo mais conhecido ocorre no desenvolvimento de *softwares*. A terceira categoria diz respeito àqueles sistemas cujos resultados são desconhecidos ou não são muito claros. Nesse sistema, pode-se preparar um conjuntode

recursos, sem ter que utilizá-lo jamais. Equipes de atendimento ao cliente é um exemplo a ser considerado.

O que se depreende dessas duas abordagens é que a medição do desempenho organizacional requer critérios e esses devem contemplar os diferentes sistemas, possibilitando diferentes avaliações de resultados. Torna-se necessário, portanto, o entendimento dos processos associados aos diversos sistemas organizacionais para que os mesmos possam ser geridos.

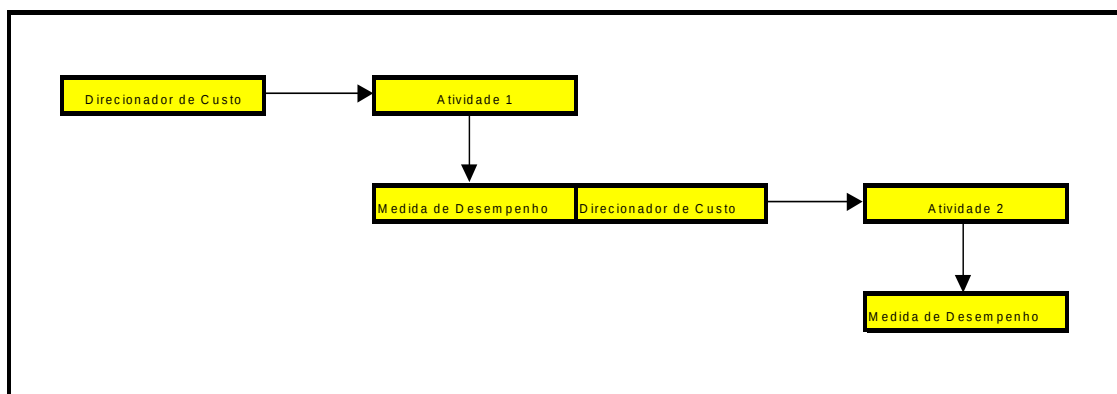
As atividades como eixo do desempenho

Hrncic (1993) define um processo como sendo uma série de atividades destinadas a produzir bens ou serviços, ressaltando que há a necessidade de entendê-los para efetuarem-se medições de desempenho das atividades. Para Martins (1996), uma atividade consiste da combinação de diversos recursos – materiais, tecnológicos, humanos, financeiros – visando a obtenção de resultados.

Infer-se com esses conceitos que transformações organizacionais, num sentido de melhoria e busca de resultados, implica na gestão de processos e, por consequência, das atividades. Os custos das atividades, com isso, adquirem um “*status*” de medida de desempenho; mesmo para aquelas organizações que não se inserem em ambientes competitivos.

Entretanto, o valor da atividade não se mede unicamente pelo seu custo, mas pela forma com que a mesma interferirá no desempenho e eficiência de outra atividade (Selig, 1991). Turney (1993) corrobora tal raciocínio quando refere à “interdependência” das atividades dentro de um processo, afirmando que cada atividade afeta o desempenho da próxima. A medida de desempenho de uma atividade torna-se direcionador de custo da atividade seguinte (Figura 2).

Figura 2 - A interdependência das Atividades
(adaptada de Turney, 1991)



O desempenho humano

Schein (1982) destaca que para o entendimento do funcionamento das organizações é necessário o entendimento de “como funcionam as pessoas na organização”. As práticas

administrativas exercem significativa influência nas relações entre as pessoas e entre elas e a organização, podendo afetar o desenvolvimento dos negócios.

Drucker (1995) observa que, com relativa frequência, as pessoas são apontadas como o maior ativo das organizações, porém pouco se mostra de verdade nesse aforismo. Na sua opinião, ainda reina a mentalidade dos empregadores do século XIX, embora a realidade exija outras concepções de gestão.

Mintzberg (1995a) constata que, pelo menos recentemente as pessoas “entraram em cena” através dos manuais “como entidade a serem motivadas e a receberem parcelas de poder”. Bartlett e Gosthal (1996) mencionam a necessidade das organizações capacitarem-se para “rejuvenescer” seus colaboradores, retirando-os de um “contexto opressivo”. Argumentam que as ações realizadas nas décadas recentes, no sentido de enxugamento das estruturas, foi impiedosa com as pessoas (trabalhadores).

A dimensão que se dá às discussões sobre o valor estratégico dos recursos humanos (Kamoche, 1995) é pequena e escassos são os mecanismos para alocação das pessoas nas organizações sob a ótica das competências essenciais (Hamel e Prahalad).

Como regra geral e por falta de mecanismos adequados de avaliação de desempenho das pessoas, num contexto mais abrangente, programas de reduções de custos tem levado à diminuição dos quadros de pessoal. Constata-se que as pretensas adequações às situações de novos enfoques dos negócios ou atividades raramente ocorrem num plano em que as pessoas são “chamadas” a contribuir com ações efetivas.

GESTÃO DE CUSTOS E DO DESEMPENHO DE RECURSOS HUMANOS

O papel do sistema de custeio baseado em atividades

Atualmente atribui-se a gestão dos custos um amplo destaque pelo que os mesmos significam para as organizações. Nesse aspecto o ABC possui, por sua lógica, qualidades que merecem ser analisadas e testadas. O sistema propicia a mensuração dos custos e do **desempenho** de atividades, recursos, objetos de custos (Player, Keys e Lacerda, 1996).

Por outro lado, uma das dificuldades apontadas pelos estudiosos da administração de recursos humanos (especialmente Chiavenato, Lucena e Bergamini, no Brasil), quando se trata da Avaliação de Desempenho, reside na obtenção de medidas efetivas do desempenho humano.

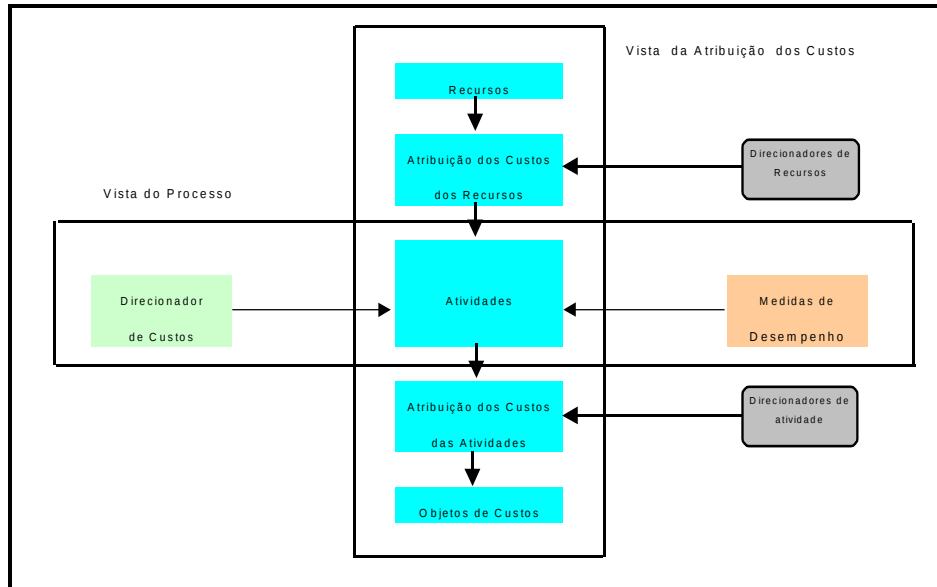
O ABC tem como premissa o consumo de recursos pelas atividades e essas pelos produtos. Assume, conforme Turney (1991), que além de ser causa dos custos, a demanda por atividades origina-se nos objetos de custos (sistemas organizacionais, clientes, produtos, serviços). Isto é, estes consomem recursos definidos pelos direcionadores de custos (fator causador dos custos).

Através do ABC é possível a obtenção de informações como (Figura3):

- quais eventos afetam o desempenho de uma atividade;

- quanto eficientemente; com que rapidez e com que qualidade um trabalho é demandado.

Figura 3 - O Modelo ABC
(adaptada de Turney, 1991)



Conceitos Fundamentais

Para a medição e avaliação do desempenho é essencial a compreensão de alguns conceitos que estão associados ao ABC e que possibilitam relacionar propósitos organizacionais e o melhor uso dos recursos.

O mais importante e, por isso mesmo, objeto de confusões, refere-se aos direcionadores de custos, pois se constituem dos fatores causadores dos custos. Player, Keys e Lacerda, além de Hansen e Mowen (1993), utilizam o termo gerador de custo, definindo-o como sendo qualquer fator que causa uma alteração nos custos de uma atividade.

Um fator a ser considerado para entendimento do direcionador ocorre na “revelação” das possíveis oportunidades de melhorias. Os fatores determinantes dos custos de uma atividade devem ser conhecidos para que as ações de gerenciamento dos custos possam ser processadas com maior precisão. Assim, a escolha dos direcionadores de custos deverá ser efetuada com critério por implicar decisivamente no gerenciamento das atividades, requerendo-se um alto grau de correlação com a atividade, mesmo quando se recorre aos direcionadores substitutos.

Outro conceito que merece atenção quando se trata da avaliação de desempenho diz respeito ao Custo da Capacidade dos Recursos. Para Kaplan e Cooper (1997), a medição e o gerenciamento da Capacidade Não Usada é o “coração” do ABC. A razão dessa afirmação encontra-se na possibilidade de estimar-se a quantidade ou o custo das ineficiências das atividades e, assim, excluí-las.

Esse conceito é fundamental quando se trata do desempenho humano, porém quando associado a outro, como é o caso da Capacidade Prática da Atividade, ajusta-se definitivamente ao processo de Avaliação de Desempenho de Recursos Humanos. A Capacidade Prática está relacionada a composição dos recursos (quantidade) e como os mesmos são utilizados no atendimento de demandas. Vale lembrar que, no curto prazo, os recursos disponíveis para uma atividade são fixos.

A equação apresentada por Kaplan e Cooper (1997), mostrada a seguir, proporciona uma compreensão melhor do uso do ABC na ADRH:

$$\text{Custo dos Recursos Fornecidos} = \text{Custo dos Recursos Usados} + \text{Custo da Capacidade Não Usada}$$

Enquanto termo do lado esquerdo é possível de ser obtido através dos sistemas financeiros disponíveis nas organizações (soma dos custos de todos os fatores conjugados para produzir bens), o primeiro termo do lado direito (Custo dos Recursos Usados ou o Custo da Capacidade Usada) é obtido pelo sistema ABC. O segundo termo, por consequência, é a diferença entre os dois termos descritos. Representa o Custo da Capacidade Não Usada.

A medição e padrões de desempenho

A medição do desempenho pela obtenção da Capacidade Usada e da Capacidade Não Usada é a essência da Avaliação de Desempenho. As ações voltadas à melhoria do desempenho requerem o entendimento do comportamento dos Custos da Capacidade dos Recursos e, de modo subjacente, das atividades relacionadas.

A chave para compreensão desse inter-relacionamento dá-se através de medidas de desempenho da atividade ou, ainda, dos direcionadores de atividade. Tem-se, com isso, uma “explicação” do consumo de atividades pelos objetos de custos.

O estabelecimento de padrões de desempenho é outro requisito indispensável para a ADRH. Para que o processo de Avaliação tenha consequências, requer-se medições e referenciais de comparação. Para Kane e Freeman (1997), os padrões podem ser vistos como uma *interface* entre a medição e a avaliação.

O projeto de Avaliação deve levar em consideração, dessa forma, as características do sistema operacional e dos recursos que o mesmo utiliza para obter resultados (Band, 1997). Os padrões deverão estar associados ao nível de atividade das unidades organizacionais.

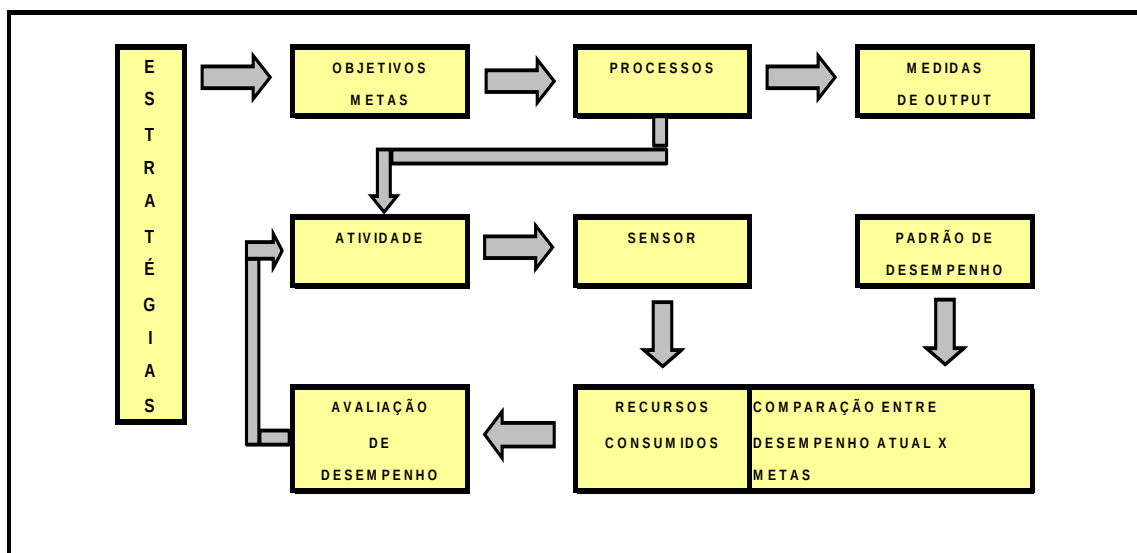
A Avaliação de Desempenho assume um caráter peculiar no processo de gestão quando vinculada a estrutura e aos objetivos das organizações. Conforme assinala Harrington (1997), "o plano de desempenho do indivíduo deve basear-se em como o desempenho individual vai suportar o plano de negócios da organização". Logo, a ADRH, terá que considerar apenas os fatores que afetam os resultados dos trabalhos das pessoas.

As medidas de desempenho, observa Hronec (1994), são os sinais vitais das organizações. A avaliação de desempenho deve fazer uso desses sinais, de forma metodológica.

A Avaliação de Desempenho como o uso do ABC

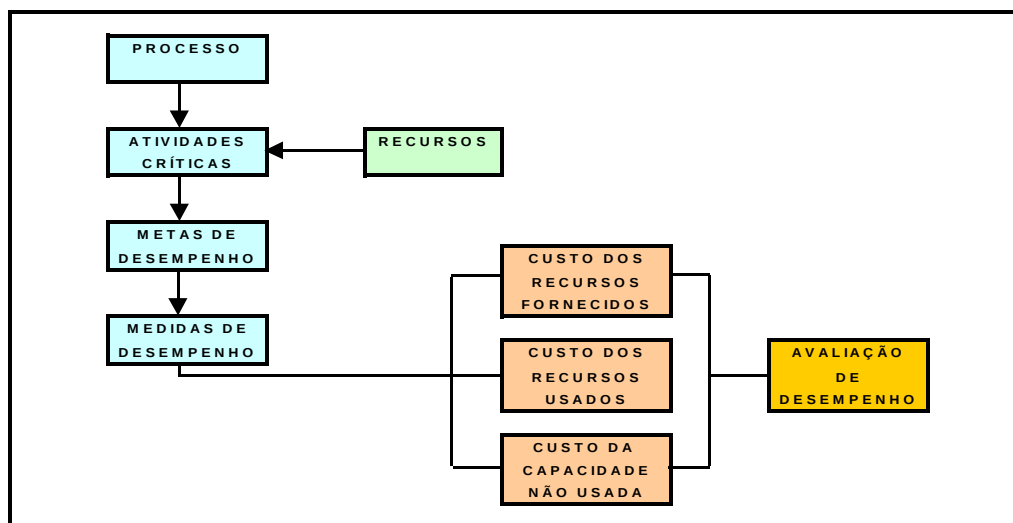
O ciclo básico para a Avaliação de Desempenho é apresentado na Figura 4, onde percebe-se que o início do processo dá-se no estabelecimento das estratégias do sistema organizacional. Os passos seguintes estão relacionados com a determinação dos processos selecionados e das atividades que "merecem" ser avaliadas. É necessário ter noção do impacto que os processos proporcionam nos resultados e como ocorre o consumo de recursos.

Figura 4 - Ciclo básico para avaliação de Desempenho
(adaptada de Hronec e US Dept. of Energy)



A identificação dos processos críticos e das atividades críticas é considerada etapa decisiva, pois é necessário "medir o que é importante" para a organização. O sensor, visto como um instrumento para obtenção das medidas, é o Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC), enquanto as metas de desempenho e os padrões resultarão das estratégias de cada unidade organizacional e de suas operações.

Os procedimentos aplicáveis para a ADRH são apontados na Figura 5. Com a determinação dos processos e atividades em que efetuar-se-ão as avaliações, serão determinados os Custos dos Recursos Fornecidos, os Custos dos Recursos Usados e os Custos da Capacidade Não Usada. A análise dos valores obtidos, a comparação com as metas e padrões e o monitoramento desses valores, transformam-se nas etapas mais significativas da Avaliação.

Figura 5 - Avaliação de Desempenho – Procedimentos**O gerenciamento do Desempenho**

Com a ênfase dada aos custos das atividades, o gerenciamento do desempenho ocorrerá a partir do monitoramento da Capacidade Usada e da Capacidade Não Usada nas unidades organizacionais.

A matriz apresentada na Figura 5, apresenta categorizações que possibilitam o enquadramento da Capacidade Não Usada. Com a determinação da forma de constituição desse componente, o processo de gerenciamento do desempenho torna-se facilitado.

Figura 5 - O ABC e o gerenciamento da Capacidade Não Usada (adaptada de Cokins, 1996, p.131)

CAPACIDADE CALCULADA	INÚTIL	NÃO-COMERCIALIZÁVEL	EXCESSO NÃO USÁVEL
		FORA DOS LIMITES	POLÍTICA DE GERENCIAMENTO
			CONTRATUAL
	NÃO PRODUTIVA	COMERCIALIZÁVEL	LEGAL
		ESPERA	INÚTIL PORÉM USÁVEL
			BALANÇO DO PROCESSO
		PERDA	VARIABILIDADE
			SOBRA
		MANUTENÇÃO	PERDA
			RETRABALHO
		SETUPS	PROGRAMADA
			NÃO PROGRAMADA
PRODUTIVA			TEMPO
			VOLUME
			MUDANÇAS DE PROCESSO

Tomando como exemplo a Atividade "Emitir Segunda Via de Fatura", numa empresa prestadora de serviços públicos, pode-se estabelecer como aceitável, em termos de recursos disponibilizados para esse fim, Custo da Capacidade Não Usada num valor

correspondente a 10%. Isso pode ser válido quando entende-se necessário dispor de uma Capacidade Protetora, ociosa, para utilização em períodos de maior demanda. Pode-se designá-la como: Capacidade Não-Produtiva, em Espera, por Variabilidade de Demanda.

APLICAÇÃO - UM ESTUDO DE CASO

A partir da conceituação e da discussão empreendida, apresenta-se os dados obtidos de uma simulação realizada numa empresa com atuação em âmbito estadual, cujos serviços prestados obrigam-na dispor de Lojas de Atendimento aos Clientes. Tais Lojas realizam diversas atividades e são organizadas para atender diversas atividades, implicando na disponibilização de recursos, com os montantes mostrados a seguir (Tabela 2):

Tabela 2 - Custo Mensal dos Recursos Fornecidos (CRF) e Nível de Atividade

LOJA DE ATENDIMENTO	Nível de Atividade	CRF (R\$)
LOJA A	2550 h	122.000
LOJA B	1270 h	40.500
LOJA C	1126 h	21.300

O desempenho verificado nas Lojas A, B e C, após serem custeadas as atividades e obtidos os Custos da Capacidade Usada, estão demonstrados na Tabela 3.

TABELA 3 – Desempenho das Lojas A, B e C

	TEMPO TOTAL			CUSTO ATRIBUÍDO (R\$)		
	LOJA A	LOJA B	LOJA C	LOJA A	LOJA B	LOJA C
CAPACIDADE DISPONÍVEL	2550	1270	1126	122.000	40.450	21.300
CAPACIDADE USADA	865	406	814	42.263	12.953	13.337
CAPACIDADE NÃO USADA	1685	864	312	79.737	27.497	7.963

Observa-se na Tabela 3 a existência de Capacidade Não Usada nas unidades estudadas. Trata-se de verificar se esses valores correspondem a Capacidade Inútil, Não Produtiva ou Produtiva, conforme classificação realizada na Figura 5. Determinando-se a categoria em que enquadra-se a Capacidade Não Usada, faz-se a análise dos componentes que concorrem para a existência das mesmas (seus custos).

Para o caso em destaque, o principal fator da composição dos custos, reside nos salários pagos (somatório), além da depreciação/aluguel, e os valores são fortemente influenciados pelo comportamento dos clientes.

Outra forma de avaliação do desempenho das Unidades, para o estabelecimento de padrão ou das melhores práticas, é mostrada na Tabela 4.

Tabela 4 - Comparação entre Desempenhos - Lojas A, B e C

	CAPACIDADE NÃO	Índice de Desempenho
--	----------------	----------------------

Atividade	USADA (CNU)					
	LOJA A	LOJA B	LOJA C	LOJA A	LOJA B	LOJA C
A1	260,61	236,36	51,93	4,02	3,55	1,00
A2	244,23	159,29	40,39	5,05	2,94	1,00
A3	615,74	174,88	82,24	6,49	1,13	1,00
A4	59,16	38,72	4,66	11,70	7,31	1,00
A5	53,72	31,74	6,62	7,11	3,79	1,00
A6	174,42	84,31	62,79	1,78	0,34	1,00
A7	19,41	12,31	33,95	0,58	1,00	1,76
A8	231,88	119,11	30,45	6,62	2,91	1,00
A9	28,39	0,59	*	47,12	1,00	*

Estabelecendo-se como melhor desempenho os menores valores de Capacidade Não Usada e atribuindo-se o índice 1,00 para a correspondente atividade, pode-se efetuar comparações entre as Lojas e determinar-se padrões para as demais.

Para a situação apresentada, tem-se que, com relação a Atividade A1, as Lojas A e B, respectivamente, apresentam Capacidade Não Usada da ordem de 400% e 350% superiores a encontrada Loja C.

CONCLUSÕES

A discussão aqui empreendida procura resgatar o processo de Avaliação de Desempenho de Recursos Humanos de um contexto em que avaliadores e avaliados apresentam-se em campos separados, além de tê-lo, simplesmente como tarefa das áreas de recursos humanos ou com finalidades dissociadas das estratégias organizacionais.

Por outro lado, a proposição do uso do Sistema de Custeio Baseado em Atividades, para obtenção de um indicador de desempenho confiável, proporciona ao avaliador elementos não relacionados exclusivamente ao comportamento das empregados, dando uma nova dimensão ao processo.

As experimentações, embora restritas a um tipo de unidade organizacional, demonstram a pertinência da proposição.

BIBLIOGRAFIA

- BAND, William A. **Competências críticas**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- BARTLETT, Cristopher A., GOSTHAL, Sumantra. **Transformando pela essência: a recreação do contexto**. [s.l]: Amana-Key - Management Update, janeiro/fevereiro/março de 1996.
- BERGAMINI, Cecília W. **Avaliação de desempenho humano na empresa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

- BRETZ, Jr., Robert D., MILCOVICH, George T., READ, Walter. **The current state of performance appraisal research and practice: concerns, directions, and implications.** Journal of Management, June 1992, no.2, p.321-332.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Desempenho humano nas empresas: como desenhar cargos e avaliar desempenhos.** São Paulo: Atlas, 1998.
- COKINS, Gary. **Activity-based cost management: making it work: a manager's guide to implementing and sustaining an effective ABC system.** [s.l.]: McGraw-Hill, 1996.
- DRUCKER, Peter F. **Administrando em tempo de grandes mudanças.** São Paulo: Pioneira, 1995.
- GALBRAITH, Jay R., LAWLER III, Edward E. & Associados. **Organizando para competir no futuro.** São Paulo: Makron Books, 1995.
- GOMES, J. S., SALAS, J. M. A. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional.** São Paulo: Atlas, 1997.
- HAMEL, Gary, PRAHALAD, C. K. **Competindo pelo futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar mercados de amanhã.** Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Management Accounting.** 3rd ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994.
- HARRINGTON, H. James. **Gerenciamento total da melhoria contínua.** São Paulo: Makron Books, 1997.
- HRONEC, Steven M. **Sinais vitais: usando medidas do desempenho da qualidade, tempo e custo para traçar a rota para o futuro de sua empresa.** São Paulo: Makron Books, 1994.
- KAMOCHE, Ken. **Strategic human resource management within a resource-capability view of the firm.** Journal of Management Studies, Vol. 33, no.4, March 1996, p.213-233.
- KANE, Jeffrey S., FREEMAN, Kimberly A. **A theory of equitable performance standards.** Journal of Management, 1997, vol. 23, no.1, p.37-58.
- KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Cost & Effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance.** Boston: Harvard Business School Press, 1997.
- LAWRENCE, Paul R., LORSCH, Jay W. **O desenvolvimento de organizações: diagnóstico e ação.** São Paulo: Edgar Blücher, 1977.
- LUCENA, Maria Diva da S. **Avaliação de desempenho.** São Paulo: Atlas, 1992.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes: estrutura em cinco configurações**. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. **The strategy concept I: five ps for strategy**. California Management Review, Fall 1987 (a), p. 11-32.

_____. **The strategy concept II: another look at why organizations need strategies**. California Management Review, Fall 1997 (b), p.25-32.

NADLER, David A., GERSTEIN, Marc S., SHAW, Robert. B. **Arquitetura organizacional: a chave para a mudança empresarial**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

PLAYER, Steve, KEYS, David E., LACERDA, Roberto S. de. **ABM: lições do campo de batalha**. São Paulo: Makron Books, 1997.

SCHEIN, Edgar H. **Psicologia organizacional**. Rio de Janeiro: Editora Prentice-Hall do Brasil, 1982.

SELIG, Paulo N. **Gerência e avaliação do valor agregado empresarial**. Florianópolis: UFSC, 1993. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) PPGE/UFSC, 1993.

SINK, D. Scott, TUTTLE, Thomas C. **Planejamento e medição para a performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.

THOMAS, Steven L., BRETZ, Jr., Robert D. **Research and practice in performance appraisal: evaluating employee performance in America's largest companies**. Sam Advanced Management Journal, Volume 59, Number 2, pp. 28-34.

TURNEY, Peter B. B. **Common cents: the abc performance breakthrough (how to succeed whit activity-based costing)**. Hillsboro, OR: Cost Technology, 1991.

U.S. Department of Energy. **How to measure performance: a handbook of techniques and tools**. [s.l.]:October 1995. URL: <http://www.lin.gov/PBM/handbook>.