

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MONIQUE FERNANDES DA SILVA

**PROPOSTA DE REMUNERAÇÃO VARIÁVEL COM BASE NO ORÇAMENTO
EMPRESARIAL: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA CERÂMICA DO
SUL DE SANTA CATARINA**

CRICIÚMA

2016

MONIQUE FERNANDES DA SILVA

**PROPOSTA DE REMUNERAÇÃO VARIÁVEL COM BASE NO ORÇAMENTO
EMPRESARIAL: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA CERÂMICA DO
SUL DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Realdo de Oliveira da Silva.

CRICIÚMA

2016

MONIQUE FERNANDES DA SILVA

**PROPOSTA DE REMUNERAÇÃO VARIÁVEL COM BASE NO ORÇAMENTO
EMPRESARIAL: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA CERÂMICA DO
SUL DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Gerencial.

Criciúma, 29 de Novembro de 2016.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Realdo de Oliveira da Silva - UNESC - Orientador

Prof. Esp. Rafael dos Santos - UNESC - Examinador

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por me conceder forças nos momentos de dificuldades e sabedoria para a superação desse desafio.

Aos meus pais, que são minha fortaleza, fiéis incentivadores durante esses anos que estive na faculdade. Eles são os grandes responsáveis por cada sucesso obtido em minha vida.

A minha irmã Fernanda, que apoiou-me em todos os momentos, com palavras de carinho me incentivando a seguir meu objetivo, sem nunca desistir, o que contribuiu para que eu chegasse até aqui.

A minha colega de trabalho e amiga Fabiana, que sempre esteve pronta a me ajudar e sanar minhas dúvidas.

Aos amigos que conquistei durante a faculdade, em especial aos amigos, Edizandro, Juliano, Leonardo, Débora e Daiane, que me proporcionaram grandes alegrias e momentos que serão levados para toda a vida.

Ao meu orientador, Prof. Esp. Realdo de Oliveira da Silva, que com muita paciência não mediu esforços para me auxiliar na confecção deste estudo.

Agradecer também a empresa que disponibilizou as informações úteis para a elaboração deste trabalho. Enfim, a todos os que, direta ou indiretamente, contribuíram para a conquista desse grande objetivo.

**“A mente que se abre a uma nova ideia,
jamais voltará ao seu tamanho original”**

Albert Einstein

RESUMO

SILVA, Monique Fernandes. **Proposta de remuneração variável com base no orçamento empresarial**: um estudo de caso em uma indústria cerâmica do sul de Santa Catarina. 2016. 60 p. Orientador: Realdo de Oliveira da Silva. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC. 2016.

A alta competitividade no mercado, enfrentada pelas empresas, e as mudanças do cenário político, econômico e tecnológico levam as organizações a se preocuparem mais com o processo de gestão. Os gestores são peças fundamentais na administração da empresa, pois possuem cargos que são ligados ao desempenho. Portanto, devem receber motivação e estímulo constantemente, e uma das formas de motivação é a remuneração variável. O presente estudo tem por objetivo mostrar um modelo de remuneração variável aos gestores, que seja mais adequado à execução do orçamento empresarial. Para alcançar tal objetivo foi necessário: identificar os tipos de remuneração variável existentes e conceituar o orçamento empresarial; conhecer a importância de um sistema de remuneração variável em um orçamento empresarial e, propor um modelo de remuneração variável para os gestores com base no orçamento. A metodologia da pesquisa foi elaborada de forma descritiva, com abordagem quantitativa, e para explorar os conhecimentos adquiridos foi aplicado um estudo de caso. O estudo foi elaborado em uma empresa de médio porte, a qual forneceu os dados orçamentários. A partir do orçamento foram estipuladas metas a serem atingidas, e sobre o desempenho, o plano de remuneração variável para os gestores. Quanto aos resultados, os objetivos propostos foram atingidos e, pode-se verificar a importância que a remuneração variável tem em motivar, reter, e comprometer os colaboradores com o processo para alcançar os resultados planejados.

Palavras-chave: Competitividade. Orçamento empresarial. Metas. Remuneração Variável.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Metodologia com os grupos participantes no processo estratégico	15
Figura 2 – Processo do planejamento empresarial.	17
Figura 3 – Etapas da elaboração do orçamento.....	21
Figura 4 – Formas de remuneração variável.....	36
Figura 5 – Organograma da empresa	45
Figura 6 – Etapas do estudo	46
Figura 7 – Orçamento da Cerâmica Gouvêa para o ano de 2017.....	47

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Modelo de estrutura do balanço patrimonial.....	29
Quadro 2 – Demonstrativo do resultado do exercício	30
Quadro 3 – Metodologia da pesquisa.....	42
Quadro 4 – Áreas do negócio.....	48
Quadro 5 – Área de negócio do setor comercial	49
Quadro 6 – Área de negócio do setor administrativo	49
Quadro 7 – Área de negócio do setor comercial	49
Quadro 8 – Escala de distribuição.....	50
Quadro 9 – Remuneração diretor comercial.....	51
Quadro 10 – Remuneração diretor administrativo.....	51
Quadro 11 – Remuneração diretor produção.....	52
Quadro 12 – Exemplo de contrato de resultado	52
Quadro 13 – Exemplo de definição do valor do investimento	53
Quadro 14 – Exemplo de contratação do capital a ser investido.....	53
Quadro 15 – Exemplo de montagem e estruturação.....	53

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

OBZ	Orçamento base zero
BP	Balanço Patrimonial
DR	Demonstrações do resultado do exercício
DMPL	Demonstrações de mutações patrimoniais
DOAR	Demonstrações de origens e aplicações de capital de giro líquido

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMAS, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVO DA PESQUISA	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	13
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 CULTURAS ORGANIZACIONAIS.....	14
2.2 ESTRATÉGIA.....	15
2.3 PLANEJAMENTOS EMPRESARIAL.....	16
2.3.1 Planejamento estratégico	18
2.3.2 Planejamento tático	19
2.3.3 Planejamento operacional	19
2.4 ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....	20
2.4.1 Conceito e objetivos do orçamento empresarial	20
2.4.2 Elaboração e monitoramento do orçamento empresarial	21
2.4.3 Sistema orçamentário	22
2.4.3.1 Orçamento de tendência	22
2.4.3.2 Orçamento base zero (OBZ)	23
2.4.4 Tipos de orçamento	23
2.4.4.1 Orçamento estático	23
2.4.4.2 Orçamento flexível	24
2.4.4.3 Orçamento ajustado	24
2.4.5 Estrutura do orçamento	25
2.4.5.1 Orçamento de vendas	25
2.4.5.2 Orçamento operacional	26
2.4.5.3 Orçamento de produção ou operação	26
2.4.5.4 Orçamento de investimento ou de capital	27
2.4.5.5 Projeções das demonstrações financeiras	27
2.4.5.5.1 <i>Balanco patrimonial</i>	28
2.4.5.5.2 <i>Demonstrativo do resultado</i>	30
2.4.5.5.3 <i>Fluxo de caixa</i>	31
2.5 REMUNERAÇÃO ESTRATÉGICA.....	32

2.5.1 Arquitetura de sistemas de remuneração	33
2.5.2 Remuneração fixa	34
2.5.3 Remuneração variável	35
2.5.4 Tipos beneficiais	38
2.5.5 Remuneração tradicional x remuneração estratégica	39
3 METODOLOGIA	41
3.1 ENQUADRAMENTOS METODOLÓGICOS.....	41
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	42
4 ESTUDO DE CASO	43
4.1 A EMPRESA	43
4.2 PRODUTOS E SERVIÇOS	43
4.3 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO	44
4.4 ORGANOGRAMA	44
4.5 ETAPAS DO ESTUDO	45
4.6 ORÇAMENTOS DA CERÂMICA GOUVÊA.....	46
4.6.1 Níveis hierárquicos	48
4.6.2 Planos de metas	48
4.6.3 Escala de distribuição	50
4.6.4 Modelo de cálculo individual	50
4.6.5 Plano individual	52
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS	56

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo destina-se a explicar o tema, problema da pesquisa, e os objetivos, geral e específicos.

1.1 TEMAS, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA

As organizações possuem cargos estratégicos, ligados à alta gestão e ao desempenho da empresa. Os gestores são cobrados por resultados, e estes resultados advêm da necessidade de execução do planejamento da empresa, em especial, do orçamento.

O orçamento empresarial é um mecanismo utilizado há muitos anos. Conforme Abernethy e Brownell (1999, apud DAL MAGRO; LAVARDA, 2015, p. 42), “[...] o orçamento é o maior atributo do sistema gerencial, utilizado pelos gestores para coordenar e comunicar as prioridades estratégicas em conjunto com os sistemas de recompensa, aumentando o comprometimento de toda equipe”.

Abogun e Fagbemi (2011, apud DAL MAGRO; LAVARDA, 2015) salientam que o papel do orçamento não pode ser ignorado, empresários e gestores precisam do orçamento para fazer melhor uso dos recursos disponíveis para o desenvolvimento das atividades e do trabalho.

Portanto, para a execução do orçamento, os gestores precisam ser remunerados, de forma que isso influencie positivamente no seu trabalho. Desta forma, ter um programa de remuneração estratégica para os gestores é de suma importância, pois irá motivá-los ao comprometimento com os resultados, além de incentivá-los no alcance dos objetivos e metas do orçamento empresarial.

Conforme Hipólito (2001, p. 13),

A administração da remuneração sempre foi considerada questão de crítica importância para a eficiência organizacional e, diante das pressões advindas de um ambiente cada vez mais competitivo, vem ganhando espaço ainda maior à medida que afeta diretamente a capacidade de sobrevivência das organizações.

Entende-se que a remuneração estratégica é uma importante ferramenta para empresas que almejam melhor desempenho perante seus concorrentes. Atribuir um tipo de remuneração variável aos gestores pode ser considerado uma forma de remuneração estratégica e também um diferencial competitivo. Nesse

contexto tem-se a seguinte questão problema: Qual modelo de remuneração variável para os gestores é mais adequado à execução do orçamento empresarial?

1.2 OBJETIVO DA PESQUISA

O objetivo desse trabalho consiste em mostrar um modelo de remuneração variável aos gestores, que seja mais adequado à execução do orçamento empresarial.

- Identificar os tipos de remuneração variável existentes e conceituar o orçamento empresarial;
- Conhecer a importância de um sistema de remuneração variável em um orçamento empresarial;
- Propor um modelo de remuneração variável para os gestores com base no orçamento.

1.3 JUSTIFICATIVA

É fundamental que as organizações possuam sintonia entre colaboradores, gestores e as metas estipuladas pela alta gerência, para obterem precisão em seus planos financeiros.

Para isso é necessário que a organização acompanhe a concorrência. A administração moderna de empresas de fins lucrativos tem analisado a importância de traçar suas atividades com antecedência, usando as técnicas apropriadas conforme a coordenação e o controle das operações (WELSCH, 2010).

Para que isso aconteça, as empresas necessitam de um sistema orçamentário claro e estruturado. Segundo Eyerkauf, Possamai e Gonçalves (2014, p. 7), “o orçamento funciona como ferramenta de controle e caracteriza-se como peça estratégica no processo de gestão. É um instrumento de ação que busca visualizar e antecipar os resultados almejados”.

Desta forma, os gestores precisam estar empenhados em alcançar e cumprir com os objetivos e metas proposta no orçamento, e para o cumprimento do mesmo é essencial que eles recebam uma bonificação mediante o resultado do orçamento.

Essa bonificação servirá como incentivo, uma forma de motivá-los ao comprometimento de alcançarem os resultados propostos pela empresa. Visto que a forma de remuneração tradicional está ficando obsoleta.

A remuneração tradicional além da obsolescência, poderá inibir a criatividade e o espírito empreendedor dos gestores, além de não dar ênfase nos resultados como a remuneração variável proporciona.

Segundo Lacombe (2012) a remuneração deverá ter coerência com o mercado de trabalho. Se a empresa pagar abaixo do mercado, perderá os melhores profissionais e sua produtividade se tornará tão baixa que o custo e a qualidade dos seus produtos deixarão de ser competitivos.

A implantação de um sistema de remuneração variável é atrativa tanto para as organizações quanto para a gerência, como forma de melhorar e acelerar os resultados e também atrair talentos para a organização.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

A introdução apresentou tema, problema, os objetivos e a justificativa do estudo. Após a seção introdutória, tem-se a fundamentação teórica; os procedimentos metodológicos; a análise e discussão dos resultados empíricos e, as considerações finais.

A fundamentação teórica reúne a revisão da literatura a partir de estudos teóricos e empíricos acerca da contabilidade gerencial, com ênfase na remuneração variável para os gestores, tendo como base a execução do orçamento empresarial.

A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos como método, abordagem, objetivos, estratégia e técnicas de pesquisa, e em seguida são apresentadas as considerações gerais.

Na seção de número quatro, são discutidos os resultados e suas relações com outros estudos.

Por fim, na quinta e última seção são apresentadas as conclusões, limitações do trabalho e sugestões para pesquisas futuras.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Essa sessão aborda os conceitos e os aspectos teóricos relacionados à importância do orçamento para a tomada de decisão, e como remuneração variável pode influenciar no cumprimento das metas do orçamento.

2.1 CULTURAS ORGANIZACIONAIS

Assim como as pessoas, as empresas possuem uma cultura própria e específica. Compreende-se cultura como a essência de toda organização, pois, é nela que se encontra a identidade de cada empresa.

Segundo Chiavenato (2004), para conhecer uma organização é indispensável saber qual a sua cultura. Ou seja, o modo como os colaboradores interagem, as atitudes predominantes e as pressuposições subjacentes.

De acordo com Dias (2003) conhece-se uma cultura através de suas manifestações concretas, ou seja, examinando os elementos culturais existentes dentro de uma organização.

“A Cultura organizacional é o conjunto em vigor em uma empresa, suas relações e sua hierarquia, definindo os padrões de comportamento e de atitude que governam as ações e decisões mais importantes da administração. ” (LACOMBE 2012, p. 275).

Todas as organizações enfrentam problemas de adaptação interna ou externa, porém cada uma delas reage de uma maneira diferente, devido a sua cultura organizacional, pois, cada organização é formada por pessoas diferentes com valores e entendimentos distintos (HANASHIRO; TEIXEIRA; ZACCARELLI, 2007).

Chiavenato (2007) conceitua cultura organizacional com a seguinte analogia:

A cultura organizacional não é algo que se possa tocar. Ela é percebida ou observada em si mesma, mas por meio dos seus efeitos e consequências. Nesse sentido lembra o iceberg. Na parte superior, acima do nível da água, estão os aspectos visíveis e superficiais que são observados nas organizações e que são decorrentes da sua cultura. Quase sempre são decorrências físicas e concretas da cultura, como o tipo de edifício, as cores utilizadas, os espaços, os tipos de salas e mesas, os métodos e procedimentos de trabalho, as tecnologias utilizadas e descrições de cargos, as políticas de gestão de pessoas. Na parte inferior estão os aspectos invisíveis e profundos, cuja observação ou percepção é mais

difícil. Nessa parte estão as decorrências e aspectos psicológicos e sociológicos da cultura.

Desta forma, fica evidente que a cultura organizacional se inicia por uma tradição vinda dos seus fundadores e, para o bom funcionamento da organização, a essa cultura precisa ser transmitida de forma clara aos colaboradores, garantindo consistência e coerência nas ações e decisões da empresa.

2.2 ESTRATÉGIA

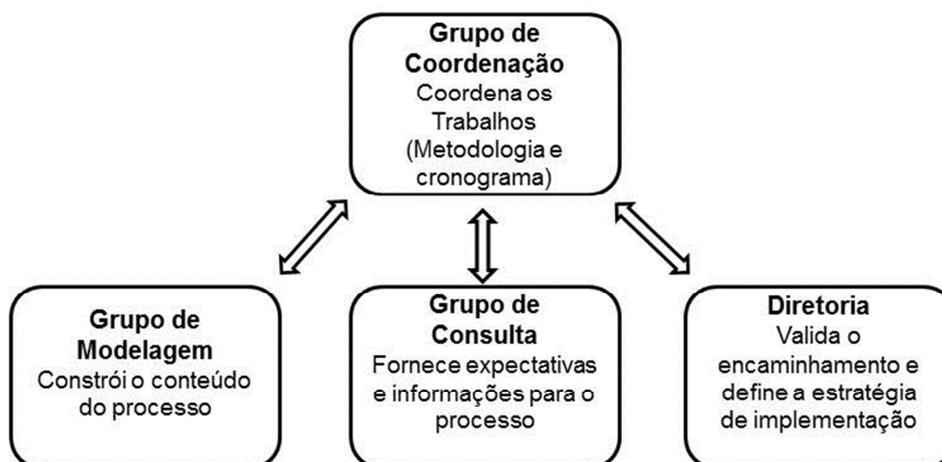
A estratégia é, atualmente, muito utilizada no meio empresarial, pois com o aumento de competitividade no mercado, é fundamental que os empresários busquem diferenciais para se manterem competitivos, mediante a concorrência.

Para manter-se competitiva, a empresa precisa usufruir de estratégias. Conforme Fernandes e Berton (2005) a “estratégia empresarial é o conjunto dos grandes propósitos, dos objetivos, das metas, das políticas e dos planos para concretizar uma situação futura desejada”. Para essa concretização deverá ser definido aonde a empresa pretende chegar, e qual caminho deve seguir para alcançar o seu objetivo.

O autor salienta, ainda, que para ter um plano estratégico de qualidade a organização precisa ter um processo interativo, com os diversos grupos da organização assumindo diferentes papéis (FERNANDES; BERTON, 2005).

A figura 1 mostra a metodologia com os grupos participantes no processo estratégico da organização.

Figura 1 – Metodologia com os grupos participantes no processo estratégico



Fonte: Adaptado de Fernandes e Berton (2005, p. 17).

Como demonstrado na figura 1, os grupos devem estar alinhados, buscando um mesmo objetivo. O grupo de coordenação é formado por quem comanda os trabalhos, metodologias e cronograma da organização; o de modelagem constrói o conteúdo do processo; o grupo de consulta tem a função de fornecer informações para o desenvolvimento do processo e, a diretoria valida o encaminhamento e define as estratégias de implementação.

As estratégias empresariais não devem ficar no papel, é necessário colocá-las em prática, de forma clara e fácil, para a compreensão de todos os colaboradores.

2.3 PLANEJAMENTO EMPRESARIAL

O planejamento é uma ferramenta administrativa, usada para nortear os objetivos da empresa, e indicar quais caminhos a empresa deve seguir para atrair melhores resultados.

Frezatti (2009, p. 45) faz a seguinte analogia:

Planejar é quase uma necessidade intrínseca, como é alimentar-se para o ser humano. Não se alimentar significa enfraquecimento e o mesmo ocorre com a organização, caso o planejamento não afete o seu dia a dia dentro do seu horizonte mais de longo prazo.

De acordo com Chiavenato (2014), planejamento é a função administrativa que determina, antecipadamente, quais os objetivos que devem ser atingidos e o que fazer para alcançá-los da melhor maneira possível.

Para Maximiano (2011), o planejamento é considerado uma ferramenta para administrar as relações com o futuro. Logo, as decisões tomadas pelo planejamento afetam de alguma forma a organização.

Não há uma definição singular de planejamento. Há várias definições, planejar é:

- Definir objetivos ou resultados a serem alcançados.
- Definir meios para possibilitar a realização desses resultados desejados.
- Interferir na realidade, para passar de uma situação conhecida a uma outra situação desejada, dentro de um intervalo definido de tempo.
- Imaginar e trabalhar para construir uma situação nova, que não resultaria da simples evolução dos acontecimentos presentes. Ou “ A melhor forma de prever o futuro é inventá-lo” (Alan Kay).
- É definir um objetivo, avaliar as alternativas para realizá-lo e escolher um curso específico de ação (MAXIMIANO, 2011, p. 112).

Assim, compreende-se que o planejamento é a forma como a organização planeja metas e objetivos da empresa, detecta as ameaças e oportunidades, com o objetivo de dar maior precisão às decisões tomadas pela gestão.

A figura 2 explana a divisão do processo do planejamento empresarial, que se dá em três níveis a saber: estratégico, tático e operacional, sendo eles, respectivamente, de longo prazo, médio prazo e anual.

Figura 2 – Processo do planejamento empresarial.



Fonte: Adaptado de Oliveira D. (2004).

A figura 2 mostra em forma de pirâmide os tipos de planejamentos presentes em uma empresa. No topo da pirâmide estão os gestores, responsáveis pelo planejamento estratégico, nesse nível são direcionadas as decisões para toda a empresa. Logo abaixo está o planejamento tático, ligado aos gestores responsáveis por decisões direcionadas às áreas ou departamentos, e na base da pirâmide apresenta-se o planejamento operacional, onde estão os gestores responsáveis por decisões operacionais, nesse nível o planejamento é mais detalhado, de forma que auxilie os níveis acima.

Os níveis do planejamento devem estar interligados entre si, pois, para que o planejamento apresente bons resultados, os níveis deverão trabalhar em sintonia, visto que um nível precisa do outro. A seguir são apresentados os conceitos de cada nível da pirâmide.

2.3.1 Planejamento estratégico

O planejamento estratégico é aquele que define as estratégias e os caminhos que a organização precisa percorrer para chegar ao objetivo proposto pela empresa.

Hoji (2014) define o planejamento estratégico como um plano de longo prazo, sendo conduzido pela alta administração, que tem o objetivo de se antecipar a fatores internos e externos da empresa, geralmente relacionado com as linhas de produtos ou mercado.

Para Maximiano (2011), o planejamento estratégico é:

O curso de ação que uma empresa adota para assegurar seu desempenho e sua sobrevivência. Esse curso de ação inclui o tamanho que a empresa pretende alcançar, as forças de enfrentar os concorrentes, a posição que pretende ter no mercado e o controle de seus suprimentos.

Chiavenato (2014) conceitua planejamento como um conjunto de decisões sistematizadas, contendo ações que afetam a organização em longos prazos. Isto é, as estratégias são definidas para o futuro.

Neste mesmo sentido, Oliveira D. (2007, p. 18) comenta que,

O planejamento estratégico é o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, visando o otimizado grau de interação com os fatores externos – não controláveis – e atuando de forma inovadora e diferenciada.

“O processo de planejamento estratégico aplica-se à organização em sua totalidade (estratégia corporativa) e, também, a cada uma de suas partes: estratégias de produção, de marketing, recursos humanos e assim por diante” (MAXIMIANO, 2011, p.133).

No planejamento estratégico, o gestor busca as principais medidas a serem tomadas para superar as ameaças e aproveitar as oportunidades existentes no ambiente em que a empresa está inserida, atuando como um norteador das ações a serem desenvolvidas, na busca do cumprimento das metas e objetivos organizacionais (HOSS; ZENCI; LEZANA, 2012, p. 21).

Assim, entende-se que tal planejamento leva em conta os fatores internos e externos da companhia, como a situação econômica mundial e a disponibilidade

de capital. E, que os gestores precisam conduzir e inspirar as operações internas para assegurar uma boa posição competitiva no mercado.

2.3.2 Planejamento tático

O planejamento tático é projetado em médio prazo e tem como foco, os setores da organização separadamente e como um todo. Ele é diferente para cada área da companhia.

Para Chiavenato (2014, p. 189), “o planejamento tático refere-se ao nível dos departamentos da empresa, sendo elaborado pelos gerentes ou executivos em relação ao programa de atividades de seu órgão, tendo como base o planejamento estratégico da empresa”.

O planejamento tático tem a finalidade de otimizar parte do que foi planejado estrategicamente. Comparado com o orçamento estratégico o orçamento tático possui um alcance temporal mais curto (HOJI, 2014).

Portanto, nessa fase, a empresa trabalha com os objetivos já traçados no plano estratégico, mas com a finalidade de aplicação em determinadas áreas da empresa.

2.3.3 Planejamento operacional

Após definido o planejamento estratégico e tático, apresenta-se o planejamento operacional, esse por sua vez tem a função de executar o que foi decidido no planejamento estratégico, ou seja, pôr em prática os planos e ações estabelecidos, direcionando as funções para cada colaborador.

Para Catelli (2001, p. 140), “o planejamento operacional consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado”.

O planejamento operacional consiste em um planejamento de curto prazo, nele é envolvido questões descentralizadas, mais repetitivas e de maior reversibilidade, tem a finalidade de maximizar os recursos da empresa aplicados em operações de determinado período (HOJI, 2014, p. 413).

Chiavenato (2014) ressalta que a principal característica do planejamento operacional é a forma detalhada com que estabelece as tarefas e operações, tendo caráter imediatista, abordando apenas uma tarefa ou operação.

Assim entende-se que o planejamento operacional atua fortemente na capacidade da empresa em realizar os objetivos, planos, políticas e padrões estabelecidos no plano estratégico.

2.4 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Com a existência dos novos conceitos em termos de gestão, o mercado exige dos gestores uma postura dinâmica, flexível e mais próxima possível da realidade, quanto ao planejamento de suas atividades na empresa.

O orçamento empresarial auxilia a gerência na tomada de decisão, é por meio desta importante ferramenta que os gestores podem visualizar a situação da empresa, e qual as medidas que deverão ser executadas para melhorar o desempenho da organização.

2.4.1 Conceito e objetivos do orçamento empresarial

O orçamento empresarial é uma ferramenta indispensável para a administração da empresa, compreende a previsão das receitas e despesas futuras, facilitando a tomada de decisão dos gestores, e minimizando os riscos.

Segundo Frezatti (2009, p. 46) o orçamento é:

O plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores.

“O orçamento é a etapa do planejamento estratégico em que se estima e determina a melhor relação entre resultado e despesas para atender as necessidades, características e objetivos da empresa no período” (LUNKES, 2007, p. 14).

O sistema de orçamento é um instrumento de planejamento e controle de resultados econômicos e financeiros, eles expressam quantitativamente, as políticas de compras, produção vendas, recursos humanos, gastos gerais, qualidade e tecnologia (HOJI, 2014).

A existência e a utilização do sistema orçamentário exigem que sejam concretamente fixados objetivos e políticas para a empresa e suas unidades.

Através da sistematização do processo de planejamento e controle, graças ao uso de orçamentos, isto introduz o hábito do exame prévio e cuidadoso de “todos” os fatores antes da tomada de decisões importantes, além de obrigar a administração da empresa a dedicar atenção adequada e oportuna aos efeitos eventualmente causados pelo surgimento de novas condições externas. (SANVICENTE; SANTOS, 2009).

As empresas precisam cada vez mais de ferramentas eficientes que forneçam segurança para sua gestão. Percebe-se então a importância do orçamento para a organização.

“Um das maneiras mais tradicionais da organização de buscar a integração de seus objetivos e, ao mesmo tempo, controlar seu alcance, é consolidá-lo sob a forma de orçamento.” (FERNANDES; BERTON, 2005, p. 182).

Diante disso, as decisões financeiras precisam ter como base as informações geradas por fatos contábeis e financeiros, e devem ser compatíveis e estruturadas. Um dos instrumentos mais importantes utilizados em tomada de decisões financeiras é o orçamento empresarial (HOJI, 2014).

Portanto, entende-se que o orçamento empresarial é uma excelente ferramenta para o planejamento, organização e controle das atividades da empresa.

2.4.2 Elaboração e monitoramento do orçamento empresarial

Para elaborar um orçamento, deve ater-se a quatro passos importantes conforme exposto na figura 3

Figura 3 – Etapas da elaboração do orçamento.



Fonte: Adaptado de Cardoso, Mário e Aquino (2007).

O orçamento empresarial é dividido em quatro fases: objetivos, estratégia, planejamento e controle. A primeira fase traz os objetivos que a empresa deseja atingir, traçando aonde ela quer chegar. A segunda, a estratégia, que consiste no sistema que será utilizado para alcançar os objetivos traçados. Na terceira fase a empresa planeja onde ela quer chegar e como vai chegar, analisando as variáveis internas e externas como: concorrência, PIB, inflação, políticas de preço, entre outras. E por fim, o controle, que consiste em administrar as peças orçamentárias, onde é comparado o orçado *versus* o realizado, analisando se a empresa obteve lucro ou prejuízo (CARDOSO; MARIO; AQUINO, 2007).

As etapas do orçamento empresarial são como um quebra cabeça, todas as peças são fundamentais para montar o orçamento, e na falta de uma peça a empresa terá falhas no processo orçamentário, gerando pequenos ou grandes prejuízos.

2.4.3 Sistema orçamentário

A estrutura do orçamento empresarial não tem um padrão fixo para cada empresa, desta forma, os gestores devem escolher o método orçamentário que melhor se adapte à atividade da empresa ou modelo de gestão. A seguir serão apresentados conceitos sobre os principais tipos orçamentários.

2.4.3.1 Orçamento de tendência

O orçamento de tendência, leva em consideração os dados passados para projeções futuras.

Na visão de Padoveze (2013) essa prática vem sendo utilizada pelas empresas e dando bons resultados. Na utilização desse modelo orçamentário a empresa não irá somente replicar para o futuro o orçamento passado, como uma cópia, mas sim, verificar quais as falhas ocorridas para não serem cometidas novamente.

O orçamento de tendência é muito conhecido nas organizações, por ser mais simples, quando comparado aos outros métodos de orçamento, por exemplo, o base zero, que necessita de todo um processo de análise para a sua formação.

2.4.3.2 Orçamento base zero (OBZ)

Diferente dos outros modelos orçamentários o orçamento base zero não se baseia nos fatos do passado, mas sim, nas projeções e planejamento de ações para o futuro, por isso, possui menor probabilidade de ocorrência de erros cometidos no passado.

Para Lunkes (2007, p. 92),

No OBZ o ano anterior não é usado como ponto de partida para elaboração do atual. Esse orçamento requer que todas as atividades estejam justificadas e priorizadas antes de serem tomadas as decisões relativas à quantia de recursos a serem alocados a cada departamento ou atividade. [...] O orçamento base zero projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez.

Segundo Padoveze (2013), o orçamento base zero torna-se mais trabalhoso para os gestores, pois, sempre que se elabora esse modelo orçamentário, é necessário que seja rediscutida toda a empresa, buscando verificar a real necessidade da organização.

Desta forma o orçamento base zero é mais complexo que os demais, pois todas as projeções de venda, produção e outras peças devem partir do zero, isso evita que a empresa continue cometendo erros incorridos no passado.

2.4.4 Tipos de orçamento

O orçamento empresarial é identificado a partir da forma como é construído. Existem diversos modelos de orçamento empresariais, porém, os clássicos são: orçamento estático, flexível e ajustado.

2.4.4.1 Orçamento estático

É o orçamento mais usado pelas grandes empresas, devido ao seu perfil estável, pois não permite nenhuma alteração nas peças orçamentárias. Segundo Padoveze (2013) nesse orçamento são fixados o volume de produção ou vendas. Esses volumes dão origem ao volume das demais atividades e setores da organização.

Conforme Passarelli e Bomfim (2003) o orçamento estático é mais utilizado por multinacionais, devido a estabilidade das grandes empresas no mercado, possuindo assim segurança nas previsões para os próximos anos.

Para Padoveze (2013) o motivo pelo qual o orçamento estático é mais utilizado por grandes empresas, é a necessidade de consolidação dos orçamentos, visto que essas empresas possuem filiais em vários locais.

Desta forma, o orçamento estático torna-se fundamental para que essas organizações tenham uma visão geral dos resultados das empresas.

2.4.4.2 Orçamento flexível

Ao contrário do estático, o orçamento flexível pode sofrer variações no decorrer do período. Caso a empresa tenha elaborado as estimativas do orçamento para um determinado período, e neste, apresentar variações entre o orçamento e o desempenho real, o orçamento flexível permitirá ajustes conforme às necessidades da empresa (Passarelli; Bomfim, 2003).

Padoveze (2013) ressalta que, em vez de um único número determinando o volume de produção ou de vendas, a organização admite uma faixa de nível de atividade, em que tendencialmente se situarão os volumes de produção ou de vendas. Pode-se dizer que o orçamento flexível é ajustado conforme as tendências internas e externas.

Para Lunkes (2007, p. 38) “o orçamento flexível destaca as peças orçamentárias em vários níveis de atividade. O orçamento flexível é projetado para cobrir uma gama de atividades, portanto, pode ser usado para estimar custos a qualquer nível de atividade”.

O orçamento empresarial não pode ser considerado um pacote fechado, imposto pela alta diretoria, mas sim, apresentar flexibilidade para adequar-se às necessidades atuais da empresa.

2.4.4.3 Orçamento ajustado

As constantes oscilações, pelas quais as empresas passam em meio ao seu processo orçamentário, afetam no momento de orçar. Ou seja, as empresas necessitam de certa maleabilidade, mediante as mudanças trazidas pela dinâmica do mercado, para realizar seu processo orçamentário.

O orçamento ajustado é considerado um complemento do orçamento flexível. É um segundo orçamento aplicado quando se modifica o volume ou nível de atividade planejado anteriormente, para outro nível de volume ou atividade, em virtude de um ajuste de plano (PADOVEZE, 2013).

Ainda, conforme Padoveze (2013) é possível alterar o orçamento da organização, ou seja, o orçamento original poderá ser ajustado com os novos valores planejados quantas vezes forem necessárias.

2.4.5 Estrutura do orçamento

O sistema de orçamento não é único, por isso, cada empresa deve montar a estrutura do orçamento conforme as suas necessidades e objetivos. A estrutura, geralmente, utilizada pelas empresas é constituída por projeções financeiras dos orçamentos da empresa e de um conjunto de orçamento de um determinado período.

Segundo Padoveze (2011) o plano orçamentário é formado por três grandes seguimentos, sendo eles: a) orçamento operacional; b) orçamento de investimento e financiamento; e c) orçamento de caixa (projeção dos demonstrativos contábeis).

2.4.5.1 Orçamento de vendas

O orçamento de vendas é a peça fundamental da empresa. Segundo Souza (2014), é por meio do orçamento de venda que são elaboradas as demais peças orçamentárias, portanto, deverá ser coerente com a realidade que a empresa apresenta.

“Nas empresas industriais, comerciais e de serviços, cujo objetivo final consiste sempre na comercialização de um determinado produto, ou serviço, o orçamento de vendas representa o ponto de partida de todo processo orçamentário.” (PASSARELLI; BONFIM, 2003, p. 51).

O orçamento de vendas deve conter a estimativa da quantidade e do valor total dos produtos a vender, bem como calcular os impostos, a partir de projeções elaboradas pelas unidades de venda (HOJI, 2014).

Segundo Oliveira C. (2014) o orçamento de vendas deve ser elaborado para o curto e longo prazo. O curto prazo compreende as previsões para o mês,

bimestre, trimestre, semestre ou ano seguinte. Já o longo prazo é compreendido como previsões para prazos superiores há um ano.

Verifica-se que o orçamento de vendas é a peça fundamental na elaboração do sistema orçamentário, pois é a partir dele que são originadas as demais peças orçamentárias, sendo utilizado primordialmente com o objetivo de atender o cliente, oferecendo qualidade, preço e produto certo.

2.4.5.2 Orçamento operacional

O orçamento operacional é o plano que contém maior parte das peças orçamentárias, incluindo as áreas administrativas, comercial e de produção. O orçamento empresarial na demonstração de resultado da empresa está expresso nos lucros operacionais e despesas administrativas (PADOVEZE, 2011).

O autor cita ainda que o orçamento operacional compreende as seguintes peças orçamentárias: a) orçamento de vendas; b) orçamento de produção; c) orçamento de compras de materiais e estoques; e d) orçamento de despesas departamentais (PADOVEZE, 2011).

2.4.5.3 Orçamento de produção ou operação

Após a conclusão do orçamento de vendas, a próxima fase a ser realizada é o orçamento de produção, o qual é considerado como o primeiro passo do planejamento das operações da fábrica.

“O orçamento de produção tem a finalidade de determinar a quantidade de produtos que devem ser produzidos em função das vendas planejadas, considerando-se as políticas de estoque de produtos acabados.” (HOJI, 2014, p. 445). Desta forma, o orçamento de produção consiste no atendimento do orçamento de vendas, na minimização dos custos de produção e dos investimentos em estoques.

Wood e Sangster (1996) citam que nas estimativas de produção deve-se levar em consideração fatos como: espaço de armazenamento, disponibilidade de mão de obra, prazo de entrega de materiais, capacidade de equipamento, dentre outros.

Segundo Lunkes (2007) o orçamento de produção, em termos, provê a base para determinar os orçamentos de custos de cada elemento. Após preparar as

estimativas de materiais que são exigidos para atender ao nível de fabricação, definem-se os custos relacionados à fabricação: matéria-prima, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação.

2.4.5.4 Orçamento de investimento ou de capital

Segundo Padoveze (2009) os orçamentos de investimento contêm as seguintes peças orçamentárias: orçamento de investimentos (aquisições de investimentos, imobilizados e diferidos); orçamento de financiamento e amortizações e orçamento de despesas financeiras.

“O orçamento de investimento visa determinar os valores de aquisições e baixas do ativo permanente, bem como apurar as cotas de depreciação, exaustão e amortização” (HOJI, 2014, p. 457).

Esse tipo de orçamento fica restrito a algumas pessoas, normalmente sobre a responsabilidade da direção, o responsável da tesouraria e o *controller* (PADOVEZE, 2009).

2.4.5.5 Projeções das demonstrações financeiras

Atualmente, com a competitividade acirrada na qual as organizações estão inseridas, é indispensável que elas tenham precisão em suas decisões, pois qualquer erro poderá afetar a saúde financeira da empresa.

Neste contexto, as projeções das demonstrações financeiras são utilizadas dentro e fora das organizações. Dentro, para fornecer aos gestores consistência em suas decisões e, fora da empresa, para fornecer aos investidores transparência na situação que a empresa se apresenta.

Segundo Ribeiro (2013) as demonstrações contábeis têm por objetivo informar acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade. De forma que sejam úteis aos usuários, no momento da tomada de decisões econômicas.

Para Ribeiro (2013) as demonstrações financeiras são relatórios elaborados com informações extraídas da conclusão do processo orçamentário, tais informações estão descritas resumidamente dentro dos demonstrativos básicos (DR e BP).

Padoveze (2005) acrescenta que tais projeções são imprescindíveis para a empresa, visto que tanto o BP quanto o DR são elementos chave para o encerramento fiscal e societário da empresa, quando são apurados os impostos sobre o lucro e as perspectivas de distribuição de resultado.

Segundo Ludícibus (2010) a Lei nº 6.404/76 disciplina esse assunto no artigo 176, onde determina que no final de todo exercício social, sejam feitas pela organização, com base na escritura mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras:

- a. Balanço Patrimonial (BP);
- b. Demonstrações do resultado do exercício (DR);
- c. Demonstrações de mutações patrimoniais (DMPL);
- d. Demonstrações de origens e aplicação de capital de giro líquido (DOAR);

Segundo Padoveze e Benedicto (2011, p. 62) as demonstrações contábeis mais utilizadas pelos executivos e analistas financeiros são as seguintes:

- a. A demonstração de resultado, para avaliar e controlar o andamento das operações;
- b. O balanço patrimonial, para verificar, avaliar e controlar todos os elementos patrimoniais à disposição ou em uso nas operações;
- c. O fluxo de caixa, para apurar e controlar a liquidez e a capacidade de pagamento.

Atrás das projeções das demonstrações financeiras, os administradores conseguem tomar decisões mais precisas na organização, gerando as informações de forma mais rápida e eficaz.

2.4.5.5.1 Balanço patrimonial

O balanço patrimonial é a principal demonstração financeira da empresa, reflete as principais informações da posição patrimonial da empresa em um determinado momento. É composto pelo ativo, passivo e patrimônio líquido.

Segundo Padoveze e Benedicto (2011) o balanço patrimonial é formado por duas colunas, à esquerda o ativo, composto pelos elementos patrimoniais positivos sendo os bens e direitos, e à direita o passivo, constituindo as despesas,

que são elementos patrimoniais negativos, e em segundo lugar completando a equação contábil, o valor da riqueza dos acionistas, evidenciada na figura do patrimônio líquido.

Segundo Camloffski (2014) as contas do balanço patrimonial são ordenadas de forma decrescente em razão da liquidez das contas, e as contas do passivo e patrimônio líquido em ordem decrescente de exigibilidade.

Nessa linha de pensamento, as contas do ativo circulante têm maior liquidez que as do ativo não circulante, ou seja, são convertidos em dinheiro mais rápido. Ao passo que no passivo, obrigações do passivo circulante têm vencimento inferior às obrigações do passivo não circulante (CAMLOFFSKI, 2014).

“O balanço patrimonial reflete a posição da empresa em um determinado momento, as demais demonstrações, a movimentação das contas patrimoniais e das operações de um determinado período” (PADOVEZE; BENEDICTO, 2011, p. 4).

O quadro 1 traz um modelo de estrutura de balanço patrimonial.

Quadro 1 – Modelo de estrutura do balanço patrimonial

ATIVO	PASSIVO
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
Disponível	Contas a pagar
Clientes	
Outros Créditos	PASSIVO NAO CIRCULANTE
Estoques	Exigível em Longo Prazo
Despesas do Exercício Seguinte	Debêntures
ATIVO NAO CIRCULANTE	PATRIMONIO LIQUIDO
Realizável em Longo Prazo	Capital Social
Investimentos	Reservas de Capital
Imobilizado	Ajustes de Avaliação Patrimonial
Intangível	

Fonte: Adaptado de Souza (2014, p. 44).

O balanço patrimonial é elaborado no final de cada exercício, a partir das contas do balancete final, devidamente classificadas. Os valores estão ordenados de forma estática e sintética no balanço patrimonial.

As demonstrações contábeis no Brasil foram definidas pela Lei 6.404/76, mais conhecida como Lei das S.A. Essa lei definiu que as demonstrações

financeiras devem ser publicadas, contendo os dados do exercício atual e do anterior, de forma comparativa (PADOVEZE; BENEDICTO, 2011, p. 40).

Sendo assim, o balanço patrimonial é um demonstrativo básico e obrigatório pela Lei 6.404/76, que fornece informações precisas sobre o patrimônio da empresa, auxiliando na gestão dos negócios.

2.4.5.5.2 Demonstrativo do resultado

A demonstração do resultado do exercício relata verticalmente o resultado das operações sociais, facilitando o entendimento do usuário da composição do lucro ou prejuízo que a organização obteve em determinado período.

Segundo Padoveze e Benedicto (2011) os eventos que compõem esse demonstrativo contemplam tanto transações qualitativas como aquelas que alteram a riqueza da empresa.

Reis (2006, p. 68) complementa que,

A DRE mostra, em sequência lógica e ordenada, todos os fatores que influenciaram, para mais ou para menos, o resultado do período, tornando se, assim, valioso instrumento de análise econômico-financeira e preciosa fonte de informações para tomada de decisões administrativas.

O demonstrativo de resultado compõe os seguintes elementos conforme o quadro 2.:

Quadro 2 – Demonstrativo do resultado do exercício

Receita Operacional Bruta
(-) Deduções da Receita Bruta
(=) Receita Operacional Líquida
(-) Custo das Vendas
(=) Resultado Operacional Bruta
(-) Despesas Operacionais
(-) Despesas Financeiras Líquidas
(=) Resultado Operacional antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro
(-) Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro
(=) Resultado Líquido do Exercício

Fonte: Adaptado de Santos J. (2011, p. 26).

Resumidamente, o demonstrativo de resultado consiste na receita total da empresa, menos os custos e despesas gerando o lucro ou prejuízo do exercício. “A

distribuição desse lucro vai aparecer em outros demonstrativos: na Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados ou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido” (REIS, 2003, p. 68).

2.4.5.5.3 Fluxo de caixa

O demonstrativo do fluxo de caixa é uma peça fundamental para a empresa, evidencia as transações ocorridas, ou seja, todas as entradas e saídas realizadas no caixa, nos investimentos ou contas bancárias em um determinado período.

Sanvicente e Santos (2009, p. 155) afirmam que,

A projeção do fluxo de caixa é uma atividade indispensável para a grande maioria das empresas. As razões para isso se prendem ao fato de que, em economias inflacionárias, a manutenção de elevados saldos de caixa implica prejuízos devidos ao decréscimo do poder aquisitivo desses valores, além dos juros correspondentes, ou seja, o valor do dinheiro que poderia estar sendo aplicado produtivamente. Por outro lado, as faltas imprevistas de caixa trazem como consequências maiores ônus financeiros na obtenção de empréstimos, além de poderem desacreditar a empresa junto aos seus credores.

Para Ribeiro (2013) a demonstração de fluxo de caixa trata-se de uma demonstração sistematizada dos fatos administrativos que envolvem os valores em dinheiro, devidamente registrado a débito nas entradas e a crédito nas saídas.

Segundo Almeida (2014) o DFC possui uma estrutura formada por atividades operacionais, de investimentos e de financiamento. As transações dos investimentos e financiamentos que não influenciarem o fluxo de caixa devem ser divulgadas. Caso a empresa utilize o fluxo de caixa direto é necessário que seja reconciliado o lucro ou prejuízo, conforme as demonstrações de resultado, com o fluxo de caixa líquido.

O demonstrativo de fluxo de caixa possui duas modalidades para elaboração da sua estrutura: o método direto e o indireto.

Esses métodos diferenciam-se somente na forma de apresentação do fluxo de caixa, decorrentes das atividades operacionais, visto que a forma de apresentação do fluxo de caixa das atividades de investimento e financiamento são as mesmas nos dois métodos (RIBEIRO, 2013).

2.5 REMUNERAÇÃO ESTRATÉGICA

Devido à insatisfação salarial dos colaboradores e a busca de melhores resultados, as organizações têm aderido a programas de remuneração, como forma de alinhar os objetivos da empresa aos interesses financeiros dos funcionários.

Com as transformações que as empresas sofrem, e diante da competição acirrada, os empresários têm tentado modernizar suas empresas aplicando novos elementos estratégicos (OLIVEIRA C., 2014).

Nesse contexto de mudança, a remuneração tradicional torna-se anacrônica, e não acompanha a modernização da gestão empresarial, o que acaba gerando entraves às mudanças, constituindo barreiras à consolidação e ao avanço da organização (WOOD JÚNIOR; PICARELLI FILHO, 2004).

O autor retrata ainda, que em ambientes com formas modernas de organização do trabalho, como celularização, multifuncionalidade e poucos níveis hierárquicos, não faz sentido remunerar os colaboradores com base em descrições de atividades e definições de responsabilidade (WOOD JÚNIOR; PICARELLI FILHO, 2004).

Já a remuneração estratégica vincula as metas e as estratégias ao desempenho dos colaboradores. Segundo Marras (2002), a prática de um sistema de remuneração estratégica nas organizações é uma forma de alavancar os resultados de curto, médio e longo prazo.

A remuneração estratégica representa um modelo de compensação e premia os colaboradores, os quais se destacaram dos demais, apresentando melhores resultados para a empresa em um determinado período (MARRAS, 2002).

Segundo Lacombe (2005) é importante que a empresa tenha coerência interna e externa na hora de estabelecer a remuneração dos seus colaboradores. Ou seja, os salários devem ser compatíveis com os cargos ocupados pelos colaboradores da empresa e devem estar de acordo com os praticados pelo mercado de trabalho.

Sendo assim, atribuir um sistema de remuneração estratégica nas organizações é considerado uma forma mais justa de remunerar os colaboradores, visto que o foco deixa de ser o cargo e passa a ser a pessoa.

2.5.1 Arquitetura de sistemas de remuneração

Há algum tempo, o sistema de remuneração vem sendo alvo de constantes críticas. Vivemos em um ambiente de frequentes mudanças, tanto em pessoas e atividades, quanto nas organizações, porém o sistema de remuneração tradicional não está atendendo no mesmo ritmo em que as mudanças ocorrem.

A prática tradicional utilizada pelas empresas apresenta três problemas principais a saber:

- Elevação desnecessária do custo da folha de pagamento: ou seja, concedem-se elevados aumentos salariais sem melhorar a satisfação e o desempenho dos funcionários.
- Insatisfação do pessoal: pesquisas apontam que a maior causa da insatisfação do pessoal está atrelada ao seu salário, porém, está suficientemente provada que eles continuarão insatisfeitos.
- Reclamações trabalhistas: o volume de reclamações trabalhista sobre questões salários nos sindicatos é muito grande. Sendo que a maioria é decorrente das distorções, disfunções, desequilíbrios e injustiças em virtude da ausência política de um sistema de remuneração (SOUZA et. al., 2016, p. 43)

Resende (2002) complementa dizendo que os objetivos da administração de cargos e salários tem sido ineficaz para as organizações, e ainda geram problemas em virtude dos fatores de cultura organizacional e gerencial, interferências legais, pressões sindicais e instabilidade econômica.

Nessa linha de pensamento, Souza et al. (2016) afirmar que a construção de arquiteturas de sistemas de remuneração, em uma organização, poderá contribuir para modelar as necessidades existentes em uma empresa.

O mesmo autor relata que, organizações que optam por modelar seus sistemas financeiros, são consideradas “arquitetos” de sistema de remuneração. Para obter um sistema eficaz, a construção da arquitetura de sistemas de remuneração deverá ter como alicerces fundamentais o mapeamento da ambiência organizacional (SOUZA et al., 2016).

Esse mapeamento da organização aponta três perspectivas: macroambiente, microambiente e ambiente interno. Macroambiente - abrange os fatores políticos, sociais, demográficos, econômicos, tecnológicos que influenciam igualmente as organizações; Microambiente - abrange os segmentos que orientam transações frequentes no contexto interno da organização e afetam diretamente suas operações básicas e seu desempenho, incluindo fornecedores, clientes,

concorrentes, agenciam reguladoras e mercado de trabalho; Ambiente interno, ou seja, o ambiente em que cada liderança gerencial atua. (SOUZA et al, 2016).

Logo, possuir um sistema de remuneração estruturado poderá contribuir com a conquista de vantagens competitivas, conciliando os interesses individuais e empresarias.

2.5.2 Remuneração fixa

O sistema de remuneração fixa também conhecido por remuneração tradicional ou funcional ainda é o mais utilizado nas organizações.

Esse sistema do modelo tradicional está baseado em um processo voltado a determinação do salário-base e uma política salarial para a remuneração direta. Isso significa que o sistema de recompensa é avaliado por responsabilidades e características de exigência no cargo (HANASHIRO; TEIXEIRA; ZACCARELLI 2007, p. 180).

Segundo Lacombe (2012) o sistema de remuneração funcional conhecido também por sistema de avaliação por fatores e pontos é baseado no salário pago, que é função principalmente do trabalho exercido.

Wood Júnior (2004) relata três motivos, pelos quais, algumas empresas optam por um sistema de remuneração tradicional: Primeiramente pelo fato da remuneração funcional ser implantada junto com um sistema de cargos e salários. Em empresas que almejam crescimento rápido, o sistema de cargos e salários ajuda a dar coerência interna a organização, proporcionando definições básicas que apoiam a estruturação do trabalho; Segundo, porque a remuneração permite a equidade externa. Por meio dele a empresa pode comparar seus salários com o mercado, e assim, estabelecer diretrizes adequadas para atrair e reter a mão de obra desejada. Terceiro, porque a remuneração funcional permite a equidade interna. Possuir os salários estabelecidos através de regras para todos da empresa, produz um sentimento de justiça entre os funcionários.

Para Hanashiro, Teixeira e Zaccarelli (2007), o modelo tradicional tem como componente central o plano de cargos e salários. Dois princípios básicos sustentam o modelo: consistência interna e competitividade externa. O autor esclarece ainda que a consistência interna se refere à noção de justiça da estruturação do cargo, ou seja, a compatibilidade entre cargos e salários e, já a

competitividade externa corresponde a noção de justiça em relação às outras empresas, compatibilidade entre salários.

Devido às mudanças que o sistema de remuneração vem sofrendo nas últimas décadas, o plano de cargos e salários tornou-se obsoleto, pois representa um modelo com características rígidas, burocráticas, com pouca transparência e com uso de direito adquirido que não combina com as relações modernas de trabalho (RESENDE, 2002).

Lacombe (2012) argumenta que esse tipo de sistema fortalecesse a antiguidade, e que nem sempre incentiva o esforço pela obtenção dos resultados.

Wood Júnior e Picarelli Filho (2004) definem algumas limitações dos sistemas tradicionais de remuneração, são elas: metodologia desatualizada, conservadorismo, anacronismo e divergência.

Diante disso, a utilidade de um sistema de remuneração tradicional nas organizações não oferece total agilidade para as empresas, devido ao burocrático sistema que o norteia, sendo assim atribuir um sistema de remuneração estratégica gerará melhores resultados.

2.5.3 Remuneração variável

A remuneração variável vem sofrendo mudanças e adaptações ao longo dos tempos. Com a busca pelo êxito empresarial, que as organizações almejam para serem bem-sucedidas, é necessário o comprometimento dos colaboradores na obtenção do melhor resultado. Desta forma, os funcionários precisam estar capacitados e motivados, por isso, desenvolver uma política de remuneração variável associado ao desempenho dos colaboradores é um ótimo caminho.

A remuneração variável possui embasamento no estudo de tempo, iniciados por Taylor, em meados de 1980. Com um plano de incentivo salarial primitivo, Taylor estabeleceu que a remuneração mensal ou diária, não estimulava os operários ao esforço máximo, e essa base deveria ser substituída pela remuneração baseada na produção individual. Neste formato quem trabalhava mais, ganhava mais e quem trabalhava menos, ganhava menos. Com este formato Taylor observou que o tempo padrão das operações diminuiu, fazendo alguns operadores atingirem eficiência superior a 100%, estes eram recompensados com incentivo salarial de prêmios por produção. (CHIAVENATO, 2000).

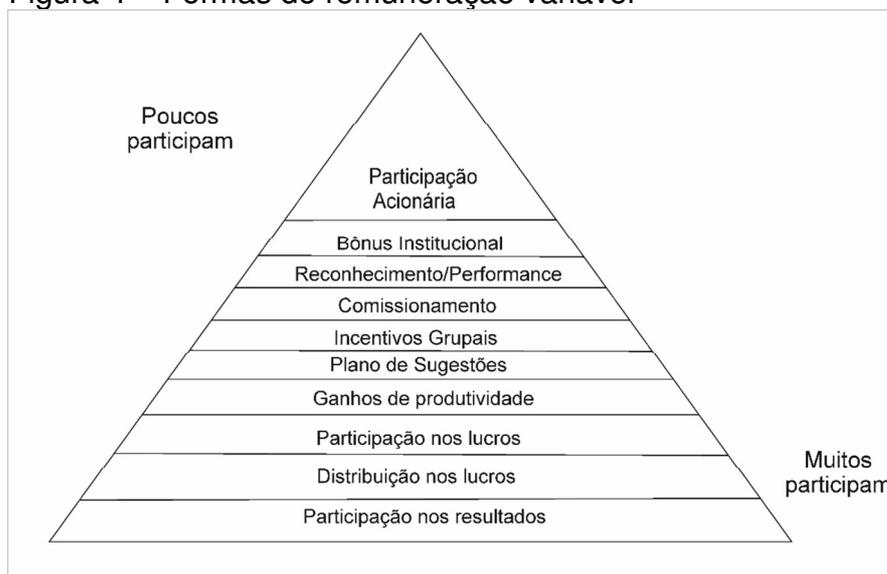
Segundo Souza (2016) A remuneração variável tem grande importância na remuneração total. Essa parcela de remuneração vem ganhando destaque devido a sua aplicação na contribuição para a redução dos custos fixos organizacionais e ainda, facilitar o alcance e a superação de desafios que apresentam constantemente para as organizações.

Lacombe (2012) assinala que a remuneração variável se propõe a recompensar os colaboradores em função de padrões, metas e objetivos a serem cumpridos. Esse tipo de sistema precisa estar alinhado à administração por objetivos, pois as metas e resultados devem ser consistentes entre si e com a estratégia da organização.

Segundo Wood Júnior (2004) o sistema de remuneração variável vincula o desempenho dos indivíduos à recompensa, para motivar o colaborador e o grupo na busca de melhorias contínuas objetivando adequar todos ao melhor resultado da organização. O autor cita ainda, que esse sistema possui formas de remuneração a curto e longo prazo, como exemplo de curto prazo, as comissões por vendas, participações nos lucros e resultados, e no longo prazo os bônus.

Segundo Marquart, Lunkes e Rosa (2012) existem alguns tipos de remuneração que são destinados apenas a alguns níveis hierárquicos mais altos, como a participação acionária e os bônus, já a distribuição e participação dos lucros ou resultados são repartidas entre os funcionários. A figura 4 explana as formas de remuneração variável.

Figura 4 – Formas de remuneração variável



Fonte: Xavier, Silva e Nakahara (1999, p. 28).

Observa-se que os tipos de remuneração variável estão estruturados na pirâmide em forma de grau de visibilidade. Sendo que a participação acionária é menos aplicada, por isso está no topo, isso porque, muitas vezes a empresa não possui ações. Na base da pirâmide, encontra-se a participação nos resultados, que é mais utilizada nas organizações, pelo fato de sua rentabilidade.

Zacarrelli (2007, p. 200, grifo do autor), considera cinco fatores-chaves que deveriam ser considerados pelos profissionais de RH e gerentes de linha sobre remuneração variável:

Incentivos no âmbito individual ou de grupo: considerar a natureza do trabalho, para atividades difíceis, considerando convenientes os incentivos grupais para estimular os comportamentos cooperativos entre os colaboradores. **O nível de risco:** a organização deverá dispor de uma atenção cuidadosa ao nível de risco que os empregados irão assumir. **Complemento ou substituído o salário-base:** os incentivos são adicionados ao salário-base, não podendo ser substituído pelo salário, a remuneração variável é apenas um complemento do salário. **Critério pelo desempenho será avaliado:** o lucro da empresa, vendas, faturamento e as unidades produzidas, são consideradas medidas de desempenho na organização, deverão ser claros a todos os participantes do sistema de remuneração. **O horizonte de tempo para as metas:** os incentivos destinados aos colaboradores da parte operacional tendem a ser baseados em metas de curto prazo, já os incentivos destinados a gestão tem uma orientação a longo prazo.

Entre os modelos usados atualmente no Brasil, segundo Marras (2016), basicamente despontam os seguintes:

- **Remuneração por Habilidade:** é um sistema que recompensa os colaboradores avaliando o desenvolvimento de conhecimento adquirido e das respectivas habilidades. É um sistema pouco praticado nas organizações, pois é necessário um alto investimento com cursos e treinamentos.
- **Participação acionária:** usualmente é aplicado nos níveis mais altos da organização, onde os resultados são reconhecidos por meio da concessão de ações da empresa, tornando esses executivos sócios do negócio e conseqüentemente mais comprometidos em gerar lucros para a empresa.
- **Distribuição de ganhos:** esse modelo é aplicado principalmente na base da pirâmide hierárquica da organização, geralmente nas linhas de produção. Seu objetivo principal é incentivar a produtividade e a possibilidade de reduzir os custos do processo.

- **Distribuição de lucros:** esse tipo de remuneração contempla todos os funcionários da empresa com uma parcela em espécie da lucratividade de um determinado período da organização.
- **Remuneração por resultado:** É a forma mais usual no Brasil, objetiva vincular o desempenho à produtividade e a qualidade dos resultados, incentivando o trabalhador na busca da otimização do seu trabalho e das metas propostas.

A organização deverá tomar cuidado com o percentual da parte variável da remuneração, pois, deverá ser suficiente para incentivar as pessoas, sem gerar efeitos colaterais, ou seja, a soma do salário fixo e da remuneração variável não poderá ser inferior ao valor de salário do mercado, para que seja estendida como um incentivo (ROSA, 2008).

2.5.4 Tipos beneficiais

A remuneração do funcionário não é formada somente do salário pago em relação à contraprestação de um serviço, mas também dos benefícios agregados a compensação do funcionário.

Segundo Chiavenato (2004) a remuneração é dividida em direta e indireta. A remuneração direta é formada pelo salário fixo proporcional ao cargo ocupado, e a parte indireta constitui-se dos serviços e benefícios sociais que complementa o sistema de salário.

Os benefícios representam o conjunto de programas ou planos oferecidos pela empresa, que são proporcionados ao funcionário no sentido de oferecer uma base para a satisfação de suas necessidades pessoais (Chiavenato, 2004).

Segundo Marras (2016) os benefícios oferecidos pela empresa podem ser subdivididos em benefícios compulsórios e benefícios espontâneos: os benefícios compulsórios são aqueles benefícios obrigatório, concedidos devido às exigências da lei como exemplo: 13º salário, salário família, férias, complemento de auxilio doença e salário maternidade. Já os benefícios espontâneos são os benefícios concedidos aos funcionários por vontade da empresa tais como: plano de saúde, seguro de vida, alimentação, transporte, veiculam designado, previdência privada, assistência odontológica, entre outros.

Para Chiavenato (2004) os planos de serviços e benefícios sociais são planejados para auxiliar o funcionário em três áreas de sua vida:

1. No exercício do cargo nas formas de gratificações, seguro de vida, prêmios de produção.
2. Fora do cargo, mas dentro da organização como lazer, refeitório, cantina, transportes etc.
3. Fora da empresa, ou seja, na comunidade como recreação, atividades comunitárias entre outros. (CHIAVENATO, 2004, p. 336).

Os planos de benefícios oferecidos pelas organizações brasileiras podem ser classificados em forma da pirâmide hierárquica (estratégico, tático e operacional), cabendo a cada nível um tipo de plano de benefício (MARRAS, 2016).

No nível estratégico da empresa como os diretores e gestores, chegam a receber benefícios tão vantajosos quanto o próprio salário nominal, devido ao fato dos benefícios não serem taxados pelo imposto de renda (MARRAS, 2016).

Desta forma, cada empresa deverá escolher o sistema de benefícios que mais se enquadre em seu perfil, visando compensar o esforço dos funcionários para atrair os melhores talentos para a organização.

2.5.5 Remuneração tradicional x remuneração estratégica

Devido às mudanças políticas, econômicas e sociais ocorridas nos últimos anos, os executivos tiveram que modernizar suas empresas, passando a investir em sistemas de remuneração mais flexíveis.

Segundo Chiavenato (2004), a remuneração tradicional privilegia a homogeneização e padronização dos salários, facilitando o equilíbrio interno e externo, em contrapartida não motiva as pessoas a um melhor desempenho.

Wood Júnior (2004) acrescenta que o sistema de remuneração tradicional parece não estar no mesmo ritmo das transformações. Algumas empresas ainda utilizam somente o sistema de remuneração tradicional.

Segundo Chiavenato (2004) os novos sistemas de remuneração são planos de remuneração mais flexíveis que recompensam por meio do alcance de metas e objetos.

Para Marras (2016), a remuneração estratégica consiste em fornecer um benefício aos funcionários que atingirem a meta e contribuir com o sucesso do

negócio, tendo atrelada essa compensação a certa forma de avanço, de desenvolvimento de médio e longo prazo.

Outra vantagem da remuneração estratégica é o fato de ser considerada despesa operacional, portanto, a empresa poderá deduzida do lucro real para efeito do cálculo de imposto de renda. (HANASHIRO; TEIXEIRA; ZACCARELLI, 2007).

Ambas as formas de remuneração possuem vantagens e desvantagens, por isso, cada organização deverá conhecer seu perfil e verificar qual tipo de remuneração suprirá as suas necessidades.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo, inicialmente, relata-se o enquadramento metodológico do estudo. Em seguida, apresentam-se os procedimentos utilizados para a coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTOS METODOLÓGICOS

No que se refere à análise dos dados utiliza-se abordagem quantitativa. Para Beuren (2004), a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Assim, os dados obtidos junto a empresa para a proposta de remuneração variável serão utilizados no desenvolvimento da pesquisa, baseando-se em dados estatísticos por meio de planilhas orçamentárias.

Em relação aos objetivos, este estudo qualifica-se como descritivo, pois segundo Hernández Sampieri, Fernández Collado e Baptista Lucio, (2013), consiste em especificar as prioridades, as características e os perfis de pessoas, grupos, comunidades, processos, objetivos ou qualquer outro fenômeno que se submeta a uma análise. Para Santos A. (2004, p. 26), “a pesquisa descritiva é um levantamento das características conhecidas que compõe o fato/fenômeno/processo”. Desta forma, esta pesquisa descreve como são os processos de remuneração variável e o que isso influencia na execução do orçamento.

Neste estudo foi norteado por fontes bibliográficas livros e artigos de revistas. Segundo Alves (2007, p. 55),

[...] a pesquisa bibliográfica é aquela desenvolvida exclusivamente a partir de fontes já elaboradas- livros, artigos científicos, publicações periódicas, as chamadas fontes de papel. Tem como vantagens cobrir uma ampla gama de fenômeno que o pesquisador não poderia contemplar diretamente. No entanto deve-se ter o cuidado de, ao escolher tais fontes, certificar-se de que sejam seguras.

A pesquisa foi desenvolvida por meio de estudo de caso em uma empresa do ramo cerâmico. Michel (2015) acrescenta que o estudo de caso deve buscar investigar casos isolados ou de pequenas proporções para que se possa aprofundar e compreender fatos ou fenômenos sociais. O mesmo ainda contempla

que há possibilidade neste estudo de penetração na realidade social, criando um modelo de referência a ser seguido.

Com base nesse enquadramento foi efetuado um estudo com a finalidade de analisar o processo de gestão e como uma remuneração variável aos gestores pode contribuir para o progresso da organização.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

O procedimento de coleta e análise de dados foi realizado por meio de análise documental, o que tornou possível o levantamento das informações e documentos da organização, necessários para o estudo.

Para efetuar o estudo de caso, foi tomado como base o orçamento da empresa. A partir desses dados foi formulada uma proposta de remuneração variável adequada aos gestores, de forma a motivá-los para o alcance das metas estipuladas pela administração.

Quadro 3 – Metodologia da pesquisa

Tipologias	Defina e justifique
Quanto à abordagem do problema	Quantitativa, pois propõe uma porcentagem para os gestores, sobre o orçamento empresarial.
Quanto aos objetivos	Descritiva, descreve as características do orçamento e da remuneração variável.
Quanto aos procedimentos	Pesquisa bibliográfica e estudo de caso.

Fonte: Elaborado pela autora, (2016).

4 ESTUDO DE CASO

O capítulo apresenta qual o modelo de remuneração variável aos gestores é mais vantajoso para uma empresa do ramo cerâmico.

4.1 A EMPRESA

Devido à vontade dos sócios, optou-se por não revelar a identidade da empresa estudada. Para fins desta pesquisa, será utilizado o nome fictício como Cerâmica Gouvêa Ltda.

O grupo Gouvêa iniciou a fabricação de revestimentos cerâmicos em 1984, com produção artesanal de 70 m²/dia. Atualmente, produz revestimentos cerâmicos e cimento, de alta qualidade, para a construção civil, em um moderno parque fabril. O grupo ultrapassa os 5 milhões de m²/mês e destes, mais de 2 milhões são de porcelanato.

Conta com cinco unidades fabris de revestimentos cerâmicos, sendo três de João Pessoa, uma no Rio Grande do Norte e uma em Santa Catarina, possuindo ainda uma moderna fábrica de cimento na Paraíba.

A empresa estudada será a Unidade Sul, sendo considerada uma empresa de grande porte de sociedade limitada, composta por dois sócios, que possuem experiência de mercado há mais de quinze anos.

4.2 PRODUTOS E SERVIÇOS

A cerâmica Gouvêa está localizada em Criciúma - Santa Catarina é uma das mais modernas fábricas de revestimentos cerâmicos do Brasil. Com três linhas de produção, esta unidade fabril possui os mais modernos equipamentos para produção de porcelanato e revestimentos cerâmicos. Recentemente inaugurada, a terceira linha de produção, possui números que superam as expectativas. Ela conta com o maior forno já instalado na América Latina, com 270 metros de comprimento. A nova linha tem ainda duas grandes prensas, cada uma de 100.000 kN (10 mil toneladas). Todos estes equipamentos são da SACMI, empresa italiana líder mundial na fabricação de equipamentos para indústrias cerâmicas e garantem a qualidade da produção.

Os produtos cerâmicos produzidos pela empresa cumprem rigorosamente os padrões exigidos pelas normas técnicas, atendendo as exigências requeridas pelo órgão certificador CCB (Centro Cerâmico Brasileiro). A certificação atesta que os produtos estão de acordo com as normas vigentes no país, garantindo assim a excelência dos produtos. Essa certificação é voluntária, assegurando assim a qualidade dos produtos e conquistando credibilidade no mercado e o respeito dos consumidores.

Os produtos fabricados na Unidade Sul atendem as características de monoporosa, porcelanato técnico e porcelanato esmaltado. A mesma foi à primeira cerâmica brasileira a fabricar porcelanato e se destaca com o desenvolvimento de pisos e azulejos com certificação ecológica. Os produtos aliam beleza, inovação e alta tecnologia. Os produtos combinam alta produtividade, qualidade e tecnologia, adjetivos que garantem a satisfação de seus clientes e consumidores.

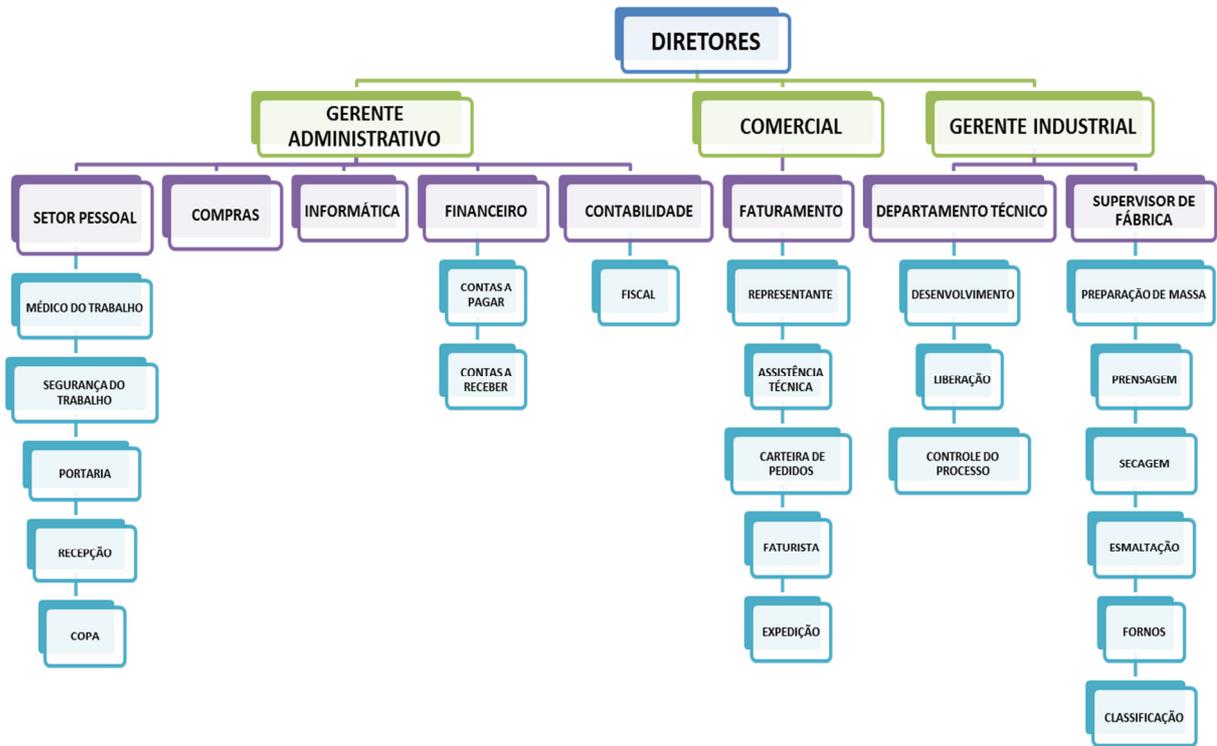
4.3 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO

A empresa pesquisa é enquadrada na forma de tributação do lucro real. A opção por essa forma de tributação deu-se devido ao elevado custo com despesas operacionais, visto que a empresa poderá deduzir tais despesas na apuração do IRPJ, sendo a forma mais vantajosa financeiramente.

4.4 ORGANOGRAMA

A Cerâmica Gouvêa possui uma estrutura organizacional composta por 629 colaboradores, sendo 2 diretores, 3 gestores, 30 supervisores e 594 demais colaboradores, conforme apresenta a figura 5:

Figura 5 – Organograma da empresa



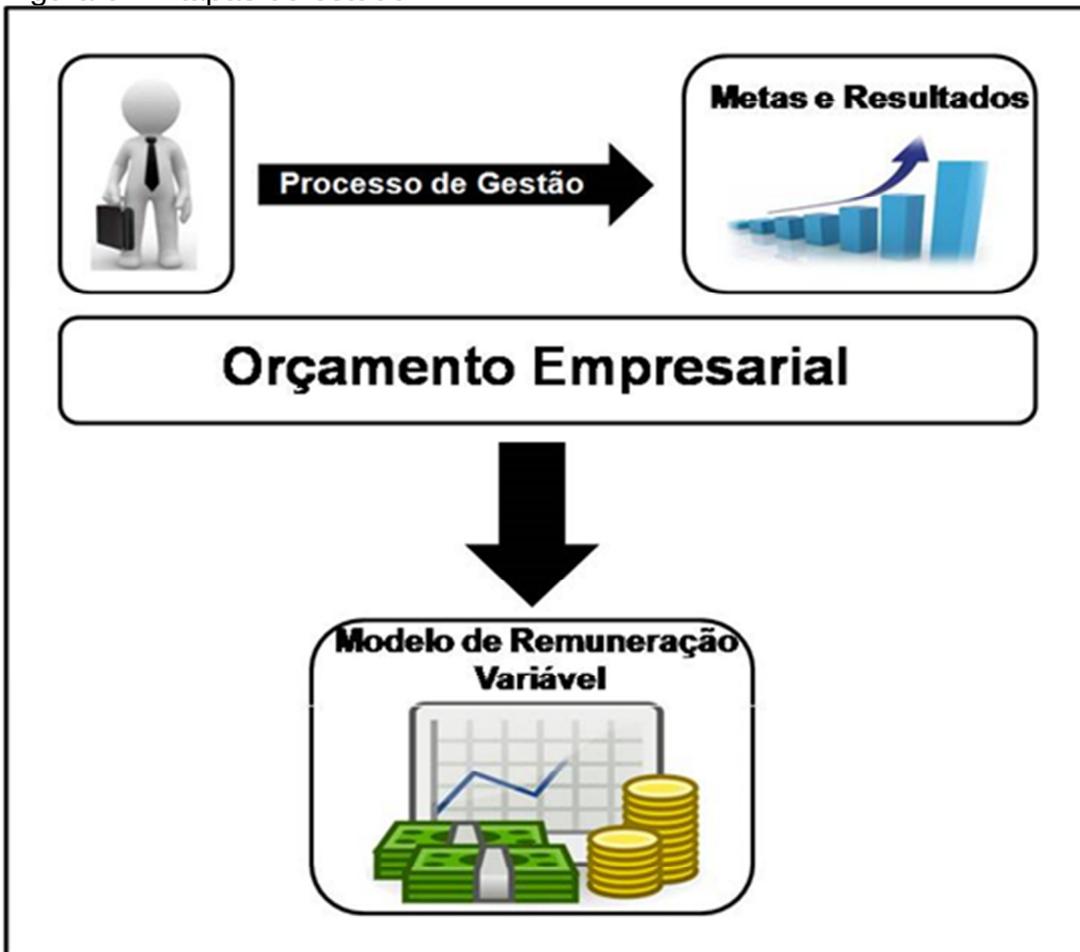
Fonte: Elaborada pela autora (2016).

É possível observar que o design organizacional é constituído pela direção geral, a qual administra e gerencia todos os setores da empresa direta ou indiretamente. Abaixo da direção geral vem a direção industrial e a direção administrativa, cabe a elas a responsabilidade de gerenciar vários departamentos interligados com a sua área de atuação.

4.5 ETAPAS DO ESTUDO

As etapas do estudo de caso da Cerâmica Gouvêa são apresentadas a seguir, na figura 6, que mostra como seria o processo de remuneração para os gestores, baseando-se no orçamento empresarial para o ano de 2017.

Figura 6 – Etapas do estudo



Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Por meio desse orçamento, a empresa pretende criar um plano de remuneração variável de acordo com o alcance das metas orçamentárias. No plano as metas são alinhadas ao desempenho da organização, com o objetivo de que a Cerâmica consiga melhorar seus resultados, estimulando o crescimento e engajando os gestores ao objetivo pretendido.

Desta forma, o plano de remuneração divide-se em níveis hierárquicos. Cada nível receberá um percentual sobre o resultado da empresa, no caso de os gestores alcançarem os indicadores e metas propostas no orçamento.

4.6 ORÇAMENTOS DA CERÂMICA GOUVÊA

Ao analisar o mercado, constata-se a necessidade de as empresas manterem-se competitivas para acompanhar tal mercado, porém, no decorrer do tempo, algumas acabam ficando estagnadas, deixam de buscar aperfeiçoamento, ou mesmo, perdem o foco a atingir.

Com isso, percebe-se a importância de se ter colaboradores motivados e engajados ao desenvolvimento da empresa. Portanto, apresenta-se o plano de remuneração variável para os gestores da Cerâmica Gouvêa, com base em seu orçamento.

O plano de remuneração destina-se especialmente aos gestores, no entanto, contempla todos os colaboradores, pois, são peças-chave na organização.

Para criar a proposta de remuneração variável, a Gouvêa forneceu o orçamento para o ano de 2017, explanado figura 7

Figura 7 – Orçamento da Cerâmica Gouvêa para o ano de 2017

ORÇAMENTO 2017	1T	2T	3T	4T	TOTAL
RECEITA BRUTA DE VENDAS DE PRODUTOS	37.634.085	47.607.118	50.701.580	53.997.183	189.939.966
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	(7.903.158)	(9.997.495)	(10.647.332)	(11.339.408)	(39.887.393)
(-) Tributos Sobre Vendas	(7.903.158)	(9.997.495)	(10.647.332)	(11.339.408)	(39.887.393)
RECEITA LÍQUIDA	29.730.927	37.609.623	40.054.248	42.657.774	150.052.573
CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	(24.462.155)	(30.944.626)	(32.956.027)	(34.882.180)	(123.244.989)
CPV (Matéria-Prima)	(19.946.065)	(24.755.701)	(26.364.822)	(28.078.535)	(99.145.123)
CPV (Custos Fixos)	(4.516.090)	(6.188.925)	(6.591.205)	(6.803.645)	(24.099.866)
LUCRO BRUTO	5.268.772	6.664.996	7.098.221	7.775.594	26.807.584
DESPESAS OPERACIONAIS	(1.127.249)	(1.163.746)	(1.085.219)	(1.217.126)	(4.593.340)
Despesas c/ Vendas	(410.219)	(461.405)	(431.957)	(503.922)	(1.807.503)
Despesas Administrativas	(461.922)	(421.639)	(387.283)	(471.243)	(1.742.086)
Despesas Tributárias	(25.852)	(30.117)	(27.663)	(33.660)	(117.292)
Resultado Financeiro	(229.258)	(250.585)	(238.315)	(208.301)	(926.459)
RESULTADO ANTES IRPJ E CSLL	4.141.522	5.501.251	6.013.002	6.558.469	22.214.244
Provisão IRPJ e CSLL	(1.408.118)	(1.870.425)	(2.044.421)	(2.229.879)	(7.552.843)
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	2.733.405	3.630.826	3.968.581	4.328.589	14.661.401
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO %	9,19%	9,65%	9,91%	10,15%	9,77%

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	1T	2T	3T	4T	TOTAL
RECEITA LÍQUIDA	29.730.927	37.609.623	40.054.248	42.657.774	150.052.573
GASTOS VARIÁVEIS	(20.233.218)	(25.078.684)	(26.667.192)	(28.431.281)	(100.410.375)
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO R\$	9.497.709	12.530.939	13.387.057	14.226.494	49.642.198
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO %	31,95%	33,32%	33,42%	33,35%	33,08%
GASTOS FIXOS	(6.764.304)	(8.900.113)	(9.418.475)	(9.897.905)	(34.980.797)
RESULTADO LÍQUIDO	2.733.405	3.630.826	3.968.581	4.328.589	14.661.401

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

O orçamento foi dividido em quatro trimestres, obtendo um resultado final para o ano de 2017, no valor de R\$14.661.401,00, de lucro líquido do exercício. Sobre esse valor a diretoria da empresa decidiu destinar 10% para ser distribuídos aos seus colaboradores.

4.6.1 Níveis hierárquicos

A empresa é estruturada em níveis hierárquicos, logo, todos os setores devem ter correlação. Desta forma, informações e decisões tomadas, serão repassadas e cumpridas de maneira eficiente. O quadro 4 mostra a divisão de áreas.

Quadro 4 – Áreas do negócio

Área de Negócio	Comercial	Administrativo	Produção	Total
Diretoria		1	1	2
Gerência	1	1	1	3
Supervisores	10	5	15	30
Demais Colaboradores	12	52	530	594
Total	23	59	547	629

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

A empresa pesquisada é dividida em níveis hierárquicos, que abrangem as áreas comercial, administrativa e de produção, dentro dessas áreas são exercidos cargos por diretores, gerentes, supervisores e pelos demais colaboradores.

De acordo com os dados fornecidos pela Cerâmica Gouvêa, obteve-se o número de 629 funcionários. Deste, 2 são diretores que atuam: 1 é responsável pela área administrativa, 1 pela área operacional. Os gestores são 3: 1 atua na área comercial, 1 na área administrativa e 1 na área operacional. A empresa possui 30 supervisores, sendo 10 da área comercial, 5 da área administrativa e 15 da área operacional. Os demais colaboradores totalizando 594 e estão distribuídos: 12 para área comercial, 52 para área administrativa e 530 para produção.

4.6.2 Planos de metas

O plano de metas é um conjunto de objetivos que os colaboradores precisam alcançar para receber o valor da sua bonificação. Desta forma, o quadro 5 mostra a porcentagem correspondente às áreas comercial, administrativa e operacional.

Quadro 5 – Área de negócio do setor comercial

Meta	Diretoria	Gerência	Supervisores	Demais Colaboradores
Vendas	50,00%	50,00%	50,00%	FIXO
Margem de Contribuição	30,00%	30,00%	30,00%	FIXO
Desempenho Individual	20,00%	20,00%	20,00%	FIXO
Total	100,00%	100,00%	100,00%	FIXO

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

A bonificação destinada à área comercial, nada mais é do que o bom desempenho das receitas. Cada meta possui um percentual máximo a ser atingido. A área comercial apresenta três premissas, sendo elas: 50% vendas, 30% margem de contribuição e 20% desempenho individual totalizando 100%.

Quadro 6 – Área de negócio do setor administrativo

Meta	Diretoria	Gerência	Supervisores	Demais Colaboradores
Gastos Fixos	80,00%	80,00%	80,00%	FIXO
Desempenho Individual	20,00%	20,00%	20,00%	FIXO
Total	100,00%	100,00%	100,00%	FIXO

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

A área administrativa possui também um percentual a ser atingido, sendo dividido em 80% de gastos fixos e 20% desempenho individual. Ao contrário da área comercial que precisa aumentar as receitas, a área administrativa precisa reduzir ao máximo os gastos fixos, sendo indispensável o bom desempenho individual.

Quadro 7 – Área de negócio do setor comercial

Meta	Diretoria	Gerência	Supervisores	Demais Colaboradores
Gastos Fixos	80,00%	80,00%	80,00%	FIXO
Desempenho Individual	20,00%	20,00%	20,00%	FIXO
Total	100,00%	100,00%	100,00%	FIXO

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

A área de produção segue a mesma linha da área administrativa, tendo como metas os 80 % de gastos fixos e 20% de desempenho individual.

4.6.3 Escala de distribuição

Definidas as áreas de negócio e os colaboradores aptos a receber a remuneração variável, foi proposta uma escala de distribuição dos lucros por cargos. O quadro 8 exemplifica essa distribuição.

Quadro 8 – Escala de distribuição

Escala de Distribuição	%	R\$	Qtd Colab	R\$ Individual
Diretoria	8,00%	117.291,21	2	58.645,60
Gerência	7,00%	102.629,81	3	34.209,94
Supervisores	9,00%	131.952,61	30	4.398,42
Demais Colaboradores	76,00%	1.114.266,47	594	1.875,87
Total	100,00%	1.466.140,10	629	2.330,91

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Nesse quadro estão expostos os cargos/funções da empresa, foi sugerido que a empresa distribuisse 10% do seu lucro líquido aos colaboradores. O lucro líquido da empresa é de R\$14.661.401, desse valor, 10% equivale a R\$ 1.466.140,10, o qual será destinado à remuneração variável.

Como observado no quadro acima, cada nível estratégico possui uma porcentagem sobre o valor que a empresa pretende distribuir. A escala de distribuição é classificação da seguinte forma: 8% para os diretores, 7% para a gerencia, 9% para os supervisores e 76% para os demais colaboradores.

A empresa possui dois diretores, cada um receberá uma bonificação no valor de R\$ 58.645,60, conseqüentemente os gestores R\$ 34.209,94, supervisores R\$ 4.398,42 e os demais colaboradores R\$1.875,87.

4.6.4 Modelo de cálculo individual

O exemplo a seguir está baseado nos valores referentes aos cargos da alta gestão, pois os mesmos são peças fundamentais dentro da empresa.

Conforme o quadro anterior, o valor individual que os diretores poderão atingir é de até R\$ 58.645,60, para cada área: comercial, administrativo e operacional. Desta forma o valor máximo é igual para todos os diretores, porém, não significa que os três diretores vão receber o mesmo valor, pois isso depende do

desempenho individual de cada um. O quadro 9 exemplifica o cálculo de remuneração variável para um diretor comercial.

Quadro 9 – Remuneração diretor comercial

Exemplo Diretor	Possível		Alcançado	
(+) Valor Máximo a Distribuir		58.645,60		51.901,36
Vendas	50,00%	29.322,80	80,00%	23.458,24
Margem de Contribuição	30,00%	17.593,68	100,00%	17.593,68
Desempenho Individual	20,00%	11.729,12	92,50%	10.849,44

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

O diretor comercial tem uma estimativa de 50% de vendas, 30% de margem de contribuição e 20% de desempenho individual, porém, alcançou 80% dos 50% destinados a venda, 100% dos 30% referente a margem de contribuição e 92,5% dos 20% relativo ao desempenho individual, gerando uma bonificação no valor de R\$ 51.901,36.

O quadro 10 exibe a proposta de remuneração variável através das metas orçamentárias para um diretor do setor administrativo.

Quadro 10 – Remuneração diretor administrativo

Exemplo Diretor	Possível		Alcançado	
(+) Valor Máximo a Distribuir		58.645,60		48.382,62
Gastos Fixos	80,00%	46.916,48	80,00%	37.533,19
Desempenho Individual	20,00%	11.729,12	92,50%	10.849,44

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

O diretor administrativo como já mencionado poderá receber o mesmo valor de R\$ 58.645,60, porém, os requisitos de avaliação são distintos para sua área. Logo, atingiram a porcentagem total dos gastos fixos de 80%, e 92% do desempenho individual.

O quadro 11 mostra a proposta de remuneração variável para um diretor do setor de produção.

Quadro 11 – Remuneração diretor produção

Exemplo Diretor	Possível		Alcançado	
(+) Valor Máximo a Distribuir		58.645,60		49.262,31
Gastos Fixos	80,00%	46.916,48	80,00%	37.533,19
Desempenho Individual	20,00%	11.729,12	100,00%	11.729,12

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

O diretor industrial assim como o diretor administrativo dispõe das mesmas condições de avaliação, 80% de gastos fixos e 20% de desempenho individual, entretanto, obteve 80% em gastos fixos e 100% do desempenho individual, gerando uma bonificação no valor de R\$ 49.262,31.

4.6.5 Plano individual

O desempenho individual dos diretores é medido conforme as atividades desempenhadas pelos mesmos em suas funções, desta forma, as metas são atreladas a performance de cada diretor.

O quadro 12 exemplifica o contrato de resultado do diretor da área comercial.

Quadro 12 – Exemplo de contrato de resultado

2017		CONTRATO DE RESULTADO				
NOME:	Fernanda	SETOR:	Comercial	DATA:	19/10/2017	
CARGO:	Diretoria Comercial	SUPERIOR IMEDIATO:				
OBJETIVO ESTRATÉGICO:						
CAMPOS		RESULTADOS		PESO	AVALIAÇÃO	RESULTADOS
		ESPERADO	OBTIDO			
OBJ	Definir localização e valor do investimento	100,00	100,00	35	1,00	35,00
OBJ	Contratação do capital a ser investido	100,00	100,00	35	1,00	35,00
OBJ	Montagem e estruturação	100,00	75,00	30	0,75	22,50
DESEMPENHO DO GESTOR NO PERÍODO				100		92,50
FORMALIZAÇÃO DO CONTRATO DE RESULTADOS						
_____			_____			
Avaliado			Superior imediato (Avaliador)			

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Os quadros 13, 14 e 15 explanam as etapas que o diretor precisa desempenhar para receber a remuneração.

Quadro 13 – Exemplo de definição do valor do investimento

Projeto: Definir localização e valor do investimento							
Código	Descrição da Etapa	Pontuação	Data Inicial	Data Final	Investimento	Status	Responsável
		100				100	
1	Definição de cidades estratégicas	15	01/01/2017	25/01/2017		Concluído	Fernanda
2	Cotação de imóvel	15	26/01/2017	15/03/2017		Concluído	Fernanda
3	Elaborar projeto	30	16/03/2017	31/03/2017		Concluído	Fernanda
4	Compra do imóvel	40	01/04/2017	10/04/2017		Concluído	Fernanda

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Quadro 14 – Exemplo de contratação do capital a ser investido

Projeto: Contratação do capital a ser investido							
Código	Descrição da Etapa	Pontuação	Data Inicial	Data Final	Investimento	Status	Responsável
		100				100	
1	Agendar reuniões com bancos	10	01/02/2017	28/02/2017		Concluído	Fernanda
2	Apresentar propostas a diretoria	25	01/03/2017	05/03/2017		Concluído	Fernanda
3	Elaborar plano financeiro	25	10/03/2017	25/03/2017		Concluído	Fernanda
4	Captar recursos	40	20/03/2017	31/03/2017		Concluído	Fernanda

Fonte: Elaborado pela autora. (2016).

Quadro 15 – Exemplo de montagem e estruturação

Projeto: Montagem e estruturação							
Código	Descrição da Etapa	Pontuação	Data Inicial	Data Final	Investimento	Status	Responsável
		100				75	
1	Obras de adequação	20	10/04/2017	25/04/2017		Concluído	Fernanda
2	Emissão de licença	25	10/04/2017	30/04/2017		Concluído	Fernanda
3	Treinamento de funcionários	30	01/04/2017	30/04/2017		Concluído	Fernanda
4	Instalação de softwares	25	01/04/2017	30/04/2017			Fernanda

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Como demonstrado acima, a empresa Gouvêa possui um contrato de resultado com seus diretores, nesse contrato é definido os objetivos que o diretor comercial deverá atingir.

A sistemática desse contrato funciona através de pontos, ou seja, cada meta estipulada tem peso, e para atingir esse peso, o diretor precisa cumprir quesitos que estão pré-definidos nas metas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Independentemente do tamanho da organização, é necessário ferramentas para auxiliar os gestores na tomada de decisão. Logo, as empresas que não utilizarem essas ferramentas, certamente, não terão o mesmo crescimento das que se beneficiam delas.

O orçamento empresarial é uma dessas ferramentas. É adotado com o objetivo de nortear a gestão, planejando e controlando as atividades da empresa. Desta forma, o orçamento empresarial auxilia os gestores na coordenação e comunicação das prioridades estratégicas que a empresa necessita.

Com isso, almejou-se com elaboração da pesquisa, responder ao problema que era: qual modelo de remuneração variável para os gestores é mais adequado à execução do orçamento empresarial.

Para verificar o proposto teve-se como objetivo geral da pesquisa apresentar um modelo de remuneração variável aos gestores, que seja mais adequado à execução do orçamento empresarial. Diante disso pretendeu-se alcançar os objetivos específicos.

O primeiro objetivo específico proposto foi identificar os tipos de remuneração variável existentes e conceituar o orçamento empresarial; sendo assim foi apresentado alguns temas mais usuais sobre a remuneração como: arquitetura de sistema de remuneração, remuneração estratégica, remuneração funcional e remuneração variável.

O segundo objetivo específico procurou conhecer a importância de um sistema de remuneração variável em um orçamento empresarial; verificou-se que a remuneração variável é um estimulador para a execução do orçamento, sendo responsável por motivar os colaboradores, fazendo com que os mesmos se sintam comprometidos em cumprir e alcançar as metas da organização.

Para o terceiro objetivo específico foram utilizados o orçamento de uma indústria cerâmica do sul de Santa Catarina. Com essas informações realizou-se uma proposta de remuneração com base nesse orçamento. Nessa proposta levantou-se uma porcentagem de 10% do lucro líquido aos colaboradores.

Por fim, a experiência demonstrou que a remuneração variável em uma organização além de contribuir para melhorar o desempenho das áreas-chaves da empresa, estimula os colaboradores a alcançarem metas.

Sugere-se que as organizações que pretendem alavancar seus negócios, utilizem de um sistema de remuneração variável, no qual seja alinhada a recompensa com as estratégias da empresa. Visto que o reconhecimento é a melhor forma de estimular um funcionário a colaborar e comprometer-se com os objetivos da organização.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Curso de contabilidade intermediária em IFRS E CPC**. São Paulo: Atlas, 2014.
- ALVES, Magda. **Como escrever teses e monografias: Um roteiro passo a passo**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. ampl. e atual São Paulo: Atlas, 2004.
- CAMLOFFSKI, Rodrigo. **Análise de investimentos e viabilidade financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 2014.
- CARDOSO, Ricardo Lopes; MARIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. **Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica, gecon**. São Paulo: Atlas, 2001.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução á teoria geral da administração**. 6.ed.rev.a atual Rio de Janeiro: Ed. Campos, 2000.
- _____. **Recursos Humanos: o capital humano das organizações**. 8. Ed São Paulo: Atlas, 2004.
- _____. **Treinamento e desenvolvimento de recursos humanos: como incrementar talentos na empresa**. 6. ed São Paulo: Atlas, 2007.
- _____. **Comportamento organizacional: a dinâmica do sucesso das organizações**. São Paulo: Thomson, 2004.
- _____. **Administração: teoria, processo e prática**. 5. ed. São Paulo: Manole, 2014.
- DAL MAGRO, Cristian Baú; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Evidências sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial nas indústrias de Santa Catarina. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo v.8, n.1 p. 039 - 062 jan. / abr. 2015. ISSN 1983-8611.
- DIAS, Reinaldo. **Cultura organizacional**. Campinas, SP: Alínea, [2003].
- EYERKAUFER, M. L.; POSSAMAI, J. P.; GONCALVES, M. B. Quantificação dos planos estratégicos por meio do orçamento empresarial: uma aplicação prática com métodos estocásticos. **Future Studies Research Journal: Trends and Strategies**, v. 6, n. 2, p. 187-208, 2014.
- FERNANDES, Bruno Henrique Rocha; BERTON, Luiz Hamilton. **Administração estratégica**. São Paulo: Saraiva, 2005.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5.ed. rev. e atual São Paulo: Atlas, 2009.

HANASHIRO, Darcy Mitiko Mori; TEIXEIRA, Maria Luisa Mendes; ZACCARELLI, Laura Menegon. **Gestão do fator humano: uma gestão baseada em stakeholders**. São Paulo: Saraiva, 2007. .

HERNÁNDEZ SAMPIERI, Roberto; FERNÁNDEZ COLLADO, Carlos; BAPTISTA LUCIO, Pilar. **Metodologia de pesquisa**. 5. ed Porto Alegre: Penso, 2013.

HIPÓLITO, José Antônio Monteiro. **Administração salarial: a remuneração por competência como diferencial competitivo**. São Paulo: Atlas, 2001.

HOJI, Masakazu. **Administração financeira e orçamentária: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial**. 11. ed São Paulo: Atlas, 2014.

HOSS, O.; ZENCI, S. D.; LEZANA, A. G. R. Investimento em projetos com base no planejamento estratégico: um estudo de caso em uma fábrica de carrinhos para supermercado. **Revista de Gestão e Projetos**, v. 3, n. 3, p. 181-214, 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LACOMBE, Francisco José Masset. **Recursos humanos: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. _____. 2. ed São Paulo: Saraiva, 2012. xviii, .

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed São Paulo: Atlas, 2007.

MARQUART, André; LUNKES, Rogério João; ROSA, Fabrícia Silva da. Um estudo sobre práticas de remuneração estratégica nas maiores empresas de Santa Catarina. **Gestão e Sociedade**. Belo Horizonte, vol. 6, n. 13, p. 04-25, jan./abr. 2012. ISSN 1980-5756. Disponível em: < [MARRAS, Jean Pierre. **Administração da remuneração: remuneração tradicional e estratégica, elementos de estatística aplicada, normas legais, benefícios**. São Paulo: Thomson, 2002.](http://www.spell.org.br/documentos/resulta_dobusca/?eou%5B%5D=&tipo_busca=simples&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=UM+ESTUDO+SOBRE+PR%C3%81TICAS+DE+REMUNERA%C3%87%C3%83O+ESTRAT%C3%89GICA+NAS+MAIORES+EMPRESAS+DE+SANTA+CATARINA&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&mes_inicio=&ano_inicio=&mes_fim=&ano_fim=> Acesso em: 28 set. 2016.</p>
</div>
<div data-bbox=)

_____. **Administração de recursos humanos: do operacional ao estratégico**. 15. ed. rev. atual. eampl. São Paulo: Saraiva, 2016.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Introdução à administração**. 8. ed. rev. e ampl São Paulo: Atlas, 2011.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. 3. ed. atual. e ampl São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Administração estratégica na prática**: a competitividade para administrar o futuro das empresas. 5. ed. reestruturada e atual. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, C. E. Orçamento de vendas: um estudo acerca das indústrias de um distrito industrial. **Revista Gestão & Planejamento**, v. 15, n. 3, p. 487-500, 2014.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Introdução à administração financeira**: texto e exercícios. São Paulo: Thomson, Cengage Learning, 2005.

_____. _____. 2. ed São Paulo: Cengage Learning, 2011.

_____. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 5. ed São Paulo: Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura e aplicação. 3 ed. rev. e atual São Paulo: Thomson, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Análise das demonstrações financeiras**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Orçamento empresarial**: como elaborar e analisar. São Paulo: IOB – Thomson, 2003.

REIS, Arnaldo Carlos de Rezende. **Demonstrações contábeis**: estrutura e análise. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003.

_____. _____. 2. ed São Paulo: Saraiva, 2006.

RESENDE, E. **Remuneração e carreira baseadas em competências e habilidades**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade intermediária**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, Antônio Raimundo. **Metodologia científica**: a construção do conhecimento. 6 ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

SANTOS, José Odálio dos. **Valuation**: um guia prático: metodologias e técnicas para análise de investimentos e determinação do valor financeiro de empresas. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANVICENTE, Antônio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas**: planejamento e controle. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Acilon Batista de. **Curso de administração financeira e orçamento**: princípios e aplicações. São Paulo: Atlas, 2014.

SOUZA, Maria Zélia de Almeida, et al. **Arquitetura de sistemas de remuneração**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2016.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

WOOD, Frank; SANGSTER, Alan .Business accounting 2.7. ed.Londres: Pitman, 1996.

WOOD JÚNIOR, Thomaz; PICARELLI FILHO, Vicente. **Remuneração estratégica**: a nova vantagem competitiva. 3. ed. rev. e ampl São Paulo: Atlas, 2004.

XAVIER, P. R., SILVA, M. DE O. & NAKAHARA, J. M. (1999). **Remuneração variável: quando os resultados falam mais alto**. São Paulo: Makron Books.