**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE
RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**

VANESSA BERLATO MOREIRA

**Critérios e condições dos planos de participação nos lucros ou nos resultados e sua
inserção no controle de gestão: estudo de casos em indústrias do interior paulista**

Ribeirão Preto

2007

Profa. Dra. Suely Vilela
Reitora da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Rudinei Toneto Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Profa. Dra. Maisa de Souza Ribeiro
Chefe do Departamento de Contabilidade

VANESSA BERLATO MOREIRA

**CRITÉRIOS E CONDIÇÕES DOS PLANOS DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU
NOS RESULTADOS E SUA INSERÇÃO NO CONTROLE DE GESTÃO: ESTUDO
DE CASOS EM INDÚSTRIAS DO INTERIOR PAULISTA**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de mestre em Contabilidade e Controladoria.

Orientadora: Profa. Dra. Rosana C. M. Grillo Gonçalves

Ribeirão Preto

2007

FICHA CATALOGRÁFICA

Moreira, Vanessa Berlato

Crerios e condições dos planos de participação nos lucros ou nos resultados e sua inserção no controle de gestão: estudo de casos em indústrias do interior paulista. Ribeirão Preto, 2007.

141 p. : il. ; 30cm

Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Área de concentração: Controladoria

Orientador: Gonçalves, Rosana C. M. Grillo.

1. Planos de Participação nos Lucros ou nos Resultados. 2. Controle de Gestão. 3. Indicadores de desempenho.

FOLHA DE APROVAÇÃO

Vanessa Berlato Moreira

Critérios e condições dos planos de participação nos lucros ou nos resultados e sua inserção no controle de gestão: estudo de casos em indústrias do interior paulista

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de mestre em Contabilidade e Controladoria. Área de concentração: Controladoria

Aprovado em:

Banca examinadora

Prof. Dr.: _____

Instituição: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr.: _____

Instituição: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr.: _____

Instituição: _____ Assinatura: _____

Aos meus pais, Berlato e Dalva, que me ensinaram a trabalhar sempre com honestidade,

respeito e garra para alcançar os objetivos.

Ao meu esposo, Guilherme.

Agradeço imensamente aos meus pais e ao meu esposo, Guilherme, pelo incentivo e apoio de várias formas em todos os momentos deste projeto de vida, além de me alertarem sempre que os obstáculos e aborrecimentos surgem para todos, não podendo deixar que nos deixem imóveis, pois nossa missão é compreendê-los para superá-los e construir a vida.

Agradeço à Professora Dra. Rosana C. M. G. Gonçalves, pelo auxílio na realização de um projeto de vida, o mestrado, e por ter contribuído muito com o meu amadurecimento acadêmico. Ao Professor Dr. Sigismundo Bialoskorski Neto, pelas contribuições valiosas na qualificação. Aos Professores Dr. Silvio Hiroshi Nakao e Dr. Roni Cleber Bonizio, pelas conversas que foram breves, porém pertinentes.

Agradeço aos amigos do mestrado pelo companheirismo, pois sem vocês todo o curso teria sido muito difícil. Aos amigos Ornella, Erica, Ostanel, Bel, Sávio, que encontrei no início do meu projeto de vida como professora, pelas orientações quanto à atividade de lecionar e pelas conversas necessárias para amenizar minha ansiedade.

Agradeço ainda, imensamente, às amigas Dirley, Mariana, Manuela e Tatiana, pela amizade incondicional.

Agradeço às empresas que aceitaram participar da pesquisa e aos entrevistados que me receberam cordialmente.

Por fim, agradeço a Deus, por tudo o que esse projeto de vida me proporcionou, pois com ele observei que tenho amigos verdadeiros, aprendi que os obstáculos aparecem e não posso ficar estagnada, tenho que continuar a caminhada e, principalmente, que tenho limites e devo admiti-los e respeitá-los para poder construir a vida.

“Seja o que for que nos afasta do poder de nossos sentidos; seja o que for que faz o passado, o distante ou o futuro predominarem sobre o presente, isso nos leva a avançar na dignidade de seres pensantes.”

Samuel Johnson

Isaac Newton: o último feiticeiro, de Michael White

RESUMO

MOREIRA, V. B. **Critérios e condições dos planos de participação nos lucros ou nos resultados e sua inserção no controle de gestão: estudo de casos em indústrias do interior paulista.** 2007. 141 p. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2007.

O objetivo geral deste trabalho foi de examinar os critérios e condições do plano de participação nos lucros e nos resultados (PPLR) adotado nas indústrias visando ao seu conhecimento para posterior investigação da sua inserção no controle gerencial. A realização deste trabalho deu-se por meio do estudo de casos em quatro indústrias. Para alcançar o objetivo geral foi necessário identificar nas empresas: aspectos que caracterizam os planos de recompensa objetivando o conhecimento dos critérios e condições definidos para o funcionamento do plano, com o intuito subliminar de estudar-se a percepção que as partes (superiores e subordinados) têm do plano. Dentre os casos estudados, dois apresentaram o PPLR inserido no controle de gestão, os demais apresentaram uma inserção parcial. Foram identificados também os fatores relevantes à continuidade da empresa, verificando se há relação entre indicadores do plano de recompensa e esses fatores. De forma geral, o estudo dos casos sugeriu que as empresas estudadas confiam na capacidade motivacional de uma gratificação financeira adicional, além do salário e 13º salário, pois a praticam. Entretanto, a formulação de um plano de recompensa financeira baseada no desempenho parece não ter sido uma prática totalmente espontânea nas empresas. Sua implantação decorre parcialmente de pressões sociais e da regulamentação do PPLR, que se constituíram em aspectos catalisadores. Observou-se, ainda, ao analisar como o plano adotado nas empresas estudadas poderia estar inserido no controle de gestão, que as empresas têm consciência de que os indicadores de desempenho do plano devem estar associados a informações relevantes para a empresa. No entanto, percebeu-se que a forma como as empresas fazem tal associação é problemática, refletindo em planos parcialmente inseridos no controle de gestão das empresas. A percepção dos empregados também foi verificada ao analisar-se a inserção do PPLR no controle de gestão das empresas. Em algumas delas foram identificados grupos de pessoas indiferentes ao plano, que percebiam que seus esforços não eram nele avaliados, sequer reconhecidos. Tais observações minimizam o potencial de congruência de objetivos do PPLR e, portanto, enfraquece sua inserção no controle de gestão. A ausência de identificação dos empregados com o plano pode ser resultado da dificuldade no estabelecimento de indicadores para cada uma das áreas. As justificativas da inserção parcial do PPLR no controle de gestão das empresas apontadas encontram-se atreladas aos casos estudados não sendo possível sua generalização.

ABSTRACT

MOREIRA, V. B. **Profit and gain sharing plans criteria and conditions and their insertion on managerial control: cases studies in industries located in São Paulo state.** 2007. 141 p. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2007.

The main goal of this research was to analyze the Brazilian industries profit and gain sharing plan, called PPLR, criteria and conditions, considering that are many motivations for its adoption. This knowledge acquisition will be used further to investigate the PPLR insertion on managerial control. This research was carried out through case studies in four industries located in São Paulo state. For the purpose of the research general objective, it was necessary identify in the companies: aspects that could characterize the reward plan objecting the knowledge of the criteria and condition for the functioning of the plan, with the intention subliminal of studying the perception that the parts (superiors and subordinated) have of the plan and the company critical success factors, verifying if there is relation between indicators of the reward plan and this factors. Two cases presented a managerial control inserted PPLR, and the other two presented a partial managerial control inserted PPLR. The industries critical success factors were also identified to confirm the relationship between the PPLR's indicators and them. In general, the study of the cases suggested that the studied companies trust in the motivational capacity of a additional financial gratuity, besides the salary and Christmas bonus, because they practice it. But the formulation of a financial reward plan based in the performance seems not be a spontaneous practice related of the companies. Its implementation is probably a consequence of the social and legal pressure, which could be an aspect catalyser in their adoption. Besides this, when analyzing how the plan adopted by the studied companies could be inserted in the management control, it was possible observe that the companies have conscience that the performance indicators of the plan should be associated to the critical success factors for the company, therefore, it was possible notice that the way in which the companies do this association is problematic, reflecting in plans inserted partially in the managerial control systems of the company. The employees PPLR's perception was also analyzed to grasp the PPLR managerial control insertion. Analyzing the PPLR perception was detected the existence of group of people, in the studied companies, that are indifferent to the plan because these groups perceive that their efforts were not valued by the plan adopted in the companies. Such perceptions minimize the goal congruence potential of the plan adopted, and minimize its insertion on the managerial control. The lack of employees PPLR appreciation may be a consequence of the difficult in establishing indicators for all of their areas. The reasons for the PPLR partial aid to the control that outcome from this study are associated with the companies studied and can not be generalized.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	12
1.2 Perguntas de pesquisa	16
1.3. Objetivos da pesquisa.....	16
1.4. Justificativa.....	17
1.5. Organização dos capítulos.....	18
2. PLANOS DE PARTICIPAÇÃO: Histórico, Definições e Resultados de Pesquisas	20
2.1 Tipos de Recompensas e de Planos de Recompensa	20
2.2 Histórico dos planos de participação nos lucros e os de participação nos resultados	22
2.3 Definições sobre os planos de participação.....	26
2.3.1 Definições sobre os planos de participação nos lucros (<i>profit sharing</i>).....	26
2.3.2 Definições sobre os planos de participação nos resultados (<i>gain sharing</i>)	27
2.4 Os planos de participação nos lucros e os de participação nos resultados no Brasil.....	30
2.4.1 Regulamentação dos PPLR.....	30
2.5 Trabalhos associados aos PPLR	34
3. CONTROLE DE GESTÃO E PLANOS DE RECOMPENSA.....	37
3.1 Conceitos sobre o Controle de Gestão	37
3.1.2 A Teoria de Agência e as Formas de Controle do Comportamento dos Indivíduos dentro da Organização.....	40
3.2 Características do monitoramento de desempenho para a integração dos planos de recompensa ao controle de gestão	43
4. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	48
4.1 Método de Pesquisa	48
4.2 Quadro referencial da pesquisa	49
4.3 Coleta de Dados.....	50
4.3.1 Instrumento de coleta	50
4.3.2 Roteiro de perguntas.....	51
4.3.3 Descrição dos procedimentos e dos entrevistados para a coleta.....	53
4.4 Protocolo para o Estudo de Caso	55
5. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS CASOS.....	57
5.1 Descrição e Análise do Estudo de Caso da Empresa A	57
5.1.1 Apresentação da empresa	57
5.1.2 Caracterização do plano de recompensa.....	58
5.1.3 Informações relevantes à continuidade do negócio.....	62
5.1.4 Análise do PPLR da empresa e de seus vínculos com o controle de gestão	65
5.2 Descrição e Análise do Estudo de Caso da Empresa B	69
5.2.1 Apresentação da empresa	69
5.2.2 Caracterização do plano de recompensa.....	70
5.2.3 Informações relevantes à continuidade do negócio.....	75
5.2.4 Análise do PPLR da empresa e de seus vínculos com o controle de gestão	80
5.3 Descrição e Análise do Estudo de Caso da Empresa C	84
5.3.1 Apresentação da empresa	84
5.3.2 Caracterização do plano de recompensa.....	85
5.3.3 Informações relevantes à continuidade do negócio.....	91
5.3.4 Análise do PPLR da empresa e de seus vínculos com o controle de gestão	96

5.4 Descrição e Análise do Estudo de Caso da Empresa D.....	100
5.4.1 Apresentação da empresa	100
5.4.2 Caracterização do plano de recompensa.....	101
5.4.3 Informações relevantes à continuidade do negócio.....	111
5.4.4 Análise do PPLR da empresa e de seus vínculos com o controle de gestão	114
5.5. Síntese dos Casos Analisados.....	118
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	122
7. REFERÊNCIAS.....	126
APÊNDICES.....	131

1. INTRODUÇÃO

Atuar no mercado implica em enfrentar transformações derivadas do acirramento da concorrência, fusões e aquisições de empresas, dentre outros aspectos que as pressionam a realizarem mudanças organizacionais visando à evolução da gestão do negócio e, conseqüentemente, à permanência no mercado. Dentre as mudanças organizacionais possíveis, têm-se as alterações na estratégia, na estrutura e nos sistemas de controle de gestão que proporcionaram a implementação de programas de qualidade e de melhorias nos processos e a alteração na relação trabalho e capital, isto é, na forma de remuneração praticada objetivando o aumento da eficácia e eficiência.

Wood Jr. e Picarelli Filho (1996, p.39) mencionam que:

Em ambientes caracterizados por formas modernas de organização – como *celularização*, *multifuncionalidade* e poucos níveis hierárquicos - não faz sentido recompensar a contribuição individual ou coletiva apenas com base em descrição de atividades e definição de responsabilidades. Então a questão central é transformar a visão usual da remuneração como fator de custo para uma visão de remuneração como fator de aperfeiçoamento da organização, como impulsionador de processos de melhoria e aumento de competitividade.

Portanto, em ambientes caracterizados por formas modernas de organização surge um estilo de remuneração vinculada à nova realidade das organizações, a remuneração estratégica, isto é, um sistema de remuneração alinhado com o contexto e a estratégia da empresa, constituindo um componente de motivação e harmonização de interesses dentro do ambiente organizacional, cuja composição se dá por uma parte fixa (salário direto – remuneração por habilidade, por função) e outra parte variável ou por desempenho (plano de participação nos resultados, nos lucros e acionária) (WOOD JR. E PICARELLI FILHO, 1996, p.40).

Outro aspecto importante, no cenário nacional externo às empresas, foi a queda no nível de inflação na década de 90. Nessa época, de acordo com Carvalho Neto (2001, p.208), os sindicalistas perceberam que a negociação referente ao aumento salarial estava enrijecida e a greve, como forma de manifesto, não era mais a melhor forma de reivindicação, havendo necessidade de adaptação à nova realidade, por exemplo, a contestação com os dirigentes empresariais pela adoção de planos de participação nos lucros ou nos resultados. Tais planos começaram a ser vistos pelos sindicalistas como “uma forma de ganho para o trabalhador”, além de ser uma maneira de “fazer com que o trabalhador tenha uma participação maior no processo produtivo” (*IBIDEM*, p.208).

Percebe-se, portanto, que mudanças externas às empresas desencadearam alterações internas nessas tendo por fim a sobrevivência, por exemplo, na relação capital e trabalho as mudanças impactaram no aparecimento de uma nova forma de remuneração, os planos que recompensam o desempenho, que objetivam a motivação e harmonização de interesses dentro do ambiente organizacional.

No Brasil, pesquisas, como a do Programa de Informações para Mediação Estratégica entre Trabalho e Capital (MEDIAR) realizada pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE (1997 *apud* ZYLBERSTAJN, 2002)), do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE, 2006) e do *Hay Group*, realizada à Revista Exame (2006), sugerem que os planos de participação no lucro ou nos resultados (PPLRs) são um estilo de remuneração que vem sendo difundido nas empresas nacionais. Além disso, no Brasil, o PPLR é considerado um direito de todo trabalhador de acordo com a Constituição Federal, o qual possui regulamentação própria, a Lei nº 10.101 de 19/12/2000.

Os planos de participação no lucro ou nos resultados permitem, em sua concepção, que a recompensa seja atribuída aos empregados mediante o alcance de desempenho preestabelecido, isto é, planos de recompensa baseados no desempenho, seja individual, por equipe ou da organização. Perante a possibilidade de os planos de recompensa se associarem ao desempenho, o sistema de informações sobre o desempenho das empresas, que tradicionalmente auxilia o processo decisório, torna-se de grande valia aos planos de participações. Isso ocorre porque os indicadores de desempenho poderão ser usados para informar o desempenho gerado pelas ações tomadas pelos integrantes das empresas, além de serem considerados instrumentos de comunicação ao orientar as pessoas no que deverão fazer e com o que deverão se preocupar (EISENHARDT, 1985, p.136; WOOD JR. E PICARELLI FILHO, 1996, p.161).

No entanto, observa-se que, no cenário nacional, diferentes razões e objetivos poderão motivar a adoção desses planos, as quais poderão induzir diferentes formas de sua estruturação e utilização.

1.1. Problema de pesquisa

No Brasil, de acordo com a Constituição Federal de 1988, o PPLR é um direito de todo trabalhador tendo sido regulamentado em dezembro de 2000 pela Lei 10.101, a qual o

reconhece como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e também como incentivo à produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa. Além disso, a Lei 10.101 esclarece que a participação atribuída aos empregados, derivada de lucros ou de resultados, não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade e, para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional tais participações atribuídas aos empregados, dentro do próprio exercício de sua constituição.

A Consolidação das Leis Trabalhistas nacional, que regula as relações individuais e coletivas de trabalho, também aborda esse direito do trabalhador tornando proibida a recusa de adoção dos PPLR por uma das partes quando a outra parte estiver interessada na adoção.

Ainda com relação ao cenário nacional, reitera-se que os sindicalistas visualizam a adoção dos PPLR como algo positivo, pois segundo a pesquisa de Carvalho Neto (2001, p.208), na década de 90, com a queda da inflação, os sindicalistas perceberam que os manifestos com a greve não eram mais a melhor forma de reivindicação para aumento salarial, encontrando no PPLR uma forma de ganho para o trabalhador e que, por meio de pesquisas como a do programa MEDIAR-FIPE (1997 *apud* Zylberstajn, 2002), do DIEESE (2006) e da Revista Exame (2006), os PPLR são instrumentos/mecanismos difundidos entre as empresas nacionais nos últimos anos.

Tal conjuntura implica em diferentes razões para a adoção do PPLR, sendo a conformidade legal talvez a mais incisiva, considerando-se decisões imediatistas de curto prazo. Logo, sugere-se que a preocupação em se adotar o PPLR para incentivar a produtividade, qualidade e lucratividade da empresa, embora proposta pela lei, poderá ser uma consideração secundária, concebida ou não pelas empresas, em face dos imperativos legais. Portanto, entende-se que, embora a literatura sobre controle de gestão apresente os mecanismos de recompensa como parte essencial no controle de gestão voltados a congruência de objetivos, essa visão poderá ou não estar permeando a implantação do PPLR em empresas nacionais.

A integração dos mecanismos de recompensa ao sistema de controle de gestão visa ao estímulo à congruência dos objetivos no processo de controle e posterior alcance dos objetivos empresariais almejados. Tal interação ocorre visto que o processo de controle de

gestão organizacional não é algo mecânico, ele demanda interações entre os indivíduos em que os executivos influenciam outros membros da organização para que obedeçam às estratégias adotadas cujo problema central é a congruência de objetivos, ou seja, os objetivos individuais de cada colaborador da organização devem ser, na medida do possível, consistentes com os objetivos dela própria para contribuir com o se alcance (OTLEY, 1999, P.366; ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2002; ATKINSON *ET AL*, 2000; GOMES E SALAS, 2001).

Corroborando o entendimento de que o sistema de controle gerencial é um processo no qual os executivos influenciam outros membros da organização para que obedeçam às estratégias adotadas e que os planos de recompensa mediante o alcance de metas estabelecidas têm o papel de estimular a congruência de objetivos visando à influência em seu alcance, Atkinson *et al* (2000, p. 723) fazem orientações importantes sobre a relação dos sistemas de mensuração de desempenho com os planos de recompensa. Os autores afirmam que as empresas que decidirem recompensar financeiramente o desempenho deverão se preocupar em projetar um sistema de mensuração que apóie o plano de recompensa, isto é, escolher indicadores que possam motivar o desempenho desejado para que a recompensa não seja uma obrigação da empresa.

Dentre as importantes indicações de Atkinson *et al* (2000, p. 724) sobre o assunto, tem-se que os elementos de desempenho, que os sistemas monitoram e recompensam, deverão refletir os fatores críticos de sucesso da empresa. Outro ponto se refere ao fato de que os empregados precisam perceber a relação entre seu esforço e seu desempenho e, em última instância, com os resultados, isto é, a maneira como o desempenho é mensurado para o plano de recompensa não poderá ser complexa. É muito importante que os empregados entendam suas tarefas e como melhorar o seu desempenho, podendo relacionar as melhorias observadas no seu desempenho alterando os resultados, objetivando o envolvimento dos empregados.

Perante o exposto, percebe-se que o PPLR poderá equiparar-se ao mecanismo de recompensar os gestores ou empregados por meio do alcance de metas estabelecidas, elemento passível de processo de controle de gestão. Tal percepção deve-se ao fato de que ambos poderão ser considerados instrumentos de incentivo à produtividade e qualidade dos processos e ao alcance dos objetivos organizacionais.

Daí surge a hipótese/premissa de que o PPLR adotado nas indústrias nacionais poderá constituir um plano de incentivo à produtividade e qualidade dos processos e ao alcance dos objetivos organizacionais, isto é, o PPLR poderá fazer parte do processo de controle de gestão. No entanto, no cenário nacional, em função da regulamentação legal do PPLR, as empresas poderão adotar tais planos para estar em conformidade com a lei e cessarem as pressões sociais, sem se preocupar com a sua utilização como um instrumento de gestão, tornando a hipótese estabelecida nem sempre verificável de forma semelhante. Com isso, entende-se que, diante do cenário nacional, é oportuno o exame dos critérios e condições da implantação do PPLR adotado na empresa tendo por fim o conhecimento desse plano, para posterior identificação da sua inserção no controle gerencial.

1.2 Perguntas de pesquisa

Neste trabalho, o problema de pesquisa é expresso nas seguintes perguntas:

Como PPLR está implantado nas indústrias e se insere no controle de gestão?

1.3. Objetivos da pesquisa

Richardson (1999, p. 62) define como objetivo geral “o que se pretende alcançar com a realização da pesquisa” e como objetivos específicos “as etapas que devem ser cumpridas para alcançar o objetivo geral”.

O objetivo geral desta pesquisa *é examinar os critérios e condições do PPLR adotado pelas indústrias visando ao seu conhecimento para posterior identificação de sua possível inserção no controle gerencial.*

Os objetivos específicos desta pesquisa são:

- 1. Caracterizar o PPLR e*
- 2. Verificar o PPLR como mecanismo de controle mediante o estudo do vínculo de seus indicadores com os indicadores relevantes à continuidade do negócio e da percepção das partes sobre o plano.*

A caracterização do PPLR possibilitará o conhecimento de como os critérios e condições do plano na organização foram definidos, visto que com ela identificará, por exemplo, os indicadores adotados, o motivo de sua escolha para compor o plano, a sua proximidade com

os empregados, seus vínculos com o controle gerencial e outros aspectos que serão apresentados.

Ainda com relação à caracterização do PPLR, entende-se que os elementos considerados e seu agrupamento representam uma contribuição ao estudo deste tema, propiciando uma melhor compreensão da utilização desses planos dentro das organizações.

O segundo objetivo específico é necessário ao desenvolvimento da pesquisa, pois observará, no transcorrer do trabalho, que é importante que a empresa componha o plano com indicadores alinhados aos fatores relevantes à continuidade do negócio e com indicadores administráveis pelos empregados, pois com isso contribuirá na elaboração de um plano objetivando à possível motivação dos empregados, além do fato de que o plano poderá não ser apenas uma obrigação da empresa mas, sim, um instrumento do controle de gestão. Logo, para evidenciar o PPLR, adotado na empresa, com instrumento de controle gerencial, entende-se que é importante a observação quanto à percepção das partes e a identificação das informações relevantes à continuidade do negócio.

1.4. Justificativa

A relevância deste trabalho decorre da existência de pesquisas sobre o tema no Brasil que atestam a difusão de planos de recompensa baseados no desempenho (MEDIAR-FIPE (1997 *apud* ZYLBERSTAJN, 2002); DIEESE, 2006; REVISTA EXAME, 2006), porém não enfatizam os detalhes de implementação de tais planos, desconsiderando-se sua dimensão como instrumento do controle de gestão. Dentre diferentes referências bibliográficas consultadas (CARVALHO NETO, 2001; MARTINS E BARBOSA, 2001; KRAUTER, BASSO E KIMURA, 2003) não foram encontradas pesquisas que possibilitem o conhecimento sobre a dimensão da utilização dos planos dentro das organizações e visem à verificação da importância dos indicadores para cada empresa.

A dimensão do plano de recompensa baseado no desempenho como instrumento do controle de gestão, no entanto, tem sido destacada entre diferentes pesquisadores americanos. Atkinson *et al* (2000) indicam que para tais planos não se tornarem uma obrigação das empresas, devem ser apoiados por um conjunto de indicadores que sejam administráveis pelos empregados e que também estejam associados a fatores importantes à empresa. Logo, sugere-se a necessidade de desdobramento de fatores para se chegar aos indicadores mais próximos

dos empregados. Entretanto, o desdobramento de fatores é tarefa difícil e rara nas empresas segundo Kaplan e Norton (1997, p.221) e Beischel e Smith (1991, p.26), sendo que a empresa que conseguir tal desdobramento terá, claramente, uma vantagem competitiva.

Ao deparar-se com um cenário cuja literatura aponta dificuldades para adoção de um mecanismo que vem sendo difundido entre as empresas nacionais por diversas razões e não estudado em profundidade, depreende-se a relevância desta pesquisa.

Ressalte-se que o desenvolvimento desta pesquisa possibilitará o conhecimento prático de um mecanismo de controle de gestão, pois, segundo Gomes e Salas (2001) e Anthony e Govindarajan (2002), os planos de recompensa são caracterizados como possíveis mecanismos de auxílio no processo de controle de gestão e o conhecimento do real funcionamento, na prática, desses mecanismos é visto como uma contribuição à melhor compreensão deles e do controle de gestão em si.

Além disso, o conhecimento prático permitirá a identificação da possível inter-relação de áreas mediante a adoção desses planos em uma empresa, pois, segundo Otley (1999, p.369), em virtude da existência de planos de recompensa baseados no desempenho, esses, que até então eram típicos dos profissionais da área de recursos humanos, podem não ser bem articulados por profissionais dessa área quando se relacionam com os sistemas de mensuração de desempenho. Logo, sugere-se que outras áreas da empresa, como a contabilidade e a controladoria que também atuam na mensuração de desempenho das organizações, poderão envolver-se na implantação desses planos visto a contribuição dessas áreas na orientação de indicadores associados ao que é importante para a empresa.

Portanto, pelo fato desta pesquisa examinar, na prática, como os planos de recompensa são utilizados nas organizações industriais, entende-se que ela também contribuirá com o conhecimento e compreensão do controle de gestão nas empresas.

1.5. Organização dos capítulos

Este trabalho será organizado em seis capítulos. O primeiro compreende a introdução, na qual se expõe o tema da pesquisa, definem-se os problemas e os objetivos da pesquisa e apresentam-se as justificativas de sua realização.

A revisão bibliográfica será apresentada no segundo e no terceiro capítulos deste trabalho. No segundo capítulo, serão expostos o histórico e as definições dos planos de participação, além dos resultados de pesquisas associadas a eles. O terceiro capítulo traz conceitos do controle de gestão para identificar os planos de recompensa como mecanismos de controle e a sua inserção no processo de controle.

A exposição da metodologia da pesquisa, da apresentação de seu quadro referencial e do protocolo de estudo de caso ocorrerão no quarto capítulo. A apresentação das empresas estudadas e a divulgação e análise dos casos ocorrerão no quinto capítulo. Por fim, o último capítulo trará as considerações finais da pesquisa.

2. PLANOS DE PARTICIPAÇÃO: Histórico, Definições e Resultados de Pesquisas

2.1 Tipos de Recompensas e de Planos de Recompensa

Motivar é incentivar pessoas e equipes a trabalharem da melhor maneira possível, porém, é importante ressaltar que há muitas maneiras de motivar um funcionário e uma delas ocorre por meio do oferecimento de incentivos sob a forma de reconhecimento e recompensa visando ao estímulo para as pessoas manterem um desempenho excelente ou melhorar um desempenho abaixo da média. (DEEPROSE, (1995 APUD FOUCHESATTO, 2002, p. 38)).

As recompensas, na forma de incentivo, podem ser intrínsecas e extrínsecas. As intrínsecas vêm de dentro do indivíduo, refletem a satisfação que ele experimenta ao executar a tarefa e pela oportunidade de crescimento que ela propicia. Enquanto as extrínsecas se referem às recompensas que uma pessoa fornece a outra pelo reconhecimento do desempenho na realização de uma tarefa, sendo essas impessoais, baseadas no desempenho, podendo ser representada por viagens, gratificação em dinheiro, gratificações em ações (ATKINSON *ET AL*, 2000, P.719).

Atkinson *et al* (2000, p.722) afirmam, ainda, que as empresas que recompensam financeiramente o desempenho, isto é, utilizam recompensas extrínsecas financeiras, necessitam de um sistema formal para captar o desempenho, podendo esse ser mensurado pelos sistemas de contabilidade gerencial.

Os planos que recompensam financeiramente o desempenho podem ser segregados em dois grupos: o primeiro compreende planos que se baseiam nas medições internas fornecidas pelo sistema de contabilidade gerencial da empresa e o segundo aqueles que se baseiam no desempenho do preço das ações no mercado de ações (ATKINSON *ET AL*, 2000, p.730). No primeiro grupo, os seguintes exemplos são encontrados:

Gratificações em dinheiro (*cash bonus*): pagamento em dinheiro com base em alguma medida de desempenho;

Participações nos lucros (*profit sharing*): é uma gratificação em dinheiro que reflete o lucro da empresa ou de unidade dela e que foca o curto prazo. Todos os planos de participação nos lucros definem que uma porção do lucro informado pela empresa está disponível para compartilhar com os empregados. Muitos desses planos estipulam que do lucro informado seja retido algum percentual sobre o investimento dos acionistas na empresa visando ao retorno exigido por eles. E o valor resultante é dividido entre os empregados e acionistas em alguma base fracionária como 40% / 60%, devendo ainda conter, nesse plano, um limite da quantia do lucro que poderá ser distribuída aos empregados. Outra especificação que deve ocorrer nesse plano refere-se à forma de distribuição do montante ou percentual do lucro destinado aos empregados, sendo possível a distribuição igual para todos os empregados, ou conforme o

desempenho do empregado relativo às metas de desempenho individuais, ou ainda fazer a distribuição do montante pela proporcionalidade do salário ou ordenado básico;

Participação nos ganhos (*gain sharing*): é um sistema de distribuição da gratificação em dinheiro no qual o montante disponível à distribuição é função do desempenho relativo de alguns objetivos. Por exemplo, empregados de uma unidade recebem gratificações quando o desempenho deles excede um objetivo de desempenho. Esse tipo de plano é caracterizado como um incentivo grupal, distinto da gratificação em dinheiro que é individual. Ele utiliza uma fórmula para especificar a quantia e a distribuição da recompensa e um período base de apuração do desempenho para comparar com os períodos subsequentes, sendo esses alterados somente em caso de grandes mudanças no processo ou na tecnologia. Ressalte-se que esse tipo de participação promove equipes de trabalho e a participação no processo de tomada de decisão. Como exemplo tem-se o da A&P que propiciou aos empregados gratificações de 1% das vendas quando os custos dos empregados eram mantidos abaixo de 10% das vendas, resultando em diminuição de custos com os empregados e aumento nos lucros, sensivelmente.

No segundo grupo, está a opção sobre ações, caracterizada pelos autores da seguinte forma:

Opções sobre ações (*stock options*): recompensa com o direito de comprar um número estabelecido de ações da empresa a um preço especificado (preço da opção), cuja pretensão é motivar o empregado a agir pelos interesses da empresa a longo prazo, de forma que o preço de mercado da ação exceda o preço da opção.

Na literatura nacional, os planos que recompensam financeiramente o desempenho são chamados de remuneração por desempenho, sendo classificados em: plano de remuneração variável e plano de participação acionária. Nos planos de remuneração variável, a premissa básica para atribuir a recompensa ao indivíduo é o alcance das metas e objetivos almejados, sejam esses individuais, da equipe ou da organização, cujos exemplos são: os planos de participação nos lucros (*profit sharing*) e os planos de participação nos resultados (*gain sharing*), conforme apresentado na figura 1 (WOOD JR. E PICARELLI FILHO, 1996, p.41; XAVIER, SILVA, NAKAHARA, 1999, p.35).

Figura 1 – Componentes da remuneração por desempenho

FONTE: Adaptado de Wood Jr. e Picarelli Filho (1996, p.41) e Xavier, Silva, Nakahara (1999, p.35)

¹ Não necessariamente refere-se a resultados contábeis

Sobre as opções sobre ações (*stock options*), deve-se ressaltar que há muitas referências centradas no seu estudo (MARCONDES E FAMA, 2001; BASSO E NAKAMURA, 2001; ABOODY, BARTH E KASZNIK, 2004; KATO *ET AL*, 2005; NUNES E MARQUES, 2005; HOLLAND E ELDER, 2006). No entanto, de acordo com Marcondes e Fama (2001), a prática desse tipo de plano de recompensa, em 2000, ainda era bastante restrita no cenário nacional pois, mediante o levantamento feito no Guia da Revista Exame - 100 Melhores empresas para você trabalhar (2000), eles identificaram que mais de 90% das empresas, que participaram do *ranking*, ofereciam algum tipo de remuneração atrelada ao resultado, porém, apenas 11% dessas têm planos de opções sobre ações. É importante ressaltar que, ao analisar o Guia da Revista Exame – 150 Melhores empresas para você trabalhar (2006), o percentual de empresas com planos sobre opções de ações reduziu para 4%.

Deve-se elucidar que há diversas formas de motivar os indivíduos, visto que esses possuem necessidades e objetivos diferentes, dentre elas o incentivo sob a forma de recompensas financeiras e, por mais que esse tipo de incentivo possa ter um papel motivador não constante, ele é reconhecido como um motivador extrínseco aceitável (DAVIS E NEWSTROM, (1997 APUD FOCHESSATTO, 2002, p. 53); CHIAVENATO (1994, P. 225 APUD ROCHA E ROCHA, 2006)), não sendo objeto de estudo desta pesquisa a verificação desse aspecto da recompensa financeira.

Esta pesquisa se concentrará no estudo dos planos de recompensa, especificamente, os planos de participação nos lucros e os planos de participação nos resultados (PPLR) pois esses podem necessitar de um sistema formal para captar o desempenho, por exemplo, os sistemas de contabilidade gerencial. Além disso, tais planos considerados, na Constituição Federal Nacional, um direito do trabalhador com regulamentação própria, apresentam-se difundidos entre as empresas nacionais, conforme tópicos seguintes nesse capítulo.

2.2 Histórico dos planos de participação nos lucros e os de participação nos resultados

A participação nos resultados teve sua origem na participação nos lucros e o primeiro relato de plano de participação nos lucros, na América do Norte, foi em 1887 com a Procter & Gamble, sendo que, em 1920, indústrias consideradas símbolos, como Kodak, Sears, Johnson Wax e Harris Trust, aderiram à sua utilização (LOUGH E HARDY, 1993, p.15).

Os primeiros planos de participação nos resultados não eram de natureza financeira. Esses foram introduzidos por Joseph Scalton na década de 30, e eram baseados no tempo de produtividade², cujas primeiras aplicações ocorreram em um cenário de produção de trabalho intensivo, com limitada aplicação em outros ambientes como nos bancos. Na década de 40, Allan Rucker introduziu sua versão da participação nos resultados, a qual, novamente, era baseada no tempo de produtividade e, na década de 70, Mitchell Fein introduziu o *Improshare* (*Improvement Sharing*) (LOUGH E HARDY, 1993, p.15).

No passado, basicamente, existiam três tipos de planos de participação nos resultados que se destacaram: o *Scalton*, o *Rucker* e o *Improshare*, o quais serão descritos a seguir, baseando-se nos apontamento de Atkinson *et al* (2000, p. 733) e de Basso e Krauter (2003, p.161)

O plano de *Scalton* tem o objetivo de promover e reconhecer a contribuição do empregado por meio de sistemas de sugestão e participação com a administração nas análises das melhorias das operações, cujos ganhos são mensurados pelo coeficiente entre o valor da folha de pagamento e o valor da produção dos bens ou serviços. Para visualização desse tipo de plano, considere-se a projeção de \$24.940,00 e \$86.000,00 para o custo da folha de pagamento e para o valor da produção de bens ou serviços, respectivamente. Com esses dados é possível apurar o índice-base de 0,29 (\$24.940,00 / \$86.000,00) cujo acompanhamento do comportamento real desse índice possibilitará a identificação da ocorrência ou não de ganhos. Para conhecer o montante a ser distribuído entre a empresa e os empregados, periodicamente, deve ser feito:

$$\begin{aligned} & \text{Valor real da produção no período} \times \text{Índice Básico} \\ & (-) \text{Custo real da folha de pagamento no período} \\ & = \text{Montante a ser distribuído} \end{aligned}$$

O montante a ser distribuído entre a empresa e os empregados deve ser identificado mensalmente, conforme tabela 1 e, no final do ano, é possível apurar o montante total a ser distribuído entre esses.

² *labor hour productivity*

Tabela 1 – Identificação do montante a ser distribuído pelo plano de *Scalon*

Meses	Montante a ser distribuído
Janeiro	$(86.000 \times 0,29) - 24.940 = -$
Fevereiro	$(105.000 \times 0,29) - 24.940 = 5.510,00$
.....	
Novembro	$(105.000 \times 0,29) - 28.000 = 2.450,00$
Dezembro	$(83.000 \times 0,29) - 28.000 = (3.930,00)$

Total	4.030,00
--------------	-----------------

Forma de distribuição	
75% - Empresa	3.022,50
25% - Empregados	1.007,50

A partir do montante total a ser distribuído (\$4.030 conforme tabela 1) é feita a divisão entre a empresa e os empregados, sendo que a proporção destinada à empresa e aos empregados deve ser pré-estipulada, que, no caso desse exemplo, foi de 75% para a empresa e 25% para os empregados.

O plano de *Rucker* é definido como um plano que paga as gratificações em dinheiro aos empregados com base em um índice-padrão. Esse índice é definido pela relação do valor da folha de pagamento com o valor adicionado da produção (valor das vendas menos os custos de materiais e fornecedores).

Na tabela 2, ilustra-se o plano *Rucker*; nela a situação projetada estabelece-se um valor adicionado da produção (VAP) de \$1.500, enquanto, na situação real o VAP foi de \$1.800, logo, ocorreu o ganho de \$300 (\$1.800 - \$1.500). Parte desse ganho será dividido entre a empresa e os empregados, no caso 60% para a empresa e 40% para empregados, pois o percentual da folha de pagamento em relação vendas, de acordo com a situação projetada na tabela 2, é de 40%. Note-se que, como o plano *Scalon*, a proporção que será destinada à empresa e aos empregados deve ser previamente definida.

Tabela 2 – Identificação do montante a ser distribuído pelo plano de *Rucker*

Situação projetada		
Percentual da folha de pagamento em relação as vendas	(1/2)	40%
Valor médio da folha de pagamento	(1)	600
VAP	(2)	1.500
Situação real		
VAP	(3)	1.800
Ganho VAP	(3 - 2)	300
40% do ganho em vendas é destinado aos empregados		120
60% do ganho em vendas é destinado à empresa		180

O plano *Improshare* ou plano de participação na melhoria da produtividade é um programa de participação nos ganhos, cujo cerne está na variação da eficiência da mão-de-obra direta, ou seja, na diferença entre o custo-meta de mão-de-obra, dado um nível de produção, e o custo real de mão-de-obra. Nesse plano, o montante da participação é representado pela economia ocorrida com relação ao custo de mão-de-obra, a qual é dividida, igualmente, entre a empresa e os empregados.

Lough e Hardy (1993, p. 6) informam que os planos de *Scalon*, *Rucker* e *Improshare* são planos clássicos de participação nos resultados, que desde a II Guerra Mundial, com o plano de Joseph Scalon na década de 30, vêm passando por adaptações que proporcionaram a existência, nos dias de hoje, de quatro tipos de planos de participação nos resultados: os operacionais, os combinados, os financeiros e os de valor, cujas especificações são:

- ✓ Planos operacionais são considerados como planos clássicos de participação nos resultados. Esses possuem muitos outros indicadores além do tempo de produtividade³, como período de venda, taxa de defeito, retrabalho e outros;
- ✓ Planos combinados incluem indicadores considerando o desempenho financeiro, além dos relacionados à produção;
- ✓ Planos financeiros são aqueles que focam o desempenho apurado pela demonstração de resultado, em que o lucro operacional líquido ou lucro líquido antes dos impostos podem ser usados como indicadores;
- ✓ Planos de valor são aqueles que vão além do plano financeiro. Nesse tipo de plano, as demonstrações contábeis como a Demonstração de Resultados e o Balanço Patrimonial são colocados como figura central, sendo que, para se escolherem os indicadores, é importante entender como os indivíduos, os grupos de trabalho e as atividades diárias desses afetam esses relatórios. Outro ponto importante para a escolha dos indicadores, nesse tipo de plano, se refere a dois assuntos críticos no gerenciamento de um negócio, que são: a lucratividade (capacidade de gerar lucro) e geração de caixa. Porém, só a geração desses não é suficiente, devendo a empresa se preocupar com os fatores que impactam na sustentabilidade deles, trazendo com isso a idéia do equilíbrio das operações de curto e de longo prazo dentro de uma organização.

³ *labor hour productivity*

2.3 Definições sobre os planos de participação

De forma geral, segundo Berger & Berger (2000 *apud* KRAUTER, BASSO E KIMURA, 2003, p.2), nos planos de participação nos lucros, as importâncias atribuídas pelas empresas aos seus empregados são condicionadas ao alcance de níveis preestabelecidos de lucro, sendo tais quantias retiradas do próprio lucro da empresa, enquanto, nos planos de participação nos resultados, o alcance de melhorias de desempenho organizacional ou de equipes é que determinará a recompensa e a sua conquista pelos empregados. Visando ao entendimento de tais planos, apresentar-se-ão, a seguir, o seu histórico e suas definições.

2.3.1 Definições sobre os planos de participação nos lucros (*profit sharing*)

Beck (1992, p.22) menciona que o plano de participação nos lucros permite que os empregados participem do lucro da organização. Metzger (1995 *apud* BASSO E KRAUTER, 2003, p.159) informa que o conselho de participação nos lucros dos Estados Unidos define a participação nos lucros como “qualquer procedimento pelo qual o empregador paga ou facilita aos seus empregados a posse, sob determinadas regras de elegibilidade e condições econômicas, de determinadas somas, correntes ou diferidas, que são retiradas dos lucros da empresa”.

Com relação aos termos, corrente e diferido, citados no parágrafo anterior, Allen *et al* (1997 *apud* KRAUTER ET AL, 2003, p.02) informam que os valores, referentes à participação do empregado, pagos assim que os lucros são apurados caracterizam o plano como corrente; os valores creditados na conta dos empregados e retirados apenas na época da aposentadoria ou em casos especiais são os diferidos; no caso de uma combinação dos dois tipos tem-se um plano misto.

Berger e Berger (2000 *apud* KRAUTER ET AL, 2003, p.02) mencionam que os planos de participação nos lucros podem ter vários formatos, como: (i) pagar uma porcentagem fixa de seus lucros contábeis após os impostos; (ii) pagar uma porcentagem do lucro que exceder a um indicador de retorno; por exemplo, no caso em que se a empresa distribuirá aos empregados 10% do lucro que exceder a 5% do ROI; e (iii) pagar uma porcentagem do lucro que exceder ao lucro orçado; por exemplo, distribuir aos empregados 20% desse lucro.

Uma delimitação importante e necessária a ser feita sobre os planos de participação nos lucros, segundo Beck (1992, p.22) e Atkinson *et al* (2000, p.732), refere-se ao fato de como

será distribuído ou dividido o percentual do lucro a cada empregado. Em alguns planos, o montante é dividido em partes iguais para cada empregado; em outros, a distribuição é feita de forma proporcional ao salário de cada empregado e há planos em que a distribuição poderá ocorrer conforme o desempenho do empregado relativo às metas de desempenho estipuladas (ATKINSON *ET AL*, 2000, p.732).

Zylberstajn (2002, p. 10) menciona que:

Muitas empresas preferem a participação nos lucros porque o prêmio é definido em função do desempenho da empresa, que é o resultado definitivo para avaliar uma organização. Não há margens para dúvidas ou para subjetividades: se o balanço for azul, a empresa pode premiar e os empregados ganham. Se o balanço for vermelho, empresa não ganhou e não poderá pagar prêmios aos empregados. Sob esse aspecto, realmente, a questão se coloca de forma bastante clara e objetiva, mas, mesmo assim, há pelo menos duas dificuldades. Uma delas é relativa ao dilema da escolha do conceito de lucro. Se o conceito a ser utilizado for o de lucro operacional, pode acontecer a seguinte situação: a empresa tem um lucro operacional, mas ao computar o custo financeiro, o resultado se torna negativo. Nesse caso, a empresa estará pagando prêmios, mesmo tendo prejuízo. Para evitar essa possibilidade, a empresa pode utilizar o conceito de lucro que inclua os custos financeiros. Nesse caso, não pagará prêmios aos empregados, embora eles tenham produzido resultado operacional positivo.

A outra dificuldade é decorrente da distância que existe entre o esforço do empregado e o resultado final do exercício. Para muitos colaboradores, essa distância pode ser muito grande. O empregado pode perceber que mesmo com seu esforço, devido a condições que fogem ao seu controle, a empresa pode ter resultado negativo. Se o mercado no qual a empresa opera estiver em uma situação desfavorável, seu esforço não será reconhecido na forma de prêmio, pois não haverá lucro. Nesse caso, o objetivo do programa de participação nos lucros, que é o de incentivar os empregados a se dedicarem mais ao trabalho, não será atingido. Evidentemente, quando as coisas vão bem e existe lucro, o programa funciona melhor, embora para muitos empregados seja difícil compreender como seu trabalho contribui para o resultado geral da empresa. Esse tipo de dificuldade com a participação nos lucros leva muitas empresas a preferirem a participação nos resultados.

2.3.2 Definições sobre os planos de participação nos resultados (*gain sharing*)

A participação nos resultados é “como um sistema gerencial no qual a organização procura elevar o desempenho através do envolvimento e participação das pessoas”⁴ (MASTERNAK (1997, p.01).

Zylberstajn (2002, p. 11) informa que esse tipo de participação é mais flexível, pois a empresa pode utilizar critérios mais compreensíveis e menos remotos ao trabalhador. Muitas empresas incluem resultados contábeis, mas a grande vantagem da modalidade é a possibilidade de

⁴ *Gainsharing is best described as a system of management in which an organization seeks higher levels of performance through the involvement and participation of its people.*

incluir critérios não contábeis. Com isso, os resultados selecionados podem ser mais próximos do trabalhador e, conseqüentemente, motivá-los a se esforçarem na busca do aprimoramento, pois o trabalhador pode perceber com mais clareza a conexão entre o resultado do seu esforço e a sua contrapartida, ou seja, o prêmio.

Beck (1992, p.21) define-a como “um plano de incentivo grupal baseado em fórmula na qual os empregados participam dos ganhos financeiros da empresa com a melhora do seu desempenho”⁵ e menciona algumas características para esse tipo de plano: o empregado poder calcular a quantia que ele receberá quando alcançar os vários níveis de desempenho que devem ser expressos na fórmula-base; é um incentivo grupal; permite ao empregado participar no ganho financeiro que resultar do aumento na produtividade e o desempenho almejado é determinado através da análise do desempenho passado.

Para caracterizar esse tipo de plano, Rosa (2004, p.54) menciona que a participação nos resultados é um programa que foi estabelecido sobre metas que mensuram resultados específicos, tais como: faturamento, assiduidade, rendimento de matéria-prima, nível de refugo, de reprocesso e não somente o lucro. Nesse tipo de plano, tem-se flexibilidade para estabelecer metas de acordo com a conveniência da empresa, isto é, para toda a empresa, por departamento, por unidade, por filial, para determinado projeto e outros.

Os planos de participação nos resultados também são mais considerados pelos empregados, por possibilitar um melhor reconhecimento do desempenho das unidades ou dos departamentos. Assim, o empregado pode se sentir muito mais participativo e o seu nível de credibilidade com relação ao plano pode melhorar, uma vez que os objetivos podem ser baseados em processos que são de seu domínio e as metas podem ser mais claras e associadas, diretamente, a suas atividades. A apuração dos resultados é mais simples, pois não implica em análise de relatórios complexos e pode promover a melhoria na qualidade dos processos e produtos com a possibilidade de reduzir custos (ROSA, 2004, p.54).

Rosa (2004, p.67) informa, ainda, que, assim como na participação nos lucros, na participação nos resultados existem várias formas de distribuir o montante conquistado com o alcance das metas estabelecidas, as quais podem surtir vários efeitos. Dentre as formas estão: (i)

⁵ *Gainsharing is a formula-based group incentive plan in which employees share in an organizations' financial gain from its improved performance.*

pagamento homogêneo a todos os empregados, o que favorece a distribuição de renda e (ii) pagamento proporcional a alguma variável como nível hierárquico, referência salarial, tempo de casa, desempenho das equipes e outras, sendo essa não favorável para a distribuição de renda.

Para Gomez-Mejia *et al* (2000, p.493), a participação nos resultados é usada, tipicamente, quando duas condições existem: (i) o empregado tem informações privadas sobre o potencial de aprimorar a produtividade da firma e (ii) a aplicação bem sucedida dessa informação exige cooperação de outros empregados, além daqueles que têm a informação privada. Além disso, os autores mencionam que a participação nos resultados liga a porção de recompensa do empregado à realização dos objetivos específicos de desempenho, geralmente, mensurados pelos ganhos da firma ou pela produtividade.

Dentre as características para esse tipo, segundo Gomez-Mejia *et al* (2000, p.493), tem-se que:

- ✓ a participação nos resultados deve incluir somente aqueles componentes que os empregados podem afetar diretamente;
- ✓ a porção de ganho do empregado é alocada a esse pelos grupos, isto é, a recompensa é dividida com todos os membros da unidade, sem considerar a contribuição individual em direção ao alcance da melhora na produtividade;
- ✓ a busca pelos ganhos na produtividade envolve um processo sucessivo através do qual sugestões, para melhorar a produtividade, são selecionadas para então serem implementadas.

Com relação à distinção da participação nos resultados dos outros tipos de planos como a participação nos lucros, Gomez-Mejia *et al* (2000, p.493) mencionam, também, que, embora o processo de criação e seleção de idéias, propiciado no plano de participação nos resultados, possa variar nas organizações, é típico desse tipo de programa a criação de uma dependência entre aqueles que criam idéias e aqueles que as recebem e as aprovam. Tal dependência, efetivamente, confere decisão de poder aos empregados, sendo essa uma forte característica para distinguí-los.

2.4 Os planos de participação nos lucros e os de participação nos resultados no Brasil

Observou-se, no cenário nacional, que tanto os planos de participação nos lucros quanto os de participação nos resultados sofrem tratamento legal, o que possibilitou inferir que as empresas poderão adotar tais planos para estar em conformidade com a lei e cessar as pressões sociais, sem se preocupar com a sua utilização como um instrumento de gestão. Visando ao conhecimento dessa regulamentação elaborou-se o item 2.4.1, além disso, entende-se que esse item é importante para compreender alguns termos utilizados no próximo item 2.5.

2.4.1 Regulamentação dos PPLR

No Brasil, segundo a Constituição Federal de 1988 (inciso XI do artigo 7), os planos de participação nos lucros e nos resultados (PPLR) são considerados um direito de todo trabalhador. No entanto, a regulamentação mais efetiva ocorreu a partir de 1994, no final do governo do presidente Itamar Franco, com a Medida Provisória nº 794 de 29/12/1994. A partir de então, surgiram 77 edições da Medida Provisória até que finalmente as medidas foram convertidas na Lei nº 10.101 de 19/12/2000 (ROSA, 2004, p.13).

Krauter *et al* (2003) destacam que a regulamentação do PPLR não faz distinção entre os planos de participação nos lucros (*profit sharing*) e nos resultados (*gain sharing*), sendo ambos considerados planos de participação dos trabalhadores no desempenho da organização. Na Lei nº 10.101, tais planos são reconhecidos como instrumentos de integração entre o capital e o trabalho e de incentivo à produtividade, qualidade e lucratividade da empresa, além de esclarecer que a participação atribuída aos empregados, derivada de lucros ou de resultados, não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

Dentre as diretrizes básicas fixadas na Lei nº 10.101 de 19/12/2000, encontram-se:

1. A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e uma comissão composta de empregados e um representante do sindicato;
2. O instrumento do acordo deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
3. Poderão ser utilizados índices de produtividade, qualidade ou lucratividade;
4. As regras deverão ser claras e objetivas quanto aos critérios e condições;
5. Os valores distribuídos ficarão isentos de encargos trabalhistas e previdenciários;
6. Não se aplicará ao programa o princípio de habitualidade;
7. As empresas poderão deduzir como despesa operacional as participações distribuídas;

8. A periodicidade do pagamento não poderá ser inferior a um semestre;
9. A participação recebida pelos empregados será tributada na fonte e será responsabilidade da empresa sua retenção e recolhimento;
10. Para resolver os impasses surgidos nas negociações, as partes poderão utilizar a mediação ou a arbitragem de ofertas finais, nessa forma, um mediador ou árbitro é escolhido de comum acordo entre as partes e sua função restringe-se a optar pela proposta apresentada por uma das partes. (BOLETIM IOB, 2001)

Com relação à diretriz nº 1, o PPLR será objeto de negociação entre as partes (empresa e empregado) mediante um dos procedimentos descritos a seguir, escolhidos pelas partes de comum acordo, conforme a Lei nº 10.101: (i) por meio de uma comissão escolhida pelas partes, integradas por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou (ii) por meio de convenção ou de acordo coletivo.

A convenção coletiva é um procedimento de negociação do PPLR entre o sindicato dos trabalhadores da categoria e o sindicato patronal. A desvantagem dessa forma decorre do fato de que se para determinada empresa o ideal, por exemplo, é estabelecer suas metas sobre produção, mas seu sindicato de classe, por meio de convenção coletiva, estabelece como meta apenas o lucro a ser alcançado no próximo período, a empresa perde uma ferramenta importante de comunicação e de motivação. Por esse motivo, muitas empresas que negociam de forma coletiva acabam apenas pagando o que lhes foi imposto, sem estabelecer um programa, isto é, arcam apenas com a obrigação do desembolso sem contrapartida (ROSA, 2004, p.39).

Rosa (2004, p.40) esclarece que, normalmente na negociação por convenção coletiva, se dá o estabelecimento de valores fixos a serem pagos para todas as empresas do setor cuja convenção faz parte, o que é prejudicial no sentido real do PPLR, pois, talvez, um modelo acordado numa convenção coletiva não se aplique a todas as empresas dessa convenção, havendo na negociação específica a cada empresa uma forma mais adequada para não se perder um mecanismo importante de comunicação e motivação.

Outra forma de negociação é o acordo coletivo, o qual envolve apenas representantes da empresa e do sindicato dos trabalhadores da categoria dessa, ou seja, é uma forma de negociação específica para cada empresa. Porém, encontra-se uma desvantagem nesse tipo de

negociação, a de que a empresa não fala, necessariamente, com seus empregados mas, sim, com o sindicato da categoria que os representa. Entretanto, essa é uma opção mais democrática, em que se dá o estabelecimento de indicadores peculiares ao tipo de negócio e à capacidade de pagamento da empresa em questão (ROSA, 2004, p.39).

A negociação por meio de comissão de negociação é considerada a que possibilita um canal de comunicação entre o empregado e o empregador, visto que nessa forma, as peculiaridades e a sazonalidade da empresa podem ser concebidas, isto é, a negociação é direta com a empresa e essa pode especificar suas próprias metas. A comissão é composta por pessoas indicadas pela empresa, por representantes eleitos entre os seus trabalhadores e representantes do sindicato da respectiva categoria dos trabalhadores. Percebe-se que esse modelo parece ser o mais legítimo e com mais chances de dar certo (ROSA, 2004, p.39).

Quanto às formas de negociação, é importante ressaltar, ainda, que, a autora deste trabalho entrou em contato com representantes sindicais para entendê-las, na prática. Os representantes sindicais explicaram que há apenas duas formas de negociação: a convenção coletiva ou o acordo coletivo, sendo que, em todo acordo coletivo, exige-se a constituição de uma comissão para a negociação do plano, ou seja, em toda negociação por acordo coletivo há uma comissão de negociação.

Das diretrizes de nº 5 a nº 9, percebe-se a preocupação em apresentar definições importantes referentes a possíveis problemas derivados do relacionamento entre instituições e o poder público, pois muitas empresas podem adotar o PPLR com o intuito de disfarçar salário, visto a não incidência de qualquer encargo trabalhista, o que é proibido de acordo com a diretriz nº 8. Além disso, o benefício fiscal é outro aspecto da lei que pode motivar a adoção dos planos por parte das empresas. Logo, no cenário nacional, é possível sugerir que outros fatores possam motivar as empresas a adotar tais planos, além do papel de controle que eles podem desempenhar no sistema de controle de gestão.

Com relação ao cumprimento das regras legais do PPLR, a Federação de Comércio do Estado de São Paulo - Fecomercio (2006, p. 01) informa que tais planos são alvo de fiscais da Previdência Social e muitas empresas têm sido punidas com multas que vão de R\$300 mil a R\$90 milhões, dependendo do porte do negócio, por desconhecerem as regras estabelecidas na lei. Dentre as regras não obedecidas estão em destaque: (i) o não estabelecimento de metas

claras para o pagamento da participação ou o estabelecimento de regras utópicas ou mal dimensionadas; (ii) a não participação do representante sindical dos empregados; (iii) acordos verbais entre empresa e empregados; (iv) periodicidade de pagamento inferior a seis meses. Portanto, entende-se que essa informação enfatiza a sugestão de que as empresas estão motivadas a adotar o PPLR, porém, essas têm a percepção incorreta de como fazer, tornando relevante o exame da utilização desse mecanismo por parte das organizações nacionais.

Sobre a questão da obrigatoriedade de adoção do PPLR, a Lei nº 10.101 de 19/12/2000, na sua essência, apenas regulamenta a negociação de um direito do trabalhador, previsto na Constituição Federal, e não estabelece nenhuma punição para as empresas que não adotem tais planos. Entretanto, o artigo 616 da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) dispõe que:

Art. 616 - Os Sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem recusar-se à negociação coletiva.

§ 1º - Verificando-se recusa à negociação coletiva, cabe aos Sindicatos ou empresas interessadas dar ciência do fato aos órgãos regionais do Ministério do Trabalho, para convocação compulsória dos Sindicatos ou empresas recalcitrantes.

Percebe-se, com isso, que, embora a Lei nº 10.101 de 19/12/2000 apenas regulamente a negociação de um direito de todo trabalhador estabelecido na Constituição Federal, não obrigando à adoção, é por meio da CLT que esse direito é manifestado categoricamente.

Ainda com relação à obrigatoriedade da adoção do PPLR, identificou-se um projeto de lei, alterando a Lei nº 10.101 de 19/12/2000, apresentado em 12/04/2006 (PL - 6911/2006) à Câmara dos Deputados, de autoria do deputado Luiz Alberto (PT-BA), o qual prevê a fixação em 15% (quinze por cento) do lucro líquido a ser atribuído aos empregados como forma de participação dos trabalhadores quando houver recusa da empresa à negociação coletiva. Além dessa alteração, o projeto de lei prevê a garantia de estabilidade ao representante dos trabalhadores, isenção do imposto de renda na fonte do valor destinado à participação e garantia de acesso dos sindicatos às informações sobre a situação econômico-financeira da empresa.

Note-se, portanto, que, no cenário nacional, a legislação assegura o PPLR a todo trabalhador como um direito e ela o reconhece como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e de incentivo à produtividade, qualidade e lucratividade da empresa. Porém, em virtude de

algumas diretrizes da própria legislação, que visa ao incentivo à adoção do plano, as empresas podem adotá-los mas não reconhecê-los da mesma forma que a legislação. Por exemplo, ao permitir a dedução da participação atribuída aos empregados, derivada de lucros ou de resultados, como despesa operacional, muitas empresas podem adotá-los objetivando o benefício fiscal, ou então, ao estabelecer a não incidência de qualquer encargo trabalhista sobre a participação, poderá acarretar uma forma de a empresa disfarçar o salário.

2.5 Trabalhos associados aos PPLR

Em 1997, segundo Zylberstajn (2002, p.33), o Programa MEDIAR da FIPE auxiliou na verificação da penetração desses planos nas empresas nacionais. A amostra dessa pesquisa é composta por 566 empresas em que 52% adotavam o PPLR e 63% dessas são indústrias metalúrgicas e químicas, setores que possuem, geralmente, sindicatos ativos, sendo por esse motivo sugerido pelo autor que tais planos dependem mais da iniciativa dos trabalhadores do que das empresas.

Outro apontamento sobre a utilização desses planos, no cenário nacional, foi feito pela pesquisa do Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos – DIEESE (2006). O estudo do DIEESE (2006, p.24) compreendeu uma amostra composta por 123 acordos e convenções coletivas de PPLR, negociados em 2005, distribuídos pelas cinco regiões geográficas do país com o propósito de apresentar a configuração e as principais tendências relacionadas às negociações desses planos e, dentre as informações obtidas, têm-se:

- ✓ As regiões Sudeste e Sul são as regiões onde se concentram mais de 63% dos acordos e convenções celebrados no período;
- ✓ O setor industrial apresenta os maiores índices de acordos e convenções referentes ao PPLR, pois representa 73% dos documentos pesquisados;
- ✓ Ao verificar as categorias dos sindicatos em que os documentos estavam arquivados, 62% eram da categoria dos metalúrgicos, químicos e comerciários;
- ✓ Quanto à modalidade mais utilizada, aproximadamente 45% adotam os planos de participação nos resultados (o pagamento depende do alcance de resultados operacionais), 26% adotam planos de nos lucros e nos resultados (o pagamento depende tanto da obtenção do lucro quanto do alcance de resultados operacionais), 23% adotam planos de participação independente (o pagamento caracteriza-se como uma espécie de abono a

título de PLR, sem vinculação a nenhuma meta) e 13% adotam planos de participação nos lucros (o pagamento depende de uma meta de lucratividade auferida pela empresa);

- ✓ Sobre as metas condicionantes, essas apareceram em 19 acordos sendo que 14 acordos têm o lucro como meta condicionante, ou seja, se o lucro atingir a meta estipulada, os outros indicadores serão analisados para determinar a recompensa; caso contrário, mesmo que todos os outros indicadores sejam favoráveis não se distribuirá a recompensa porque o lucro esperado pela empresa não foi alcançado.

Visando à identificação da adesão das empresas pela forma de remuneração variável, um dos mais recentes trabalhos foi a pesquisa da *Hay Group*, empresa de consultoria em recursos humanos, realizada para a Revista Exame (2006, p.20) com 27 empresas distribuídas pelo país demonstrando que “[...] a remuneração variável atrelada ao desempenho do empregado vem, nos últimos dez anos, substituindo a burocracia dos contracheques.”, e que “[...] enquanto o salário fixo cresceu 7% acima da inflação entre 1995 e 2006 -média anual de 0,6%- , o salário acrescido de parcela variável aumentou 21%, índice três vezes maior.”. Outra indicação da pesquisa é que “[...] esse tipo de remuneração não está restrito apenas ao alto escalão da companhia”.

Dentre os trabalhos acadêmicos nacionais encontrados, notou-se, também, uma ênfase em mapear a prática dos planos de participação nos lucros e de resultados, por exemplo, quanto ao tipo de plano é mais adotado, ao predomínio nas formas de negociações desses, se a recompensa é condicionada a metas ou não, quais os indicadores mais utilizados (CARVALHO NETO, 2001; MARTINS E BARBOSA, 2001; KRAUTER, BASSO E KIMURA, 2003).

Com relação ao trabalho de Krauter, Basso e Kimura (2003), observou-se, ainda, que eles verificaram a influência da introdução dos planos de participação nos lucros ou resultados no desempenho dos direcionadores financeiros e não financeiros. Tal verificação, no entanto, é entendida como algo difícil de ser realizada em virtude de que o desempenho financeiro e o não financeiro podem ser influenciados por outros aspectos, além da introdução dos planos de recompensa.

Outro trabalho acadêmico encontrado foi o de Ittner e Larcker (2002), em que examinaram os determinantes na escolha de indicadores de desempenho para os planos de recompensa, a

partir de uma amostra com 607 empresas de diversos segmentos da economia. Nesse trabalho, os autores apontaram, a partir de uma análise quantitativa, que a *informativeness*, a amplitude de cobertura, as partes envolvidas e as razões da adoção dos planos influenciam a escolha dos indicadores nos planos de recompensa, ressaltando, como determinantes primários, a *informativeness* e a amplitude de cobertura. Além disso, Ittner e Larcker (2000) informaram que a participação da alta administração e de gestores tende a confiar em indicadores contábeis (resultado, receita, custo, retorno) com mais frequência, enquanto, a participação de representantes sindicais e empregados é positivamente relacionada ao uso de indicadores como produtividade, segurança e volume. Eles concluem, ainda, que, quando o plano é aplicado a um grande percentual de empregados, é mais frequente a adoção de indicador contábil, de custo, de volume, de qualidade e os associados ao lucro. Já quando se aplica a pequenos grupos de empregados (unidade operacional/departamentos/equipes), há tendência de se adotarem mais indicadores de produtividade, qualidade, segurança, absenteísmo e volume.

3. CONTROLE DE GESTÃO E PLANOS DE RECOMPENSA

3.1 Conceitos sobre o Controle de Gestão

Embora haja indícios da utilização do controle de gestão há muitos séculos, somente no século XX, em consequência das rápidas mudanças ocorridas no contexto social e organizacional, principalmente a partir da década de 70, marcada pela crise do petróleo, é que seu conceito tornou-se amplamente conhecido (GOMES E SALAS, 2001, p.21).

O conceito de controle de gestão tem experimentado uma considerável expansão ao longo dos anos, surgindo, na década de 70, novos enfoques em virtude da incorporação de novos conceitos, muitos emprestados de outras áreas como economia, psicologia, sociologia, antropologia e outras (GOMES E SALAS, 2001, p.27). Sobre tais influências, Ekanayake (2004, p.50) informa que a teoria da agência, cuja primeira abordagem ocorreu na década de 70 com destaque aos trabalhos de Ross (1973) e Jensen e Meckling (1976), trouxe implicações aos controles gerenciais que permitiram a ampliação do alcance do controle, por exemplo, a visualização da capacidade dos sistemas de informações gerenciais em auxiliar no monitoramento do comportamento do agente.

O fato de o conceito de controle ser suscetível a muitos enfoques, pois cada teórico o estuda em aspectos isolados, segundo Gomes e Salas (2001, p.28), dificulta o conhecimento global sobre o assunto. Ao considerar esse fato, desenvolve-se uma classificação a partir das diversas colocações teóricas sobre o controle e em função da ênfase que é atribuída aos diferentes aspectos e mecanismos que influenciam o processo de controle organizacional, possibilitando a distinção do controle de gestão em quatro perspectivas: (i) a que está centrada nos aspectos formais do controle; (ii) a que coloca sua ênfase maior nos aspectos psicossociais ligados ao controle; (iii) a que se detém nos aspectos culturais presentes no controle e, por fim, (iv) a que considera os aspectos macrosociais do contexto social. (*IBIDEM*,2001,p.28).

Entretanto, de forma geral, o controle de gestão tem sido associado ao alcance de objetivos dentro da perspectiva de aumento de eficiência econômica. Segundo (ATKINSON *ET AL*,2000, p.798; GOMES E SALAS, 2001, p.22), o controle de gestão em si pode ser conceituado como um conjunto de métodos e instrumentos que os membros da empresa usam para mantê-la na trilha a fim de atingir seus objetivos e a estratégia contribuindo com a manutenção e melhoria da posição estratégica.

Anthony e Govindarajan (2002, p.34) informam que o controle de gestão é um procedimento pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização visando ao alcance de objetivos, como: produtividade, qualidade, crescimento no mercado e outros estabelecidos diante da estratégia adotada. Esse processo contém interações entre os indivíduos, que não são possíveis de descrever automaticamente e, por esse motivo, não pode ser considerado como algo mecânico. Dessas interações, emerge o problema central do controle: a falta de congruência de objetivo, pois os indivíduos, muitas vezes, possuem objetivos/interesses pessoais diferentes, tendo o controle de gestão o papel de induzir os indivíduos a atuarem de maneira que, ao procurarem atingir seus objetivos/interesses pessoais, auxiliem o alcance dos objetivos organizacionais

Gomes e Salas (2001, p.49) consideram duas interessantes perspectivas com relação ao controle de gestão: a estratégica e a organizacional. A primeira perspectiva trata de facilitar a adaptação estratégica da organização no seu contexto social por meio de desenho de instrumentos e exercícios de ações orientados à manutenção e à melhora contínua da posição competitiva da organização no mercado de atuação. A segunda refere-se ao desenho de instrumentos e exercícios de ações, formais e informais, direcionadas a influenciar o comportamento das pessoas que fazem parte da organização para que atuem de acordo com os objetivos da administração.

O procedimento de controle de gestão encaixa-se entre as atividades de planejamento (formulação de estratégia) e controle (controle de tarefas) (GOMES E SALAS, 2001, P.51; ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2002, P.34). Gomes e Salas (2001,p.51) informam, ainda, ao considerar as atividades de planejamento e controle nas perspectivas do controle de gestão, que, na perspectiva estratégica, tais atividades se voltam às mudanças no contexto social e competitivo que se pode antecipar na medida do possível, para responder com decisões e ações que permitam obter um melhor resultado. Enquanto, na perspectiva organizacional, as atividades de planejamento e controle orientam-se objetivando que o comportamento individual seja o mais adequado para se obter um resultado que coincida com os objetivos almejados pela organização. Os autores destacam que, na perspectiva organizacional, na medida em que arbitrariedade e incerteza crescem, o que ocorre em todo processo de descentralização de decisões, é mais conveniente promover mecanismos que orientem o comportamento individual na direção dos objetivos organizacionais (*IBIDEM*, p.51).

As atividades de planejamento e controle, referenciadas por Gomes e Salas (2001) e Anthony e Govindarajan (2002), são oriundas do constructo teórico de Anthony (1972), um dos mais utilizados na área de controle de gestão segundo Gomes e Salas (2001, p.37). Nessa abordagem, é proposto um modelo pragmático de controle de gestão por meio da combinação das atividades de planejamento e de controle, as quais compreendem processos que visem a assegurar aos administradores que os recursos sejam obtidos e usados eficaz e eficientemente, tendo a eficácia do modelo centrada na: (i) precisa definição de indicadores ou unidades de medida, relacionadas às principais variáveis-chave e às responsabilidades de cada unidade organizacional; (ii) clara definição e comunicação dos objetivos e plano, seguidas de uma posterior análise dos desvios e (iii) garantia que cada responsável oriente-se para o alcance dos objetivos globais da organização (GOMES E SALAS, 2001,.38).

Com relação aos elementos necessários para se executar o controle de gestão, Gomes e Salas (2001, p.52) mencionam que um sistema de controle, propriamente dito, compreende: a estrutura de controle e o processo de controle. A estrutura, por sua vez, abrange o conjunto de indicadores de controle, o sistema de informação e o sistema de incentivo. Enquanto o processo, por sua parte, abrange a formulação de objetivos, o planejamento e orçamentação dos meios e seu custo para o alcance dos objetivos e a avaliação periódica da atuação.

Anthony e Govindarajan (2002, p.34), sobre os elementos do sistema de gestão, mencionam que é importante: (i) planejar o que deve ser feito; (ii) coordenar as atividades das várias partes da organização; (iii) comunicar e a avaliar as informações; (iv) decidir qual e quando tomar decisões e (v) influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento para executar o controle nas organizações. Os autores afirmam, ainda, com relação ao último elemento (item v), que “a adoção de bons planos de incentivos/recompensa é um importante fator para promover a congruência de objetivos” no controle de gestão organizacional (*IBIDEM*, P.35).

Simons (2000, p.211) relata que, para operar efetivamente um sistema de controle, os gerentes devem assegurar a existência de cinco elementos: (i) posicionamento das metas e objetivos, pois essas definem onde os subordinados devem dedicar energia; (ii) alinhamento dos indicadores de desempenho, porque se os gestores confiam no sistema de controle para assegurar a consecução da estratégia, esses devem certificar-se de que tais indicadores refletem verdadeiramente os objetivos almejados; (iii) desenho dos incentivos visto que esses representam um caminho para motivar os indivíduos a caminhar rumo ao alcance das metas

preestabelecidas; (iv) exame de relatórios de desvios, isto é, atentar-se em possíveis futuros problemas e (v) acompanhamento desses desvios.

Otley (1994, p.296 *apud* Silva, 2004, p.11) menciona que o sistema de controle deve encorajar os indivíduos a arcarem com a responsabilidade de manter, no que lhes diz respeito, a organização afinada com as necessidades do ambiente e sistemas que contemplem a mensuração do desempenho e recompensas pelo alcance de determinados níveis de desempenho, juntamente com outros mecanismos de prestação de contas (*accountability*) são as pedras angulares sobre as quais repousa um controle gerencial bem sucedido. Além disso, os planos que recompensam mediante o alcance de determinados níveis de desempenho são um elemento de controle de gestão que não deve ser negligenciado pelos envolvidos na mensuração do desempenho, pelo fato de ser um mecanismo proveniente da função de recursos humanos da empresa, necessitando, sim, da inter-relação das áreas para o desenho de tais planos (OTLEY, 1999, p.366).

Dentre os modelos teóricos existentes de sistemas de controles estão: o Sistema Orçamentário (WELSCH, 1983), o *Balanced Scorecard* (KAPLAN E NORTON, 1997) e a Gestão Baseada em Valor (*Value-based management- VBM*) (YOUNG E O'BURNE, 2003). Neles é possível identificar todos os elementos de um sistema de controle, citados nos parágrafos anteriores, e, tanto no modelo de Gestão Baseada em Valor como no *Balanced Scorecard*, é destacada a importância do desenho de incentivos. Porém, segundo Otley (1999, p.370), o sistema orçamentário tem dado pouca atenção ao desenho de incentivos, pois a literatura sobre tal sistema tem tratado esse elemento do controle de forma muito implícita.

Portanto, percebe-se, de forma sucinta, que o sistema de controle auxiliará as organizações a definir objetivos e planejar como alcançá-los, sendo importante que o sistema contenha uma maneira de conduzir todos os colaboradores da organização a atuarem de forma que subsidie o alcance dos objetivos definidos.

3.1.2 A Teoria de Agência e as Formas de Controle do Comportamento dos Indivíduos dentro da Organização

Reitere-se que, segundo Gomes e Salas (2001, p.27), o controle de gestão, ao longo dos anos, incorporou novos conceitos, muitos emprestados de outras áreas como: economia, psicologia, sociologia, antropologia e outras. Ekanayake (2004, p.50) informa, por exemplo, que a teoria

da agência trouxe implicações aos controles gerenciais que permitiram a ampliação do alcance desses por meio da visualização da capacidade dos sistemas de informações gerenciais em auxiliar o monitoramento do comportamento do agente quando há dificuldades em observar tal comportamento. Visando ao entendimento das formas de monitorar o comportamento dos indivíduos e o papel do sistema de controle gerenciais nesse monitoramento, elaborou-se esse item.

A princípio, considera-se importante uma sucinta exposição sobre a teoria de agência para entender as suas implicações nas formas de controle. A teoria de agência explica a relação entre dois ou mais indivíduos, na qual um é conhecido como agente ou aquele que toma as decisões e outro é conhecido como principal, cuja função é avaliar as informações, ou seja, as ações são realizadas pelos agentes enquanto a função utilidade, que importa em última instância, é a do principal (HENDRIKSEN E BREDÁ, 1999, P. 139). Pelo fato de essa relação ser uma interação social (principal e agente), há necessidade de ponderar a função utilidade do agente, pois é ele que determina as ações, tornando, assim, a relação complexa.

Segundo Martinez (1998 apud Nossa, 2000, p.03), a relação entre o principal e agente não ocorre somente na tradicional interação do proprietário com o administrador, há relacionamentos entre outros tipos de principal e agente como: clientes–gerentes, governo–gerentes, credores-auditores externos, gerentes-empregados, gerentes–auditores internos, gerentes-fornecedores.

Sobre a relação de agência, Eisenhardt (1989, p.58) menciona que a preocupação está na resolução de dois problemas. O primeiro decorrente dos objetivos do principal e do agente serem diferentes e do fato de ser difícil e/ou custoso para o principal verificar tudo o que o agente está realizando. O segundo refere-se ao compartilhamento do risco, o qual surge quando o principal e os agentes têm diferentes atitudes/ações/decisões perante situações vividas porque preferem riscos diferentes. No entanto, para o principal confiar nessa relação, ele poderá incorrer em custos para monitorar as ações dos agentes e para minimizar tais custos orienta-se a utilização de mecanismos de controle e incentivo (JENSEN & MECKLING, 1976; BYRD *ET AL* (1998, *APUD* NOSSA, 2000)).

Eisenhardt (1985, p.136) menciona que, baseando-se na teoria da agência, a forma do controle da relação entre o agente e o principal é importante para estabelecer ótimos contratos ou

relações saudáveis entre eles. Ekanayake (2004, p.50) corrobora e menciona que a questão fundamental para o principal é saber qual a melhor forma de controlar a relação, isto é, controlar os resultados ou o comportamento dos agentes.

Com relação à distinção entre esses dois tipos de controle, comportamento e resultado, Conlon e Parks (1990, p.604) mencionam que a teoria da agência distingue o comportamento do agente e o resultado de seu desempenho, informando que esse é a consequência financeira do comportamento do agente.

Eisenhardt (1985, p.136) diz que, segundo a perspectiva da teoria da agência, não é simples a escolha de qual tipo de controle: comportamental ou de resultado. Além disso, o autor menciona que devem ser feitas considerações distintas sobre o tipo de controle, ao serem considerados modelos de informação completa e incompleta. No primeiro caso, o de informação completa, o agente é observado. Portanto, controlar o comportamento é a melhor opção visto que esse é facilmente observado, e remuneração se dá pelo salário fixo. No segundo caso a informação é incompleta, ou seja, o agente está ciente do seu comportamento mas o principal não. Nesse caso, o dilema inicia-se porque o principal não consegue determinar se o agente está se comportando como ele deseja. Então, caso o principal remunerar o agente de forma fixa, baseando-se em um comportamento combinado sem confirmação desse, o agente poderá se esquivar do cumprimento do acordado e o principal não perceber.

Tratando-se de informação incompleta, Eisenhardt (1985, p.136) menciona também que o principal tem dois caminhos: (i) poderá adquirir informações sobre o comportamento do agente, exigindo mecanismos de aquisição dessas informações como: indicadores contábeis de custos, sistema de orçamento ou até auditoria, para recompensá-los no caso do comportamento estar de acordo com o preestabelecido pelo principal; (ii) ou então, o principal recompensará o agente baseando-se apenas nos resultados, isto é, na lucratividade da empresa, sendo, nesse caso, o resultado uma medida substituta do comportamento.

Ainda com relação à determinação da forma de controle a ser adotada, Stroh *et al* (1996, p.760) concorda com Eisenhardt (1985, p.136) ao mencionar que, pela perspectiva da teoria da agência, é possível sugerir que a escolha entre o estilo de remuneração variável ou fixa dependerá da facilidade ou não de monitorar o desempenho do empregado. A partir disso,

Stroh *et al* (1996, p.760) sugere e observa, por meio de um estudo empírico com 20 empresas da *Fortune 500*, que, em tarefas altamente programáveis, é menor o uso de remuneração variável, pois, nessas tarefas, o principal pode especificar o comportamento necessário para o desempenho desejado, ou seja, a informação é conhecida, portanto, usa-se remuneração fixa.

Com relação à questão de controlar resultados ou comportamento, Eisenhardt (1985, p.136) ressalta que, ao recompensar os resultados, o agente poderá ser penalizado ou recompensado por resultados que estão parcialmente fora do seu controle, visto que bons resultados podem ocorrer apesar do pouco esforço e vice-versa. Logo, nos contratos baseados nos resultados o risco do principal é transferido para o agente e, como esse é mais avesso ao risco, poderá demandar maior compensação.

Ekanayake (2004, p.50) destaca que a vantagem de controlar o resultado dos agentes é que tanto o principal quanto o agente podem observá-los, porém a desvantagem é que o principal não consegue observar o esforço do agente, podendo ocorrer a falta de esforço, que é concebida pela teoria da agência como *moral hazard*, além de ser considerada um problema para o principal.

Portanto, em face do posicionamento teórico, percebe-se que a escolha do estilo de remuneração poderá depender da facilidade de monitorar o comportamento do empregado sendo que a percepção-chave da teoria de agência, segundo Eisenhardt (1985, p.137), foi a identificação do papel do sistema de informação na manutenção do controle do comportamento como uma alternativa ao controle do resultado quando a informação sobre a situação está incompleta.

3.2 Características do monitoramento de desempenho para a integração dos planos de recompensa ao controle de gestão

Visando à inserção dos planos de recompensa no controle de gestão, Atkinson *et al* (2000, p.723) afirmam que os sistemas que monitoram e recompensam financeiramente o desempenho, devem refletir os fatores críticos de sucesso da empresa para possibilitar que o sistema de desempenho seja pertinente e motive o desempenho intencional (desempenho importante para o sucesso da empresa), concordando com Wood Jr. e Picarelli Filho (1996, p.167) quando mencionam que os indicadores devem ser estratégicos.

Com relação a esse aspecto, é importante esclarecer que, segundo o modelo apresentado por Gonçalves e Oliveira Neto (2000, p. 366), se sugere que o desdobramento dos objetivos de longo prazo, ocorrido a partir definição da estratégia, determine os planos de ação, sendo esses englobados pelos fatores críticos de sucesso (FCS) e os indicadores de desempenho, conforme figura 2.

Figura 2: Fases do Desdobramento da Estratégia na Definição dos Indicadores de Desempenho

FONTE: Adaptado de Gonçalves e Oliveira Neto (2000, p. 371)

O desenvolvimento de estratégias, observado em Rocha (1999), está ligado à continuidade e ao crescimento das empresas, fatores que se inter-relacionam: crescer para sobreviver, sobreviver para crescer. Ansoff (1977 *apud* ROCHA, 1999, p.12) define a estratégia como a área relativa ao ajustamento da empresa ao seu ambiente, onde as decisões estratégicas são as ações com relação a esse ajustamento. Porter (1989, p.01), também, evidencia essa relação do ajustamento entre empresa e ambiente em sua definição sobre estratégia, para ele, a estratégia é a busca por uma posição competitiva favorável em um setor, com o objetivo de estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência desse setor, sendo essas forças representadas pela: (i) competição entre os concorrentes; (ii) ameaça de novos entrantes; (iii) ameaça dos produtos substitutos; (iv) o poder dos clientes e o (v) poder dos fornecedores.

Note-se que, a partir da busca pela posição lucrativa e sustentável tendo por fim a continuidade do negócio no setor, isto é, a identificação da estratégia, serão determinados os objetivos e metas organizacionais. Desses objetivos e metas identifica-se os FCS para a

implementação da estratégia selecionada, e desse FCS se desdobrarão os respectivos indicadores de desempenho. Portanto, observe-se que os FCS estão associados a fatores estratégicos.

Os fatores críticos de sucesso (FCS), conceituados primeiramente por Rockart (1979), servem para qualquer negócio e são limitados a um número de áreas/loais, cujos resultados, se satisfatórios, assegurarão o desempenho competitivo organizacional. Além disso, é importante que os FCS sustentem o alcance das metas organizacionais, metas essas que representam o ponto final que a organização espera atingir (*Ibidem*, p. 85). Ressalte-se, entretanto, que, neste trabalho, os FCS desprendem-se da definição original de Rockart e passam a ser vistos como fatores relevantes à continuidade do negócio, dado o entendimento que os FCS são determinados por fatores estratégicos e a estratégia está associada à continuidade da empresa.

Em uma visão similar de desdobramento estratégico, Cross e Lynch (1988/1989 *apud* ITTNER E LARCKER, 2002, p.61) afirmam que os indicadores de desempenho podem ser corporativos e operacionais. Exemplos de indicadores corporativos são: lucro, retorno do investimento, fluxo de caixa e participação no mercado; e de indicadores operacionais são: custo unitário, qualidade dos produtos ou serviços, os prazos de entrega, o tempo de processo, acidentes de trabalho e absenteísmo, taxas de defeitos, de retrabalho e de produtividade. A definição dos operacionais ocorre visando à colaboração com o alcance dos corporativos.

Outro apontamento importante de Atkinson *et al* (2000, p. 723), objetivando a inserção dos planos de recompensa no controle de gestão, se refere à percepção das partes com relação ao plano, isto é, os empregados devem entender o plano de recompensa, as suas tarefas ou como melhorar o seu desempenho para que o plano de recompensa baseado em mensurações de desempenho seja eficaz. Isso se deve ao fato de que, no caso do plano de recompensa ser complexo, a ponto de os empregados ficarem impossibilitados de relacionar as melhorias de desempenho observadas alterando os resultados, ou então o plano de recompensa não valorizar o desempenho controlável pelos empregados, esses podem inferir que o desempenho mensurado não depende de seus esforços e, conseqüentemente, sentirem-se desmotivados em participar do plano adotado na empresa.

Wood Jr. e Picarelli Filho (1996, p.168) concordam com Atkinson *et al* (2000, p. 723) e mencionam que os indicadores de desempenho, adotados nos planos, têm a capacidade de

informar aos integrantes da empresa sobre os resultados de suas ações, logo, podem ser considerados instrumentos de comunicação, pois eles podem orientar as pessoas em suas atividades sendo muito importante que cada nível tenha o seu painel de controle com seus respectivos indicadores de desempenho e que estejam orientados para os grandes objetivos e metas da empresa.

Com relação à capacidade de comunicação, Demery (1999 *apud* GONÇALVES E OLIVEIRA NETO, 2000, p. 369) informa que o Centro Americano de Produtividade e Qualidade (APQC - *American Productivity & Quality Center*) aponta a comunicação como um aspecto relacionado ao êxito da implantação de sistemas de controle. Portanto, pelo fato de que os indicadores de desempenho utilizados nos planos de recompensa possam informar aos integrantes da empresa sobre os resultados de suas ações, isto é, atuar como instrumento de comunicação, eles podem contribuir com a implantação dos controles internos da organização, além da comunicação formal existente.

Percebe-se, a partir das observações realizadas, a necessidade de os planos serem constituídos por indicadores que os empregados consigam entender e administrar, isto é, que os indicadores estejam associados às ações ou aos processos de trabalho dos empregados ou ao departamento em que esses se inserem. Além disso, note-se que, para escolher indicadores associados às ações ou ao processo de trabalho dos empregados ou ao departamento em que esses se inserem, e que também reflitam os fatores relevantes à continuidade do negócio, deve-se pressupor a hipótese de desdobramento de tais objetivos.

A hipótese do processo de desdobramento de objetivos é admitida tanto na literatura sobre mensuração e avaliação de desempenho (BEISCHEL E SMITH, 1991; KAPLAN E NORTON, 1997; ITTNER E LARCKER, 1998; SIMONS, 2000 E RAPPAPORT, 2001), quanto na literatura sobre remuneração estratégica (WOOD JR. E PICARELLI FILHO, 1996).

Beischel e Smith (1991, p.26) dizem que os indicadores corporativos são muito amplos na sua definição e, ao serem movidos para os níveis inferiores da escala organizacional, precisam ser mais específicos, com definições mais reduzidas/estreitas. Segundo os autores, o caminho efetivo para mensurar os resultados corporativos e, ao mesmo tempo, o desempenho das partes, por meio dos fatores críticos de sucesso da empresa, é ligar os indicadores de cada

nível de supervisão. No entanto, ressaltam que avaliar cada nível de supervisão com indicadores que encorajem toda a organização para a mesma direção é tarefa rara nas companhias manufatureiras e a companhia que conseguir isso, claramente, terá uma vantagem competitiva.

Kaplan e Norton (1997, p.221) desenvolvem essa questão à semelhança de Beischel e Smith (1991); para eles, a simples comunicação dos objetivos e indicadores estratégicos não é suficiente para que os empregados entendam o que deve ser feito para alcançá-los. É necessário, de alguma forma, que os objetivos e indicadores estratégicos de alto nível sejam traduzidos em ações para que cada indivíduo possa tomá-las de modo a contribuir com as metas organizacionais. Entretanto, muitas empresas encontram dificuldades para decompor indicadores estratégicos de alto nível, principalmente os de natureza não financeira, em indicadores operacionais locais. Isso possivelmente ocorre porque, antigamente, quando dependiam exclusivamente de controles financeiros, os gerentes sabiam decompor tranqüilamente um indicador agregado, mas hoje, infelizmente, é mais difícil decompor os indicadores não financeiros.

Portanto, percebe-se que a maneira de se monitorar o desempenho organizacional é uma base estrutural significativa para os planos de recompensa financeira baseados no desempenho se integrarem ao sistema de controle. Dentre os aspectos importantes do monitoramento do desempenho para posterior recompensa, identificou-se o fato de que os indicadores dos planos de recompensa não sejam escolhidos a esmo, mas que reflitam os objetivos associados à continuidade do negócio, isto é, estratégicos. Além disso, é importante que tais indicadores possam ser entendidos e controlados/administrados pelos empregados, objetivando a sua motivação e o seu envolvimento em propiciar o aperfeiçoamento da organização, para que a recompensa não se transforme em uma obrigação para a empresa. Portanto, note-se que esses dois aspectos podem ser pertinentes para verificar a interligação dos PPLR adotado nas empresas com o controle de gestão.

4. METODOLOGIA DA PESQUISA

4.1 Método de Pesquisa

Esta pesquisa é definida como um trabalho empírico, qualitativo com caracter descritivo. De acordo com Godoy (1995), a pesquisa qualitativa:

[...] não procura enumerar e/ou medir os eventos estudados, nem emprega instrumental estatístico para análise de dados. [...] Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processo interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos, ou seja, dos participantes da situação em estudo.

As pesquisas descritivas, segundo Gil (2002, p.41), “[...] têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então o estabelecimento de relação entre variáveis”.

Com relação ao método de pesquisa, Richardson (1999, p. 22) define o como “o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo”, a forma escolhida para se realizar esta pesquisa foi o método de casos múltiplos.

Segundo Yin (2005, p.23), para se escolher o método de pesquisa devem-se considerar três condições: (i) o tipo de questão; (ii) o controle que o pesquisador possui sobre os eventos comportamentais e (iii) o foco em fenômenos contemporâneos. Além disso, o autor menciona que o método de estudo de caso é preferido quando: (i) as questões são do tipo “como” e “por quê”; (ii) o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e (iii) o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real.

Martins (2006, p. 9) menciona que o estudo de caso é uma estratégia própria para a construção de uma investigação empírica, a qual pesquisa fenômenos dentro do seu contexto real (pesquisa naturalística) com pouco controle do pesquisador sobre eventos e manifestações do fenômeno. Ainda, segundo o autor, o estudo de caso deve ser sustentado por uma plataforma teórica, reúne o maior número possível de informações, em função das questões e proposições orientadoras do estudo, por meio de diferentes técnicas de levantamento de dados e evidência: observação, entrevista, pesquisa documental dentre outros. Insistindo que a plataforma teórica é muito importante para apontar o que será investigado, demonstrar as proposições do estudo e orientar a abordagem e aproximações com o fenômeno propriamente dito (*IBIDEM*, p.18).

Com relação à adoção do método de estudo de caso, Yin (2001, p.29) argumenta que fatos científicos raramente se baseiam em experimentos únicos; baseiam-se, em geral, em um conjunto múltiplos de experimentos que repetiram o mesmo fenômeno sob condições diferentes. Herriott e Firestone (1983 *apud* YIN, 2001, p.68) mencionam que os estudos de casos múltiplos são considerados mais convincentes e robustos. Entretanto, Yin (2001, p.29) declara, também, que o objetivo dos estudos de casos é expandir e generalizar teorias (generalização analítica) e não enumerar frequências (generalizações estatísticas) (*IBIDEM*, p.29).

4.2 Quadro referencial da pesquisa

Os objetivos desta pesquisa são caracterizar o PPLR e verificá-lo como mecanismo de controle mediante o estudo do vínculo de seus indicadores com os indicadores relevantes à continuidade do negócio e da percepção das partes sobre o plano. Para alcançar tais objetivos será necessário identificar nas empresas:

- aspectos que caracterizam os planos de recompensa ao visando o conhecimento dos critérios e condições definidos para o funcionamento do plano; com intuito subliminar de estudar-se a percepção que as partes (superiores e subordinados) têm do plano.
- os fatores relevantes à continuidade da empresa no setor de atuação, verificando se há relação entre indicadores do plano de recompensa e os fatores relevantes à continuidade.

A figura 3 esquematiza o quadro referencial da pesquisa. Nessa figura, os retângulos referem-se a itens importantes da coleta de dados e as elipses aos objetivos a serem alcançados por intermédio da análise dos dados coletados.

Figura 3 : Quadro referencial da pesquisa

Deve-se ressaltar que nenhuma das empresas estudadas é de capital aberto e elas não praticam a remuneração por opção sobre ações (*stock options*). Além disso, sugere-se que, nas empresas pesquisadas, pode existir formas específicas de remuneração variável para os executivos, entretanto, foi constatado que nenhuma delas está explícita no PPLR, ao contrário, as empresas preconizam formas de remuneração isonômicas para todos os que atuam na organização. Portanto, o arcabouço conceitual tradicional da teoria da agência, o qual se refere à relação entre proprietário e administrador, não foi explicitamente adotado na análise dos dados colhidos. Na análise, preferiu-se enfatizar os níveis gerenciais e seus subordinados para verificar como o PPLR adotado nas empresas insere-se no controle de gestão.

4.3 Coleta de Dados

4.3.1 Instrumento de coleta

Para a coleta de dados, que será norteadada pelo quadro referencial da pesquisa apresentado na figura 3, utilizou-se como instrumento principal a entrevista semi-estruturada, ou seja, conversa livre, segundo Martins (2006, p. 27). No entanto, foi dada prévia atenção ao roteiro de perguntas para se obterem os dados e informações necessárias à realização da pesquisa e, pelo fato de as entrevistas terem sido realizadas no ambiente de trabalho do entrevistado, muitas observações foram importantes, principalmente, para a condução das demais entrevistas na mesma empresa.

4.3.2 Roteiro de perguntas

A direção para obtenção dos dados imbuída no roteiro de perguntas será descrita a seguir, com o texto mostrará que muitos dos dados já foram utilizados por outros pesquisadores, ou considerados por eles importantes. Os roteiros de perguntas, na íntegra, estão nos apêndices A, B, C e D.

4.3.2.1 Aspectos da caracterização dos planos de recompensa

Os aspectos para caracterizar os planos são:

- (a) histórico, compreendendo o(s) motivo(s) dessa adoção e a identificação das áreas (ou partes) da empresa envolvidas na adoção do plano para definir os indicadores de desempenho;
- (b) Denominação, Formalização e definição da quantia a ser distribuída ;
- (c) Comunicação, Acompanhamento e entendimento das partes;
- (d) Amplitude e
- (e) Indicadores de desempenho.

Os aspectos partes envolvidas (item a), motivo de adoção (item a) e amplitude (item d), abordados na caracterização do plano, foram utilizados no trabalho de Ittner e Larcker (2002). Os autores examinaram, por meio de uma análise quantitativa, uma amostra com 607 empresas de diversos segmentos da economia e apontaram que tais aspectos são determinantes na escolha de indicadores de desempenho para os planos de recompensa.

Quanto à denominação e à formalização (item b), segundo Rosa (2004, p.40), se cada empresa tem as suas peculiaridades, essas deverão ter o próprio modelo adaptado a suas necessidades, ao número de empregados, a sua capacidade de pagamento, além de ter metas próprias a serem atingidas segundo seus objetivos. A autora afirma que a flexibilidade só será adquirida quando as negociações forem formalizadas por acordo coletivo por meio de uma comissão de negociação que permita o envolvimento de colaboradores de todos os níveis organizacionais, inclusive um representante sindical. Logo, entende-se que a forma de negociação do plano está associada com o envolvimento das partes na sua implantação, então, para verificar se esse tipo de negociação, acordo coletivo, confere um real envolvimento das partes (subordinados, superiores e representantes sindicais). A definição quanto à quantia a ser distribuída e à forma de distribuição também se relacionam aos aspectos motivacionais e ao envolvimento dos empregados (*IBIDEM*, p.67).

A comunicação e o acompanhamento (item c) foram considerados aspectos da caracterização do plano por ser um aspecto diretamente relacionado à percepção dos envolvidos sobre o plano e como um fator relacionado ao êxito da implantação de sistemas de controle, segundo Demery (1999 *apud* GONÇALVES E OLIVEIRA NETO, 2000, p. 369).

Por fim, o detalhamento dos indicadores (e) é considerado imprescindível para esta pesquisa, pois esse aspecto é de extrema relevância na observação da inserção do plano adotado na empresa no controle de gestão, conforme indicações de Atkinson *et al* (2000) mencionadas no capítulo três, item 3.2, desta pesquisa.

4.3.2.1.1 Percepção das partes

Para ampliar o entendimento quanto à compreensão e à conscientização por parte das pessoas que atuam nas empresas estudadas sobre o plano de recompensa, foram introduzidas indagações adicionais a alguns superiores e subordinados quanto aos aspectos abordados na caracterização do plano.

Essa parte da coleta foi importante para dar consistência e validação às informações obtidas relativas aos aspectos da caracterização do plano, além de proporcionar ao pesquisador um melhor entendimento do fenômeno estudado, isto é, do plano adotado nas organizações estudadas.

4.3.2.2. Informações relevantes à continuidade do negócio

Para coletar as informações relevantes à continuidade do negócio serão considerados os objetivos relacionados ao posicionamento da empresa quanto: (a) à obtenção de recursos; (b) à concorrência e (c) aos clientes e aos produtos, pois a partir do posicionamento da empresa quanto a esses aspectos será possível identificar fatores relevantes à continuidade da empresa e, conseqüentemente, as informações relevantes à continuidade. Entretanto, é importante reiterar que não serão coletados dados relacionados a um planejamento estratégico formal que possa existir nas empresas pesquisadas.

O posicionamento das empresas quanto: (a) à obtenção de recursos; (b) à concorrência e (c) aos clientes e produto está associado ao modelo de Porter (1989). Nesse modelo, o autor afirma que a estratégia organizacional é a busca por uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência no setor, isto é, forças competitivas do

ambiente. Essas forças, tipicamente, delimitam os preços, os custos e os investimentos da organização, que são os fatores básicos para explicar a lucratividade no longo prazo, ou seja, a continuidade do negócio no setor. Tais forças são representadas por: (i) competição entre os concorrentes; (ii) a ameaça de novos entrantes e (iii) dos produtos substitutos (contemplados no item (b)); (iv) o poder dos clientes (contemplado no item (c)) e (v) o poder dos fornecedores (contemplado no item (c)). Com relação aos fornecedores e compradores, Porter (1989) sugere que há uma ameaça imposta às organizações pelo uso excessivo do poder desses dois agentes e uma estratégia organizacional adequada deverá ter trunfos para neutralizar o poder desses agentes, sendo contempladas as informações sobre esses dois agentes na coleta de dados desta pesquisa.

O uso de tais perspectivas, para delinear a dimensão estratégica organizacional, também foi utilizada por Libby e Waterhouse (1996) objetivando a identificação de predizerem mudanças nos sistemas de contabilidade.

4.3.3 Descrição dos procedimentos e dos entrevistados para a coleta

Em cada empresa foram realizados quatro tipos de entrevistas, como seguem:

- Uma entrevista com o responsável pela coordenação e introdução do plano na empresa para coletar dados sobre os aspectos da caracterização do plano nela adotado;
- Uma entrevista com um representante da alta gestão da empresa, isto é, com uma perspectiva mais ampla da empresa, para identificar os fatores relevantes à continuidade do negócio;
- Entrevistas com alguns gerentes/coordenadores de áreas/departamentos, as quais devem ser realizadas individualmente, procurando identificar a percepção das partes sobre o plano;
- Uma entrevista com um grupo de empregados de nível inferior na hierarquia organizacional de diferentes áreas da empresa tendo por fim a identificação da percepção das partes sobre o plano.

A pesquisa foi realizada em quatro empresas cujos nomes não serão divulgados devido a um acordo entre seus representantes e a pesquisadora, portanto, essas serão denominadas empresas A, B, C e D. Os entrevistados e duração das entrevistas em cada empresa são apresentados nos quadros 1, 2, 3 e 4.

Foco da coleta de dados	Entrevistado	Tempo de duração
Aspectos da caracterização dos dados	Gerente de recursos humanos	60 minutos
Fatores relevantes à continuidade do negócio	Gerente administrativo-financeiro	80 minutos
Validação dos dados		
Gerentes/Coordenadores	Gerentes de produção e Coordenador de comunicação (marketing)	40 minutos
Empregados	Das áreas de recursos humanos, produção (2 pessoas), segurança, limpeza e almoxarifado	30 minutos

Quadro 1 - Apresentação dos entrevistados e duração das entrevistas da Empresa A

Foco da coleta de dados	Entrevistado	Tempo de duração
Aspectos da caracterização dos dados	Consultor de Recursos Humanos	40 minutos
Fatores relevantes à continuidade do negócio	Gerente Administrativo-Financeiro	60 minutos
Validação dos dados		
Gerentes/Coordenadores	Gerente de produção e Gerente de Vendas	40 minutos
Empregados	Das áreas de produção veterinária, produção embalagem (de soros e bolsas de sangue), expedição, administrativo e segurança	30 minutos

Quadro 2 - Apresentação dos entrevistados e duração das entrevistas da Empresa B

Foco da coleta de dados	Entrevistado	Tempo de duração
Aspectos da caracterização dos dados	Coordenadora de Custos e Coordenador de produção	60 minutos
Fatores relevantes à continuidade do negócio	Coordenadora de Custos	60 minutos
Validação dos dados		
Gerentes/Coordenadores	Encarregado de planejamento e controle de produção, do setor de acabamento e do setor de Máquinas	40 minutos
Empregados	Das áreas administrativa, produção (acabamento), produção (máquinário injetora), compras, expedição	30 minutos

Quadro 3 - Apresentação dos entrevistados e duração das entrevistas da Empresa C

Foco da coleta de dados	Entrevistado	Tempo de duração
Aspectos da caracterização dos dados	Gerente de recursos humanos	40 minutos
Fatores relevantes à continuidade do negócio	Coordenador do planejamento estratégico	60 minutos
Validação dos dados		
Gerentes/Coordenadores	Coordenador de produção, da logística e o gerente financeiro	60 minutos
Empregados	Das áreas de contabilidade, planejamento, comercial, estiva, armazenamento e SAC (suporte e atendimento ao cliente)	30 minutos

Quadro 4 - Apresentação dos entrevistados e duração das entrevistas da Empresa D

É importante ressaltar que, nesta pesquisa, os dados referentes a fatores relevantes à continuidade foram coletados sob a restrita percepção de gerentes/coordenadores entrevistados e não foram ouvidos diretores e presidentes. Isso, a princípio, poderia ser uma deficiência da pesquisa, entretanto, essa foi a forma encontrada para viabilizá-la. Procurando remediar tal imperfeição, optou-se pela validação dos dados com outros gerentes/coordenadores de áreas das empresas estudadas.

4.4 Protocolo para o Estudo de Caso

Segundo Yin (2005, p. 92), o protocolo é um meio de aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso que se destina a orientar o pesquisador ao conduzir o trabalho e, de forma geral, deve apresentar as seguintes seções:

- a) visão geral do projeto de estudo de caso;
- b) procedimentos de campo a serem seguidos;
- c) questões do estudo de caso e
- d) guia para o relatório do estudo de caso.

Visão geral do projeto de estudo de caso

Nesta pesquisa, a visão geral do projeto de estudo de caso é representada por meio do quadro referenciais (figura 3) apresentado no item 4.2 desse capítulo.

Procedimentos de campo a serem seguidos

Os procedimentos de campo mais técnicos desta pesquisa estão dispostos no apêndice E. Além disso, o item 4.3.3, desse capítulo, mencionou os procedimentos de campo relacionados às entrevistas.

Considera-se importante ressaltar que, nas entrevistas com o grupo de empregados, o entrevistador/pesquisador teve o objetivo de fazer com que os entrevistados expressassem o que conhecem e como entendem o plano. Nessas entrevistas, a função do entrevistador/pesquisador é de coordenar para que as informações sobre o tema sejam expressas, porém, é importante que o entrevistador, mesmo que já conheça a estrutura do plano, oculte tais conhecimentos.

Questões do estudo de caso

Reitera-se que os roteiros de perguntas para a realização das entrevistas estão dispostos no apêndice conforme seguem:

- ✓ Apêndice A - Entrevista com o responsável pela coordenação e introdução do plano;
- ✓ Apêndice B - Entrevista com um representante da alta gestão da empresa;
- ✓ Apêndice C - Entrevistas com alguns gerentes/coordenadores de áreas/departamentos e
- ✓ Apêndice D – Entrevista com um grupo de empregados de nível inferior na hierarquia organizacional.

Guia para o relatório do estudo de caso

A apresentação dos dados coletados, sua análise e as descobertas feitas a partir deles, para cada caso, seguem a seguinte sequência:

1. Apresentação da empresa;
2. Caracterização do plano adotado na empresa: Nesse item são expressas as informações coletadas sobre o plano visando ao conhecimento dos seus critérios e suas condições;
3. Apresentação das informações relevantes à continuidade do negócio: Nessa parte, as informações relevantes à continuidade serão identificadas a partir dos fatores importantes à continuidade do negócio que são reconhecidos mediante a identificação das forças competitivas do ambiente da empresa. Em seguida, faz-se um detalhamento dos indicadores do plano objetivando a compreensão do relacionamento ou não entre esses e as informações relevantes à continuidade do negócio reconhecidas;
4. Análise do PPLR da empresa e de seus vínculos com o controle de gestão: Para finalizar o estudo do caso, evidenciam-se a percepção das partes sobre o plano adotado na empresa e também a associação entre os indicadores do plano e as informações relevantes à continuidade do negócio para observar como o plano adotado na empresa insere-se no controle de gestão.

Ainda quanto à análise dos casos, é importante relatar o porquê da ênfase na análise da inserção do PPLR no controle de gestão. O escopo desta dissertação, restrita ao estudo do PPLR, esteve limitado à remuneração variável nele contida, não tendo sido coletados dados sobre outras formas de remuneração variável que podem estar sendo direcionadas somente à alta administração. Notou-se, nas empresas estudadas que a remuneração variável via PPLR existe em todos os níveis, que abrangem tarefas mais ou menos programáveis. A maioria dos estudos sobre planos de incentivo recorre à teoria da agência, considerando o plano de incentivo na forma de remuneração variável como um mecanismo usado pelo principal para que o agente comporte-se de maneira congruente com seus objetivos, principalmente na existência de maior assimetria de informações. A remuneração variável, em tais estudos (Stroh *et al*, 1996, p.760), está mais relacionada às tarefas menos programáveis, relacionando-se particularmente à remuneração da alta administração. Nesta dissertação, a remuneração variável via PPLR incide indistintamente sobre todos os empregados, e é suportada por lei que a institucionaliza. Tais características peculiares reforçaram a necessidade de uma análise de resultados que se restringisse ao exame dos possíveis vínculos entre os planos adotados e o controle de gestão, sem a discussão da aplicação da teoria da agência.

5. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS CASOS

5.1 Descrição e Análise do Estudo de Caso da Empresa A

5.1.1 Apresentação da empresa

Fundada em 1972, a empresa A conta com 430 colaboradores, entre empregados e terceiros, situa-se em uma área de aproximadamente 100 mil metros quadrados. Ela atua no segmento de fabricação de equipamentos industriais sob encomenda cujos principais produtos são caldeiras e seus componentes e os principais clientes concentram-se no setor sucroalcooleiro e energético (cogeração de energia elétrica utilizando a biomassa) em todo o território nacional, mas novos horizontes se abrem em virtude do atendimento ao setor petroquímico.

A empresa A, de propriedade familiar, situa-se na cidade de Sertãozinho, região de Ribeirão Preto, que, segundo a Anuário de Agronegócio 2007, da Revista Exame (2007), é o coração da rica região canavieira do norte do Estado de São Paulo, que concentra extensas plantações e cerca de 50 usinas de açúcar e álcool, tornando, hoje, a cidade de Sertãozinho o principal pólo tecnológico para essa indústria no país.

Muito atenta às necessidades dos clientes, a empresa busca o aperfeiçoamento constante dos seus produtos e serviços com o desenvolvimento de novas tecnologias, por meio de parcerias nacionais e internacionais, por exemplo, com a Thermocal Engenharia S/C Ltda, de Piracicaba-SP e a *John Thompson Boilers* Ltda da República da África do Sul, objetivando o atendimento às necessidades dos clientes que, segundo os entrevistados, são: qualidade do produto, aperfeiçoamento da técnica de cogeração de energia e o desenvolvimento de produtos que amenizem os problemas de impacto ambiental.

A empresa A vem se destacando no mercado como fabricante de caldeiras alimentadas por biomassa. De acordo com o Anuário de Agronegócio 2007 da Revista Exame (2007), ela é uma das maiores fabricantes de caldeiras para usinas no país, já exportou para mais de 20 países, entre eles Irã, México e Argentina, e suas vendas internacionais, atualmente, representam uma fatia de 10% do faturamento anual de 114 milhões de reais.

Notou-se que a empresa A está preocupada com o aspecto inovação, pois Ereno (2006), ao identificar empresas que se basearam em diferenciação por meio de inovações em produtos e processos, referenciou a empresa A como responsável por um dos projetos mais inovadores do setor, uma caldeira do tipo *Monodrum* (que utiliza apenas um balão para geração de

vapor), considerado a maior do mundo em sua categoria, com 2.500 toneladas e 30 metros de altura; o equipamento é avaliado em 50 milhões de reais e tem capacidade de produção equivalente à de três caldeiras convencionais.

Em consequência, ao aquecimento do mercado energético global, a empresa A, além de investir no desenvolvimento tecnológico, preocupa-se com a diversificação de seus negócios, para isso investiu R\$ 120 milhões em uma usina de Uberaba (MG) em parceria com o Grupo Balbo, situado em Sertãozinho (APTA, 2006).

A empresa A classifica o PLR como benefício aos empregados e cita outros benefícios adotados. O gerente de recursos humanos afirmou: “visando à agregação de valor social, isto é, que o empregado se sinta bem e motivado a trabalhar na empresa [...] é hábito da empresa: (i) entregar anualmente o *kit* de material escolar para os empregados e seus dependentes; (ii) conceder crédito educativo para os empregados com auxílio de até 50% da mensalidade do curso superior; (iii) fornecer vale alimentação para todos os funcionários, sendo que, a cada quatro meses, se o empregado não tiver falta por nenhuma razão, o ticket tem seu valor duplicado e (iv) auxiliar na compra de medicamentos os empregados e seus dependentes, sendo o auxílio de 50% no caso de uso contínuo de medicamento.”

5.1.2 Caracterização do plano de recompensa

Histórico da implantação

Em 1996, segundo o gerente de recursos humanos da empresa, o plano de recompensa foi adotado pela empresa A em virtude do alcance de uma situação com resultados econômico-financeiros favoráveis e suficientes para distribuir parte desses aos empregados e manter um montante satisfatório às necessidades de reinvestimento do negócio e de remuneração dos proprietários, além do surgimento das primeiras medidas provisórias com relação à institucionalização do PPLR no Brasil. O gerente afirmou, ainda, que a adoção visou ao comprometimento dos empregados conforme citação a seguir:

A empresa é muito preocupada com a parte social. A empresa não é muito de divulgar, de estar na mídia [...]. Quando a empresa implantou o plano foi porque a diretoria da empresa chegou à conclusão de que, se a empresa está indo bem, está tendo lucro. Porque na verdade tem a participação nos lucros e resultados mas o que baliza é lucro, não adianta distribuir prejuízo, ninguém quer perder patrimônio, o que se divide é o lucro. Então, se a empresa tem condições de distribuir, por que não fazer? Por que não deixar seus trabalhadores mais tranquilos, satisfeitos e

comprometidos com empresa? Então foi uma decisão que a empresa tomou por livre e espontânea vontade.

Entretanto, é importante ressaltar que, embora o gerente de recursos humanos declarou que a adoção foi espontânea, ela ocorreu após o surgimento das primeiras medidas provisórias regulamentando o PPLR no Brasil. Sugere-se, com isso, que a adoção do plano na empresa pode não ter sido tão livre e espontânea, como revelado.

A partir da verificação da possibilidade financeira de se adotar o plano, o gerente de recursos humanos informou que a empresa iniciou o processo de definição dos indicadores de desempenho para o plano, os quais foram escolhidos mediante um consenso entre a diretoria e os gerentes administrativo-financeiro, de recursos humanos e de produção, de que grande parte das informações relevantes à empresa é oriunda da área de produção.

Em 2001, em virtude da instituição da lei que regula o PPLR, a empresa montou a comissão composta por funcionários, eleitos entre si, um representante sindical e o gerente administrativo-financeiro e o de recursos humanos, que eram os coordenadores da comissão, para formalizar o que já estava sendo realizado na empresa.

Denominação, formalização e definições da quantia a ser distribuída

O plano adotado na empresa é denominado participação nos lucros e nos resultados (PLR) cuja formalização ocorreu por meio de acordo coletivo, isto é, próprio para essa empresa. A quantia máxima a ser distribuída representa cento e dez por cento do salário-base vigente do empregado.

Comunicação e Acompanhamento

O conteúdo do acordo coletivo e o alcance ou não dos indicadores são dispostos no quadro geral de avisos da empresa. Entretanto, no contato com os empregados foi possível identificar que trimestralmente ocorre a reunião da comissão do plano para verificar cumprimento dos indicadores estabelecidos ao plano e as informações discutidas nessa reunião são comunicadas informalmente, “boca-a-boca”, aos empregados, tanto nas áreas de produção quanto nas outras áreas. Além disso, eles informaram que a comunicação oficial da empresa aos empregados sobre o resultado do plano, isto é, alcance das metas e valor da recompensa, ocorre anualmente em julho, aproximadamente, um mês antes do pagamento da recompensa derivada do plano.

Amplitude do plano e os indicadores adotados

A empresa aplica o plano para todos os empregados (superiores e subordinados) desde a sua adoção. Além disso, ela o estende aos colaboradores terceirizados que atuam nas dependências físicas da empresa, por entender que eles também auxiliam no processo produtivo.

Em 1996, quando a empresa adotou o plano, foi definido como indicador comum a todos os empregados da empresa o prazo de entrega do produto acabado, sendo esse estabelecido pelo departamento de vendas. A escolha desse indicador deu-se em virtude de que os diretores e gerentes consideravam tal indicador relevante à manutenção da credibilidade conquistada com seus clientes. Entretanto, segundo o gerente administrativo-financeiro, durante aquele ano percebeu-se uma dificuldade em alcançar esse indicador, porque sua definição ocorreu em função de uma política de negociação e não das especificações técnicas do produto, o que dificultava o seu alcance por parte das áreas de produção e de projeção dos produtos. A partir desse problema, a empresa precisou reestruturar o processo de venda, o qual começou a ocorrer da seguinte forma: no momento da venda, abre-se uma ordem de serviço envolvendo as áreas de vendas, compras, projeção e produção, para assim estipular o prazo de entrega do produto. No entanto, mesmo com o problema de alcance do indicador prazo de entrega em 1996, o pagamento correspondente ao plano adotado na empresa ocorreu pelo fato de a empresa entender que o problema de alcance não ocorreu em função da produção, mas, sim, de outros processos da empresa.

O envolvimento das áreas de compras, de projeção e de produção para definir o prazo de entrega foi importante porque, a área de projeção e compras detecta, mediante o edital do cliente, o desenho, os componentes e suas respectivas especificações técnicas. A partir disso, a projeção identifica se é necessário desenvolver um novo desenho ou não, e a área de compras reconhece os fornecedores necessários para os componentes desejados e os seus respectivos prazos de entrega, além da verificação com o departamento de produção. Possibilita-se, a partir de então, a indicação de um prazo de entrega mais próximo do real, além de auxiliar no limite para a sua negociação.

Para os anos seguintes, os diretores e gerentes, por entenderem que grande parte das informações relevantes à empresa está na produção, decidiram que seriam mensurados, na área de produção, os seguintes indicadores para compor o plano adotado para toda a empresa:

- ✓ absenteísmo;
- ✓ horas de retrabalho;
- ✓ horas perdidas e
- ✓ produtividade.

O gerente administrativo-financeiro esclareceu que a produtividade é mensurada pela relação de toneladas expedidas (o que passa na balança com destino ao cliente) com as horas apontadas no ano. Além disso, os outros indicadores são monitorados mensalmente, porém, a sua apuração para fins de recompensa, ou seja, a identificação se os indicadores alcançaram ou não as respectivas metas, é anual, pois, de acordo com o gerente administrativo-financeiro, a análise mensal seria sujeita a distorções visto que o produto que sai em um mês não, necessariamente, foi produzido pelas horas apontadas naquele mês, em virtude das características da produção. Reitera-se, ainda, que, embora o valor máximo da recompensa seja de cento e dez por cento do salário-base vigente do empregado, a conquista desse montante dependerá do percentual de alcance das metas.

Considera-se importante ressaltar que foi observado, no acordo coletivo referente ao plano da empresa, apenas como indicador o prazo de entrega e não os indicadores citados acima, mas, segundo o gerente de recursos humanos e o administrativo-financeiro, aquele se refere ao ano de 2006 e, embora se tenha adotado, na prática, outros indicadores, no documento não ocorreu a alteração, mas, para o ano de 2007, já está prevista a alteração desse acordo.

Ao questionar o gerente de recursos humanos sobre o fato de as outras áreas terem o seu plano associado a apenas indicadores da área de produção, ele informou que: “Não trabalhamos com indicadores específicos por departamento pois não sabemos como fazer para medir as outras áreas”. Além disso, o mesmo informou que a empresa está adquirindo um software, isto é, um sistema integrado cuja implantação iniciou há pouco tempo tendo por fim o aprimoramento dos controles internos e do gerenciamento. Com isso, o gerente declarou que se espera, em um futuro próximo, em função desse esforço em aprimorar os controles, conseguir o aperfeiçoamento do plano com indicadores específicos por área.

5.1.3 Informações relevantes à continuidade do negócio

Identificação das Forças Competitivas do Ambiente

Posicionamento quanto à obtenção de recursos

Os insumos necessários, basicamente, são: chapas, ligas e tubos, e os componentes, como válvula, bomba, redutor, motor e outros. As chapas são fornecidas por quatro distribuidores representantes de siderúrgicas e não diretamente pela siderúrgica, pois a compra direta na siderúrgica exige cotas constantes de retiradas, o que é inviável para a empresa em virtude da sazonalidade. O foco de preocupação na negociação com os distribuidores refere-se sempre aos prazos de entrega, já que o preço desse insumo é padrão no mercado. Os tubos, basicamente, são adquiridos apenas de um fornecedor em função da qualidade.

Segundo o gerente administrativo-financeiro, atualmente, não há problemas de fornecimento dos insumos, porém, entre 2004 e 2005, com o aquecimento do mercado externo, ocorreram problemas graves de fornecimento e a empresa só conseguiu se manter em virtude da capacidade de estocagem, tanto financeira quanto física, sendo esse um ponto favorável, segundo o gerente, para a empresa competir no mercado em face das tempestividades do mercado.

Com relação aos componentes, há vários fornecedores para as válvulas, bombas e redutores, enquanto para os motores há apenas um e o gerente não apontou grandes problemas quanto o prazo de entrega desses componentes. Entretanto, ele ressalta que o esforço por boas condições na aquisição dos componentes é intenso e constante e a marca dos componentes a serem usados geralmente é definida pelos próprios clientes.

Posicionamento quanto aos clientes e aos produtos

O gerente administrativo-financeiro informou que os principais clientes da empresa são as usinas de açúcar e álcool. Nos últimos anos, em virtude do aquecimento do mercado, novos clientes aparecem no mercado, além disso, o gerente mencionou que há muitas usinas, atuantes no mercado há tempos, que são clientes potenciais pois muitas dessas usinas dispõem de caldeiras antigas, isto é, de menor rendimento e, provavelmente, estão sendo ou serão pressionadas por órgãos ambientais quanto à manutenção ou alterações da estrutura operacional para continuar as operações. No entanto, ele ressalta que tais usinas nem sempre poderão realizar o alto investimento para trocar suas caldeiras no curto prazo, com isso, esses clientes são potenciais e devem ser monitorados sempre pela empresa A.

Nos últimos anos, em virtude das exigências que os clientes da empresa A começaram a sofrer por parte dos órgãos ambientais e devido ao crescimento no número de usinas no país, o que impactou na concorrência entre eles, o gerente administrativo-financeiro afirmou que os clientes tornaram-se mais profissionais ao realizar suas compras. Atualmente, os clientes enviam um edital, com todas as especificações do produto desejado, e colocam uma equipe para auditar tais especificações exigidas, tornando a venda não dependente apenas do preço, mas também da capacidade de atender o cliente conforme as suas exigências. Diante disso, o gerente administrativo-financeiro informou que o preço é um fator relevante para a continuidade do negócio mas, além dele, a empresa precisa se preocupar em atender outras exigências dos clientes. Com relação às outras exigências dos clientes, o gerente afirmou que essas se referem tanto em ter os componentes que os clientes desejam quanto em ter produtos com tecnologia que permita uma melhor eficiência, para atender às exigências dos órgãos ambientais e à busca de rentabilidade dos clientes. Portanto, entende-se que a inovação é um fator relevante para a empresa continuar no mercado.

Outro fator relevante refere-se ao prazo de entrega, pois os clientes exigem que os equipamentos estejam, obrigatoriamente, prontos no local e no período que antecede à safra, porque, nesse período, as usinas estão praticamente paradas. É crucial que a empresa estabeleça prazos viáveis, pois o não comprometimento, nesse aspecto, poderá representar significativas perdas financeiras tanto para os clientes quanto para a própria empresa, além de denegrir a imagem da empresa no mercado.

Com relação à existência de produtos substitutos, o gerente administrativo informou que não há um produto substituto para a caldeira, como é o caso da moenda que pode ser substituída pelo difusor.

Posicionamento quanto à concorrência

No mercado de atuação, segundo o gerente administrativo-financeiro, há mais três fabricantes, além dessa empresa, sendo que desses três concorrentes apenas um é de pequeno porte, os outros dois se equiparam à empresa A, e todos estão localizados na mesma região da A. Entretanto, em virtude do mercado aquecido, novos concorrentes estão entrando no mercado, porém, diante da necessidade de investimentos que esse tipo de produção demanda, esses são pequenos quando comparados à empresa A.

Atualmente, a empresa A se destaca como líder no mercado no que se refere à inovação dos produtos pois, em virtude das necessidades dos clientes, ela se aperfeiçoou por meio da realização de parcerias, inclusive estrangeiras, para desenvolver caldeiras mais eficientes quanto à cogeração de energia. Isso possibilitou que ela fosse a primeira a desenvolver uma caldeira com características peculiares, a qual, hoje, os concorrentes estão copiando e, por esse motivo, a empresa está iniciando o processo de registro (patente) desse produto. Note-se que, com o propósito de sustentar a liderança no mercado quanto ao aspecto inovação, a empresa opera, por meio de parcerias, no desenvolvimento de soluções para o problema de emissão de particulados no meio ambiente. Entretanto, o gerente declarou que, embora a empresa atue no desenvolvimento de seus produtos, a área de pesquisa e desenvolvimento da empresa (P&D), composta por 30 pessoas, trabalha apenas na elaboração dos projetos e moldes das caldeiras, ou seja, é uma área de projeções e não de desenvolvimento, porque, em virtude das especificações de cada usina, raramente, as caldeiras são iguais, demandando constante trabalho aos engenheiros dessa área da empresa para atender às exigências dos clientes.

Sobre o aspecto preço, no passado, esse era o único fator relevante para a realização de venda, mas hoje ele é mais um fator e não o principal, o qual obviamente não pode ser descuidado, afirma o gerente administrativo-financeiro, pois o mercado está aquecido e a empresa tem que aproveitá-lo. A percepção de que o preço é mais um fator relevante à continuidade deve-se ao fato de que os clientes da empresa A, atualmente, sofrem pressões em seu mercado de atuação e, quando decidem efetuar a compra, além do preço, se preocupam em comprar produtos eficientes e que atendam às exigências ambientais. Com isso, para vender, a empresa necessita de produtos que atendam às exigências dos clientes a um preço competitivo.

O gerente administrativo-financeiro destacou que, no mercado de atuação da empresa A, muitas vezes, ela se depara com concorrentes que preferem, mesmo com prejuízo, conseguir a venda, o que torna a concorrência por preço acirrada.

Detalhamento dos indicadores do plano e de seus relacionamentos com a continuidade do negócio

Identificou-se que a empresa está atuando em mercado aquecido e, segundo o gerente administrativo-financeiro, a empresa precisa aproveitar as oportunidades atuais desse mercado. Entretanto, para enfrentar a concorrência existente e aproveitar as oportunidades

desse mercado, a empresa apontou três fatores relevantes a sua continuidade: o preço, o prazo de entrega e as inovações nos produtos que possibilitem atender às exigências dos clientes tanto em eficiência dos produtos quanto na necessidade de estar em conformidade com as exigências ambientais para a atuação.

Com relação aos indicadores do plano, observou-se que o absenteísmo, horas de retrabalho, horas perdidas e produtividade visam ao cumprimento do prazo de entrega do produto, pois quanto menor o absenteísmo, horas de retrabalho e horas perdidas maior será a produtividade o que, conseqüentemente, poderá contribuir com o prazo de entrega estipulado.

Ainda sobre os prazos de entrega, o gerente de produção informou que esses, estabelecidos por meio das ordens de vendas, atualmente são muito críticos para a área de produção devido à capacidade instalada tanto na área de produção quanto na área de projeção não ser compatível com a demanda de mercado. O gerente esclareceu que o atraso na produção ocorre, muitas vezes, em virtude do atraso da área de projeção, área que elabora os projetos e moldes para as caldeiras já negociadas. Além disso, ele ressalta que a ampliação da capacidade física instalada parece ser difícil em função do atual espaço físico existente na empresa, pois as ampliações possíveis na área industrial já foram realizadas.

Percebeu-se que os indicadores horas de retrabalho e horas perdidas objetivam o controle dos custos envolvidos na produção para possibilitar o alcance de preços competitivos e de rentabilidade interna. Tal percepção é possível porque essas horas, quando excessivas, podem gerar horas extras na atividade de produção, o que impacta, desfavoravelmente, no custo do produto e dificulta a manutenção da rentabilidade interna diante do preço já estabelecido na negociação de venda.

5.1.4 Análise do PPLR da empresa e de seus vínculos com o controle de gestão

Percepção das partes

Ao contatar tanto alguns superiores quanto o grupo de subordinados de várias áreas da empresa, identificou-se que apenas os superiores e subordinados atuantes na área de produção conhecem o plano e opinam sobre ele, enquanto, as pessoas que atuam nas outras áreas da empresa sabem da existência do plano em virtude do recebimento da recompensa e da reunião anual com a diretoria da empresa sobre o resultados dos indicadores que compõem o plano.

Com relação ao contato com as pessoas que atuam em outras áreas da empresa, observou-se que essas se sentem indiferentes com relação ao plano pois, conforme o próprio entrevistado mencionou, “o valor derivado do plano é como um décimo quarto salário para nós”, ou seja, é possível perceber que as pessoas que atuam nas outras áreas da empresa, exceto a produção, percebem que a recompensa virá ou não independente de seus esforços.

No contato com os empregados da área de produção, verificou-se que eles conhecem os indicadores e sabem que são importantes para o cumprimento dos prazos de entrega dos produtos acordados com os clientes, pois, segundo eles “a empresa trabalha com prazo de entrega”.

Sobre as metas estabelecidas aos indicadores, o superior e os subordinados da produção informaram que essas, inicialmente, são determinadas pelos superiores no processo de venda dos produtos (ordem de serviço). No entanto, em virtude das reuniões que ocorrem semanalmente entre os gerentes de áreas da empresa e da reunião trimestral da comissão do plano, os problemas ocorridos na área de produção são relatados e as metas podem ser corrigidas para cima ou para baixo.

Portanto, ao considerar o aspecto percepção das partes sobre o plano adotado na empresa, percebeu-se que o plano da empresa A pode ser visualizado como um mecanismo de controle apenas na área de produção, pois apenas nessa área os empregados conseguem compreender e visualizar que seus esforços estão sendo valorizados, enquanto, nas outras áreas, os empregados são indiferentes com relação ao plano. Por isso, baseando-se na percepção das partes é possível entender que o plano adotado na empresa é um mecanismo que se insere parcialmente no controle de gestão da empresa.

Associação entre os indicadores de desempenho do plano e as informações relevantes à continuidade do negócio

Observou-se que os indicadores absenteísmo, horas de retrabalho, horas perdidas e produtividade que compõem o plano da empresa referem-se a informações importantes relacionadas aos fatores preço e prazo de entrega, considerados relevantes à empresa. Portanto, esses indicadores podem ser associados a informações relevantes à continuidade da empresa.

Percebeu-se que, pelo fato de o preço praticado ser considerado fator relevante para a empresa, as informações sobre os gastos (custos e despesas) incorridos nos processos internos da empresa podem ser compreendidas como informações relevantes à sua continuidade.

Com relação aos gastos incorridos nos processos, não se identificou associação entre os indicadores do plano da empresa e informações referentes aos gastos dos processos. O gasto com matéria-prima, por exemplo, segundo o gerente administrativo-financeiro, é de aproximadamente 60% do custo total do produto, e não se vincula em nenhum aspecto aos indicadores do plano, por exemplo, com informações sobre as perdas e os desperdícios ocorridos. Além disso, não se identificou associação entre os indicadores do plano e as informações referentes aos gastos incorridos por outras áreas da empresa, visto que não é somente a área de produção que incorre nesses.

Entende-se, portanto, que os indicadores adotados no plano não foram totalmente associados a informações relevantes à continuidade da empresa, pois as informações referentes aos gastos (custos e despesas) incorridos, as quais são importantes para a prática de preços competitivos, não foram totalmente abordadas no plano adotado pela empresa.

Sobre o prazo de entrega, observou-se que os indicadores do plano são importantes para a empresa verificar a capacidade de cumprir ou não o prazo de entrega estabelecido, ou seja, estão associados a informações relevantes. No entanto, segundo o gerente da produção, o cumprimento dos prazos não é fácil em virtude de que esses não são afetados apenas pelos atrasos na área de produção, mas também pelos atrasos da área de projeção da empresa. Com isso, percebe-se que para o cumprimento desses prazos também é importante o monitoramento da produtividade da área de projeção, porém, a área de projeção não é responsável pelo alcance de indicadores definidos no plano.

Sobre o fato de a empresa não apontar indicadores associados a informações relevantes referentes ao fator inovação, deve-se ressaltar que isso ocorre porque a empresa possui uma área de P&D responsável apenas por projeção e não de criação e desenvolvimento de novos produtos, pois essas atividades são feitas por outras empresas parceiras da empresa A. Portanto, a não associação com relação a esse fator não é considerada na análise desse caso, visto que embora a empresa se preocupe com a inovação, ela não a desempenha diretamente mas, sim, por parcerias.

Mediante o exposto, entende-se que os indicadores que compõem o plano estão associados parcialmente às informações relevantes à continuidade da empresa, pois não abordaram totalmente os fatores apontados como relevantes à continuidade da empresa. Entretanto, para finalizar a análise dessa empresa, considera-se importante fazer uma ressalva. Percebeu-se, a partir dos contatos, uma certa insatisfação com relação aos indicadores adotados no plano decorrente da desconfiança nos apontamentos das horas de retrabalho e das horas perdidas, pelo fato de essas serem feitas pelos próprios empregados que parecem não dar muita atenção, tornam esta informação de baixíssima qualidade. Além disso, foi relatado que, algumas vezes, o pagamento da recompensa aos empregados ocorreu sem considerar os indicadores. No entanto, identificou-se um conjunto de relatórios com apontamentos desses indicadores nos anos anteriores. Logo, entende-se que, embora pagamentos ocorreram sem consultar os relatórios pelo fato de os apontamentos gerarem desconfianças, a informação estava disponível para consulta.

Perante a ressalva, adotando uma visão mais crítica, pode-se concluir que, embora os indicadores escolhidos para o plano estejam parcialmente associados às informações relevantes, o compromisso desejado dos empregados é duvidoso, pois independentemente dos resultados eles podem ganhar a recompensa. Além disso, alguns indicadores do plano estão associados a informações que dificilmente poderão auxiliar no aperfeiçoamento dos processos produtivos e no controle em face da desconfiança dos apontamentos. Com isso, considera-se que o plano da empresa A, possivelmente, não se insira no controle de gestão da empresa.

5.2 Descrição e Análise do Estudo de Caso da Empresa B

5.2.1 Apresentação da empresa

Com cerca de 500 empregados, a Empresa B, fundada em 1966, atua no mercado de soluções parenterais de grande volume, conhecidas como soros. Em 1998, a empresa instalou uma nova fábrica, para a produção de bolsas para coleta e transfusão de sangue, com 950 m², dentro de sua própria sede em Ribeirão Preto, o que representou um investimento de US\$ 3 milhões. Nos últimos anos, os investimentos da empresa foram dirigidos ao desenvolvimento de produtos, estrutura física e mão-de-obra especializada visando ao posicionamento no mercado de soluções parenterais e bolsa de sangue. As exportações das soluções parenterais representam, aproximadamente, 10% dos negócios e são realizadas para mais de 40 países da América Latina, Leste Europeu e África.

Na década de 80, a Empresa B fez a aquisição de outra que produz e comercializa aparelhos hospitalares, a qual atualmente produz ampla linha de produtos para neonatologia, laboratórios e suporte médico-hospitalar. Destacando-se que, em 2002, sua unidade fabril foi amplamente reformada para atender aos requisitos de Boas Práticas de Fabricação e Controle (BPF), buscando oferecer excelência na qualidade de seus produtos.

Em 1995, a empresa recebeu da Fundação Abrinq o certificado de Empresa Amiga da Criança, por seus programas de apoio, treinamento e geração de empregos para adolescentes carentes e portadores de deficiência auditiva, mantidos desde 1993.

A Empresa B tem uma política agressiva de gestão da qualidade, ao longo dos anos ela vem conquistando várias certificações e dedicando-se à pesquisa, desenvolvimento e aperfeiçoamento dos processos e produtos procurando estar em conformidade com as exigências do Ministério da Saúde e, conseqüentemente, com a sua permanência no mercado.

Dentre os benefícios da empresa proporcionados aos empregados, segundo os entrevistados, têm-se: (i) o programa de ginástica laboral; (ii) biblioteca e videoteca para seus colaboradores; (iii) bolsas de estudo em cursos que promovam a qualificação de seus funcionários no nível Técnico e Universitário e (iv) o plano de participação nos lucros e nos resultados da empresa. Segundo os empregados, um benefício de destaque, hoje, é o transporte, pois ela tem uma frota de autos que faz o traslado de todos os empregados que desejarem do trabalho até suas residências e esses não dependem de transporte urbano ou próprio.

5.2.2 Caracterização do plano de recompensa

Histórico da implantação

Em 1995, segundo o gerente de recursos humanos, a empresa identificou índices de produtividade e de perda, os quais impactavam na rentabilidade da empresa desfavoravelmente para a manutenção da posição competitiva no mercado de atuação. Nesse mesmo ano, surgiram também as primeiras medidas provisórias sobre PPLR, o que impulsionou a empresa a adotar o plano de recompensa baseado no desempenho, objetivando o comprometimento dos empregados nas melhorias dos processos produtivos. Informou-se, ainda, que, após a adoção do plano, melhorias foram alcançadas e, atualmente, a perda no processo produtivo encontra-se 80% inferior quando comparada à ocorrida no momento de adoção do plano.

A adoção do plano iniciou-se com reuniões semanais entre a diretoria e os gerentes de vendas, recursos humanos, industrial, financeiro para a criação do plano. Com o consenso entre as partes de que o ponto crucial para a empresa manter a posição competitiva no mercado era o ajuste no processo produtivo, a área industrial (gerente e chefe de linhas) recebeu a função de formatar a estrutura do plano tanto no apontamento de indicadores quanto nas respectivas metas e a área financeira participou no posicionamento do valor máximo a ser distribuído.

No entanto, para analisar a estrutura proposta ao plano e defini-la, montou-se uma comissão composta por quatorze pessoas sendo 7 empregados da área industrial e expedição, eleitos entre si, e 6 empregados da área administrativa, sob a coordenação do gerente de recursos humanos. Na época da adoção do plano, segundo o gerente de recursos humanos, a comissão foi bem atuante, principalmente os representantes dos empregados, pois o percentual dos índices referentes à produtividade foi questionado por membros da comissão, em virtude deles serem agressivos diante da capacidade produtiva, sendo o mesmo alterado na época. Nos dias atuais, a comissão se mantém atuante e, obrigatoriamente, a cada semestre realiza-se uma reunião para expor a posição do alcance das metas e discussão dos problemas ocorridos no período. Além disso, o gerente informou que, eventualmente, a comissão é solicitada, por exemplo, no caso da ocorrência de desvios grandes nos indicadores ou quando algum equipamento é alterado, pois, nesses casos, pode ser necessário o ajuste na meta de algum indicador de desempenho do plano, visto que a não alteração poderá facilitar ou dificultar o alcance das metas estabelecidas.

Em 2001, com a regulamentação do PPLR, a empresa, tendo por fim o cumprimento da Lei, elaborou o documento exigido por lei e o registrou no sindicato, visto que já executava o plano nas configurações estabelecidas por lei.

Denominação, formalização e definições da quantia a ser distribuída

O plano adotado na empresa é denominação Plano Interno de Bonificação (PIB) e sua formalização ocorreu por meio de um acordo coletivo registrado no sindicato. O montante da recompensa derivada do plano é expresso em termos de salário, cujo pagamento ocorre nos meses de fevereiro e agosto e o recebimento está atrelado ao percentual de alcance das metas preestabelecidas semestralmente.

Comunicação e Acompanhamento

O gerente de recursos humanos informou que, mensalmente, apura-se o relatório com o percentual de alcance das metas estabelecidas aos indicadores de desempenho do plano. Esse relatório é encaminhado para todos os gerentes de áreas, por e-mail. Além disso, para oficializar a comunicação e discutir o(s) motivo(s) dos desvios expressivos, realiza-se uma reunião mensal com os gerentes de áreas e chefes de linhas e eles ficam encarregados de repassar a informação aos seus subordinados.

A comunicação formal com os empregados ocorre semestralmente por meio de uma reunião para expor os percentuais de alcance dos indicadores e como se apura o cálculo do montante da recompensa.

O gerente industrial informou, ainda, que o acompanhamento dos indicadores na área industrial, muitas vezes, é diário, seja por meio de informes no quadro de avisos ou até verbalmente nos dias em que há alcances expressivos, superior ou inferior, objetivando o envolvimento dos empregados na atividade e a sua motivação.

Amplitude do plano e os indicadores adotados

A empresa aplica o plano a todos os seus empregados, com exceção dos colaboradores do departamento de recursos humanos que são terceirizados. Com relação aos indicadores de desempenho que compõem o plano, desde de 1995 a empresa sempre utilizou os mesmos, embora a meta seja alterada, além disso é importante esclarecer que a empresa segregou os indicadores de desempenho do plano em três categorias: os necessários, os setoriais e os de

resultado. Além disso, a empresa foi dividida em seis áreas descritas a seguir, estabelecendo-se para algumas delas indicadores setoriais e de resultados:

- ✓ a macro, que se refere à produção da solução parenteral (soro);
- ✓ produção de frascos de plásticos (embalagem do soro);
- ✓ produção de bolsas de sangue;
- ✓ vendas;
- ✓ apoio (expedição) e
- ✓ administração.

O indicador necessário é o faturamento da empresa que corresponde ao valor total das vendas realizadas, isto é, os valores recebidos ou a receber referentes à negociação de produtos que se encontram nos clientes. Esse indicador é considerado necessário pela empresa em virtude do faturamento ser imprescindível para que ela tenha capacidade financeira de honrar os seus pagamentos com terceiros e a própria recompensa, declaram os gerentes de recursos humanos, industrial e o de vendas.

Na categoria de indicadores setoriais, há o indicador de faturamento de cada área e o indicador de produtividade. Todos esses indicadores são monitorados, separadamente, para as respectivas áreas da empresa: macro; produção de frascos de plásticos e produção de bolsas de sangue. O faturamento é mensurado por meio da identificação do valor dos produtos vendidos, à vista ou a prazo, mas que foram entregues aos clientes. O indicador de produtividade é mensurado de acordo com o quadro 5.

Área	Formas de mensurar a produção
Macro	Quantidade de litros produzidos por dia
produção de frascos de plástico	Quantidade de frascos produzidos por mês
produção das bolsas de sangue	Quantidade de bolsas produzidas por dia

Quadro 5 - Indicadores Setoriais - Formas de mensurar a produção nas áreas da empresa

A categoria de indicadores de resultados compreende os indicadores de produtividade e perda. Esses são monitorados, separadamente, para as áreas: macro; produção de frascos de plásticos e de produção de bolsas de sangue, conforme é apresentado nos quadros 6 e 7.

Área	Formas de mensurar a produtividade
Macro	Quantidade de litros produzidos por dia por empregado
produção de frascos de plástico	Quantidade de frascos produzidos por máquina por hora
produção das bolsas de sangue	Quantidade de bolsas produzidas por dia por empregados

Quadro 6 - Indicadores de Resultado - Formas de mensurar a produtividade das áreas da empresa

Área	Formas de mensurar a perda
Macro	Relação de insumos consumidos e a quantidade produzida de parenterais por mês
produção de frascos de plástico	Relação de insumos consumidos e a quantidade produzida de frascos por mês
produção das bolsas de sangue	Relação de insumos consumidos e a quantidade produzida de bolsas por dia

Quadro 7 - Indicadores de Resultado - Formas de mensurar a perda das áreas da empresa

Segundo o gerente industrial, tanto os indicadores setoriais quanto os de resultados eram utilizados para monitorar a área produtiva antes da adoção do plano e, por serem importantes para visualizar a contribuição das áreas produtivas com a empresa, foram incluídos nele. Além disso, ele informa que a capacidade produtiva da empresa encontra-se na sua máxima utilização, pois a empresa ativou, recentemente, o terceiro turno de empregados a fim de suprir a crescente demanda. Por esse motivo, é importante o acompanhamento desses indicadores, pois a produtividade sinaliza ocorrência ou não de ociosidade, visto que a empresa precisa produzir o máximo e as perdas expressivas podem impactar tanto nos clientes, com os atrasos, quanto na empresa com a queda na rentabilidade do produto.

A área de vendas da empresa tem indicadores setoriais e não tem indicadores de resultados. Os setoriais são:

- ✓ o percentual de alcance do faturamento orçado em reais e em quantidade para as soluções parenterais e
- ✓ o percentual de alcance do faturamento orçado em reais e em quantidade para as bolsas de sangue.

O gerente de vendas esclareceu que o indicador faturamento, na sua área, também é representado pelas vendas realizadas, isto é, valores recebidos ou a receber por produtos

negociados que se encontram nos clientes, e que esses indicadores já eram acompanhados antes da adoção do plano. Além disso, no departamento de vendas, segundo o seu gerente, monitoram-se a reativação de clientes inativos a mais de um ano com a empresa e o prazo de entrega dos produtos, porém, esses indicadores não foram incluídos no plano da empresa. O gerente de vendas explicou que tais indicadores não foram incluídos, pois a inatividade dos clientes pode estar associada a fatores que estão sobre o controle do próprio cliente e não da empresa, por exemplo, problemas de crédito, e com relação ao prazo de entrega, ele começou a ser monitorado recentemente, em virtude dos atrasos ocorridos na área de produção, por isso não foram incluídos no plano.

O gerente de recursos humanos informou que tanto os indicadores setoriais quanto os de resultado, da área de produção, têm pesos (ou fator de ponderação): os indicadores setoriais (faturamento e produção) têm peso de 30% e 70%, respectivamente; os indicadores de resultado (produtividade e perda) têm o peso de 50% cada. Portanto, para calcular o percentual de alcance das metas dos respectivos indicadores em cada área do setor de produção (macro, produção de frascos plástico e produção das bolsas de sangue) tais pesos são considerados. O gerente declarou que essa ponderação foi definida no início da implantação do plano visando à motivação dos empregados das áreas, visto que o indicador não controlável pelos empregados tem o menor peso.

Conforme já mencionado, todos os indicadores são monitorados mensalmente, mas são apurados, isto é, ponderados semestralmente, em virtude do pagamento, pois é o percentual ponderado de alcance das metas no semestre de cada área que determinará o valor da recompensa do empregado. Entretanto, o gerente de recursos humanos ressaltou que o valor do salário-base vigente do empregado também afeta o valor da recompensa, pois, supondo que no 1º semestre a área macro tenha um percentual ponderado de alcance das metas de 72%, o valor do salário médio pago pela empresa seja de \$1.000,00 e o valor do salário-base vigente do empregado de \$700,00, o montante da recompensa do empregado da área será de \$615 ($\$1.000 \times 36\% + \$700 \times 36\%$) no 1º semestre do ano.

Com relação às áreas de expedição e administração, até então não mencionadas, identificou-se, com o gerente de recursos humanos, que a área de expedição tem o percentual de alcance de meta apurado pela média das áreas: macro, frascos de plásticos, bolsa de sangue e comercial. A área de administração tem seu percentual médio de alcance das metas apurado

pela média entre as áreas macro, frascos de plásticos, bolsa de sangue e comercial. Isso ocorre porque a empresa visualiza as áreas de expedição e administração como áreas suporte ou de apoio, ou seja, áreas que atendem a todas as outras. Além disso, ele afirmou que a empresa não consegue visualizar como as áreas de apoio poderiam ser monitoradas.

Quanto aos executivos da empresa, eles são considerados no plano adotado na empresa, porém, para eles, a única diferença é a forma como o percentual de alcance das metas é definido. Por exemplo, o gerente industrial tem esse percentual apurado pela média dos percentuais de alcance das áreas macro, frascos de plásticos e bolsa de sangue, pois ele atua no gerenciamento delas, ou seja, o percentual dá-se pela média da área que o executivo gerencia.

5.2.3 Informações relevantes à continuidade do negócio

Identificação das Forças Competitivas do Ambiente

Posicionamento quanto à obtenção de recursos

Os principais insumos consumidos no processo produtivo são os sais minerais, o polietileno e o PVC. Além desses, são necessárias água, proteínas, gorduras, glicose e agulhas, consideradas insumos secundários. Todos esses insumos são fornecidos pelo mercado nacional, com exceção das agulhas para as bolsas de sangue que são importadas. Os fornecedores de polietileno e PVC localizam-se no Estado da Bahia, para os outros insumos há muitos fornecedores no Estado de São Paulo, segundo o gerente administrativo-financeiro.

Para obter tais insumos, o gerente administrativo-financeiro declarou não enfrentar problemas de qualidade ou de atraso na entrega e que a empresa estabelece contratos de abastecimento com seus fornecedores, os quais raramente são desfeitos visto a qualidade deles. Ele ainda esclareceu que, nos últimos anos, em virtude do crescimento da demanda, a produção atua com capacidade máxima e de forma ininterrupta. Em face desse cenário, a empresa poderia optar por manter altos estoques de insumos ou manter constante relação com seus fornecedores, sendo a segunda opção escolhida pela empresa B, por essa ser mais viável para a empresa. Nos contratos com fornecedores, a empresa B compromete-se a enviar aos seus fornecedores, com antecedência, todo mês, a sua programação para o próximo período, para que eles se programem e não incorram em problemas de atrasos na entrega, informou o gerente.

O gerente ressaltou que o preço dos insumos necessários à produção da empresa não é divergente entre os fornecedores visto que todos os insumos são considerados produtos genéricos, isto é, não específicos. Por esse motivo, tornou-se viável o estabelecimento desses contratos de fornecimento.

Posicionamento quanto aos clientes e aos produtos

Os clientes da empresa são hospitais e clínicas públicas e privadas, mas seu foco está na rede privada, existindo poucas negociações com a rede pública. Tal posicionamento com relação aos clientes deve-se ao fato de que o atendimento aos hospitais e clínicas públicas é mais burocrático e lento, pois eles, primeiramente, abrem licitações, as quais levam tempo para serem aprovadas e, além disso, há o problema associado à forma de pagamento desses clientes. Já com os clientes privados, todo esse processo é mais ágil, embora os problemas financeiros possam existir.

Dentre os produtos vendidos, encontram-se as soluções parenterais (soros), as bolsas de sangue e os produtos injetáveis para a linha veterinária (vacinas). Segundo o gerente administrativo-financeiro, as soluções parenterais são, em grande parte, destinadas ao mercado interno. Entretanto, no passado, com a desvalorização do real, a empresa incentivou a vendas desse produto nos países do Mercosul e um percentual pequeno na África e na Ásia. Porém, atualmente, com a valorização do real, esse mercado não está tão interessante.

Ainda com relação às soluções parenterais, segundo o gerente industrial, elas sofrerão uma alteração na embalagem mediante exigência do Ministério da Saúde, a qual entrará em vigor a partir de março de 2008. O gerente industrial esclarece que a embalagem atual das soluções parenterais está no formato de frascos plásticos, mas, a partir de 2008, deverão ser produzidas no formato de bolsa de sangue, pois é um formato mais seguro para prevenir, por exemplo, infecções hospitalares quando comparado ao formato de frascos.

As bolsas de sangue são um outro produto bem aceito no mercado nacional em virtude do seu preço competitivo quando comparado ao preço das bolsas importadas. O seu fornecimento ocorre, exclusivamente, no mercado interno, com vendas esporádicas para Argentina e Uruguai. Para produzir as bolsas de sangue, segundo o gerente administrativo-financeiro, foi necessário investimento elevado, porém a empresa afirma ter sido benéfico pelo fato de existir

poucos produtores nacionais desse produto, pois a maior parte das bolsas de sangue utilizadas no país são importadas.

Com relação à produção de injetáveis para a linha veterinária (vacinas), segundo o gerente administrativo-financeiro, a empresa atende três empresas líderes de mercado no segmento veterinário: duas no Estado de São Paulo e uma no Estado de Minas Gerais. Esses clientes não têm estrutura física para a produção das vacinas, só as comercializam, e em virtude do crescimento do custo de aquisição das vacinas, eles procuraram uma forma de reduzi-lo por meio de parceria com terceiros que já tivessem a estrutura de produção. Para a Empresa B, a parceria é benéfica pois auxilia no aproveitamento da ociosidade, derivada de alguns gargalos na estrutura produtiva, com excelentes ganhos. Ainda, segundo o gerente administrativo-financeiro, há projeto de investimento na ampliação da estrutura produtiva destinada aos produtos veterinários.

Posicionamento quanto à concorrência

Segundo o gerente administrativo-financeiro, a empresa atende todo o território nacional, porém, grande parte de suas vendas ocorrem na Região Sudeste do país e suas fronteiras. Isso ocorre porque a empresa não tem representantes para atender a todo o território nacional, segundo o gerente de vendas, ficando as outras áreas do país com o atendimento por meio do pessoal de *telemarketing*. Além disso, para atender a outros Estados há problema com o custo de transporte, o qual só é vantajoso quando se têm volumes expressivos.

Na região de atuação, até 1996, a empresa enfrentava 10 concorrentes no mercado. A partir de então, em virtude da elevada e crescente demanda, novos concorrentes surgiram alcançando o montante de 30 concorrentes. Porém, as constantes exigências técnicas do Ministério da Saúde com relação ao processo produtivo nas indústrias do setor, as quais demandam investimentos, dificultaram a permanência de muitas dessas novas empresas no mercado e atualmente, há aproximadamente 20 concorrentes. O gerente administrativo informou ainda que todos esses concorrentes produzem soluções parenterais e as têm como principal produto de venda, porém, eles também produzem outros como bolsa de sangue, saneantes, vacinas e soros da linha veterinária dentre outros, buscando a diversificação. Além disso, dos 20 concorrentes, segundo o gerente administrativo-financeiro apenas mais quatro produtores de soluções parenterais e mais dois produtores de bolsa de sangue, incluindo a empresa B, localizam-se no Estado de São Paulo.

Com relação à localização da empresa no Estado de São Paulo, o gerente de vendas afirmou ser um aspecto favorável à continuidade do negócio, pois nela há muitos fornecedores de insumos, o que beneficia o prazo e custo da sua entrega, além de ser uma região de demanda elevada. Porém, ele destacou que, no Estado de São Paulo, a mão de obra é mais onerosa e não há incentivos fiscais quando comparado aos outros, portanto, a empresa B, para competir e se manter no mercado, tem que produzir em escala para diluir esses custos e ter preços competitivos diante dos concorrentes situados em outros Estados.

Segundo o gerente administrativo-financeiro, os produtos da empresa são iguais para todos os produtores/concorrentes, portanto, a variável preço de venda praticado é um fator de preocupação constante quanto à continuidade do negócio.

No entanto, o gerente administrativo-financeiro mencionou que vários aspectos podem motivar a variação do preço dentre eles está o custo de produção, visto as diferentes tecnologias de produção existentes nas empresas. Ele ainda esclareceu que o setor farmacêutico é altamente monitorado e exigido pelo Ministério da Saúde com relação ao processo produtivo e que no processo produtivo há uma parte que é igual para todos os concorrentes visto que eles são obrigados pelo Ministério a ter a mesma tecnologia visando à qualidade do produto e, conseqüentemente, a permanência da empresa no mercado. Entretanto, há uma outra parte do processo produtivo em que as empresas podem ser distintas o qual permite o diferencial em termos de qualidade, tempestividade e custo da produção, pois essa parte pode ser realizada por pessoas ou por máquinas. Logo, as empresas que conseguem investir em equipamentos para realizar essa parte do processo produtivo poderão ganhar em escala de produção e atuar com preços mais competitivos.

A Empresa B tem toda a linha de produção mecanizada, o que é um diferencial quando comparada às empresas novas que operam no mercado, pois, de acordo com o gerente administrativo-financeiro, muitas dessas operam manualmente parte do processo produtivo e, para nivelar seus custos e volume de produção com as empresas que estão a mais tempo no mercado, precisam investir nesse processo. Porém, diante da última exigência feita pelo Ministério da Saúde com relação às soluções parenterais, que entrará em vigor a partir de março de 2008, o gerente administrativo-financeiro acredita que muitas das empresas que estão no mercado há pouco tempo mudarão de segmento ou fecharão, em virtude dos elevados investimentos que tal exigência demanda.

Para atender à exigência do Ministério da Saúde, o gerente industrial afirmou que a empresa não optou por trocar totalmente de tecnologia visto a necessidade de investimentos elevados para isso. A empresa atenderá à exigência por meio de adaptações no processo e na tecnologia produtiva existentes porque, dessa forma, investimentos menores serão demandados, o que possibilitará preços competitivos no futuro. Porém, devido às adaptações, o processo produtivo ainda não está perfeito e muitas perdas ocorrem implicando no reprocesso do produto o que afeta a rentabilidade da empresa e implica em atrasos na entrega do produto. Ainda sobre a exigência relativa ao novo formato da solução parenteral, o gerente administrativo-financeiro informou que há empresas já vendendo o produto na nova embalagem, porém, essas empresas estão importando tais embalagens.

O gerente administrativo-financeiro afirmou, também, que, pelo fato de existir um grupo de produtores atuando no mercado há mais tempo, ou seja, tem estrutura produtiva totalmente mecanizada e se preocupa com investimento tecnológico, como a Empresa B, os custos de produção desse grupo são bem equiparados entre eles. Por esse motivo, a disputa por clientes entre esses concorrentes torna-se acirrada precisando a empresa B se preocupar com outros aspectos como o prazo de entrega do produto, o que segundo o gerente administrativo é um fator relevante e preocupante para a empresa atuar no mercado.

Detalhamento dos indicadores do plano e de seus relacionamentos com a continuidade do negócio

Observou-se que o preço praticado é um fator preocupante à continuidade no mercado, portanto, tendo a premissa de que o mercado é quem influencia o preço praticado, para a empresa operar com rentabilidade no mercado é importante o controle dos gastos incorridos nos processos/atividades da empresa. Logo, as informações sobre os gastos incorridos nos processos são informações relevantes à continuidade. Além do preço praticado, o prazo de entrega é um fator apontado como relevante à continuidade, portanto, informações sobre o andamento dos processos podem ser consideradas informações relevantes à continuidade.

Com relação aos indicadores estabelecidos da área produtiva, que basicamente são produtividade e perda, percebeu-se que eles se referem às informações relevantes à continuidade, porque o monitoramento dos gastos incorridos nos processos (perdas) pode auxiliar o alcance de rentabilidade dos produtos e na prática de preços competitivos e o controle do andamento dos processos (produtividade), no cumprimento dos prazos de entrega.

Sobre os indicadores estabelecidos na área de vendas (percentual de alcance do faturamento orçado em reais e em quantidade dos produtos vendidos e entregue aos clientes), percebeu-se que eles possuem uma relação direta com a conquista de clientes, isto é, participação de mercado, aspecto implícito na continuidade do negócio. Além disso, o gerente de vendas informou que, embora a realização de vendas não dependa apenas do esforço dos vendedores, o monitoramento dos indicadores da área é importante para verificar o esforço do seu pessoal, pois nas vendas orçadas consideram-se os clientes ativos com a empresa.

Ainda na área de vendas identificou-se o monitoramento da reativação de clientes inativos há mais de um ano com a empresa e do prazo de entrega dos produtos. Observa-se que esses indicadores têm relação com fatores relevantes à continuidade do negócio, porém, eles não são adotados no plano da empresa. Com relação ao fato de incluir o indicador de reativação de clientes inativos no plano da empresa, o gerente de vendas esclareceu que dentre os motivos da existência da inatividade de clientes estão: (i) o problema de crédito que os clientes enfrentam no mercado, que está fora do controle da empresa; (ii) e a falta de visitas dos representantes da empresa, pois a quantidade de representantes para atender a todo o território nacional é insuficiente, ficando algumas regiões do país com o atendimento por meio do pessoal de *telemarketing*. Diante disso, o gerente inferiu que a inclusão desse indicador no plano de recompensa na área de vendas não seria benéfica para o empregador, visto que a reativação desses clientes envolve aspectos que estão fora do controle do empregado e os indicadores adotados na área para o plano já não são tão controláveis pelos empregados.

Sobre o indicador prazo de entrega monitorado na área de vendas, o gerente da área informou, também, que ele começou a ser monitorado no final de 2006 pelo fato de a empresa enfrentar problema no seu cumprimento, mesmo com o terceiro turno em andamento. Em face do problema de prazo de entrega, o qual foi apontado como um fator relevante à continuidade, percebeu-se que o monitoramento das perdas ocorridas na expedição e o tempo médio de expedição podem ser importantes para verificar a atuação dessa área em contribuir com melhorias relativas ao prazo de entrega, pois os problemas na área produtiva da área produtiva que impactam no prazo de entrega podem ocultar outro gargalo na área de expedição. No entanto, a área de expedição não tem indicadores próprios.

5.2.4 Análise do PPLR da empresa e de seus vínculos com o controle de gestão

Percepção das partes

No contato com um grupo de empregados da empresa, observou-se que a reunião semestral é aberta a todos os empregados da empresa, isto é, mesmo os empregados de áreas que não têm indicadores próprios podem conhecer a estrutura do plano. Os empregados informaram que ao ingressar na empresa souberam do plano de recompensa por meio dos colegas de trabalho, dos painéis indicando o alcance das metas, os quais estão distribuídos pela empresa, e com as reuniões semestrais.

Durante a entrevista com o grupo de empregados, as pessoas mais participativas foram as da área produtiva. O empregado da área de segurança do trabalho, área administrativa, apenas mencionou que conhece a estrutura do plano mas não tem o que fazer para melhorar a performance dos indicadores, enquanto, o empregado da área de expedição informou não conhecer a estrutura do plano, apenas recebe uma quantia referente ao mesmo.

Os empregados da área de produção mostraram-se cientes dos indicadores que compõem o plano e o alcance das metas, segundo eles, embora demande esforço é possível de atingi-las. Observou-se que os painéis são importantes para os empregados identificarem o alcance das metas e, conseqüentemente, se a recompensa virá ou não, porém, o valor exato da recompensa, segundo os entrevistados, será conhecido somente na reunião semestral, em virtude dos cálculos de ponderação do percentual de alcance das metas que os empregados afirmam não entender. Eles afirmaram também que, nas reuniões semestrais, eles questionam sobre o cálculo realizado quanto ao alcance médio das metas mas as respostas não são claras. Com isso, é possível sugerir uma certa dificuldade de comunicação entre os representantes da empresa e os empregados.

Os empregados apontam insatisfações pertinentes ao plano de recompensa da empresa. O grupo de empregados entrevistados mencionou não estar satisfeito com a base salarial definida para estabelecer a recompensa, isto é, ao considerar o salário-base vigente do empregado, os quais são diferentes entre os departamentos, beneficia-se quem tem um salário base maior e não quem necessariamente contribui com a empresa. Diante dessa insatisfação, eles sugerem uma base salarial igual para todos. Além disso, os empregados informaram que os atuantes na linha de produção veterinária não recebem a recompensa em função das suas perdas e produtividades, mas, sim, em função das perdas e produtividades ocorridas na produção de soluções parenterais, o que, segundo o empregado, não é bom pois essa área devia ter seus próprios indicadores. Observou-se, perante a argumentação dos empregados,

que eles percebem que o plano não valoriza o esforço de um grupo dos empregado na produção, isto é, os da linha veterinária. Eles informam que tais insatisfações já foram comunicadas aos superiores e, até o momento, nada foi resolvido.

Com relação à área de vendas, o gerente de vendas afirmou que embora o indicador adotado no plano (percentual de alcance do faturamento orçado em reais e em quantidade dos produtos vendidos e entregue aos clientes) não é tão controlável pelos empregados de venda, pois pode ser impactado por atrasos na produção, expedição e outros aspectos externos à empresa, o indicador é importante para verificar o esforço da área. Porém, ele ressaltou que uma possível desmotivação dos empregados a se esforçarem para alcançar o orçado pode ocorrer pelo fato de os indicadores da área se referirem às vendas que foram entregue ao cliente. Diante desse fato, o gerente afirmou ser interessante que o indicador compreendesse as vendas realizadas independente da entrega, pois, dessa forma, captaria o esforço da área. Além disso, ele ressaltou, o indicador necessário do plano já é o faturamento total da empresa que foi entregue aos clientes.

Portanto, observou-se que há possibilidade de todos conhecerem e entenderem a estrutura do plano. Entretanto, percebeu-se que os empregados das áreas administrativas e expedição se sentem indiferentes com relação ao plano, visto que independente de seus esforços a recompensa virá ou não, ou seja, eles percebem que seus esforços não são valorizados pelo plano de recompensa. Já com relação aos empregados das áreas produtivas e vendas, esses conseguem entender suas tarefas e como melhorar o seu desempenho para alcançar a recompensa e, inclusive, criticar a estrutura do plano.

Para finalizar essa análise, é importante fazer uma ressalva. Embora se observou um aparente descontentamento com referência à forma de distribuição da recompensa, não é possível inferir em desmotivação por parte dos empregados com relação ao plano, pois a recompensa ocorre e é satisfatória para eles, ou seja, os indicadores estão sendo alcançados em algum percentual. Mediante tais observações e ressalva, referentes à percepção das partes, notou-se que o plano adotado na empresa pode ser um mecanismo de controle apenas para as áreas de produção e vendas, isto é, é possível visualizar o plano de recompensa da empresa inserido parcialmente no controle de gestão na empresa.

Associação entre os indicadores de desempenho do plano e as informações relevantes à continuidade do negócio

Reitera-se que o preço e o prazo de entrega foram fatores apontados como preocupantes à continuidade no mercado, logo, as informações sobre os gastos incorridos nos processos e sobre o seu andamento podem ser consideradas informações relevantes à continuidade. Portanto, pelo fato de os indicadores estabelecidos na área de produção para compor o plano referirem-se à perda e à produtividade ocorridas no processo produtivo, isto é, informações sobre os gastos incorridos e sobre o andamento dos processos, considera-se que esses indicadores do plano estão associados a informações relevantes à continuidade do negócio.

Com relação ao prazo de entrega, identificou-se, com o gerente de vendas, que mesmo a empresa atuando com o terceiro turno, há problemas no cumprimento desse prazo, o que tem dificultado a realização de vendas. Diante disso, além do monitoramento da produtividade, entende-se que outros processos podem ser monitorados visando ao alcance de melhorias no cumprimento desses prazos. Considera-se importante monitorar informações referentes às atividades da área de expedição da empresa para visualizar a contribuição dessa área com o cumprimento desses prazos objetivando maior associação entre os indicadores do plano com as informações relevantes à continuidade. Porém, a área de expedição é considerada de apoio, isto é, sem indicadores próprios.

Na área de vendas, perceberam-se indicadores relacionados à conquista de clientes, ou seja, associados a fatores relevantes à continuidade do negócio. Entretanto, observou-se que essa área poderia ter outro indicador para compor o plano tendo por fim a maior aderência às informações relevantes, por exemplo, a reativação de clientes inativos, que já é monitorado pela empresa.

Mediante a observação de que há fatores apontados como relevantes à continuidade do negócio em que a empresa tem problemas no seu cumprimento, mas os abordam parcialmente no plano adotado, entende-se que há uma associação parcial entre eles. Portanto, reitera-se que o plano da empresa B pode ser um mecanismo de controle apenas para as áreas de produção e vendas, ou seja, ele está inserido parcialmente no controle de gestão na empresa.

5.3 Descrição e Análise do Estudo de Caso da Empresa C

5.3.1 Apresentação da empresa

A empresa C atua no segmento de industrialização e comercialização de artefatos plásticos no setor de construção civil oferecendo 1.382 itens de produtos como: assentos sanitários, armários, espelhos e acessórios para banheiro, material hidráulico, banheiras de hidromassagem, calhas, uma linha específica para a construção civil e utilidades domésticas.

Atualmente, ela emprega 1.108 pessoas entre estagiários e temporários, está presente em 28 mil pontos-de-venda no território nacional e exporta para 30 países. De acordo com o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, a empresa C é a maior exportadora de assentos e tampa sanitário de plástico. Além disso, ela é a única empresa de industrialização e comercialização de artefatos plásticos com mais de mil empregados no território nacional, conforme os dados da RAIS - Relação Anual de Informações Sociais- (2005), destacando-se que, nessa base de dados, há apenas 16 empresas no Brasil com número de empregados entre 500 a 999.

Situada na cidade de Jundiaí/SP em uma área construída de 43,9 mil m², ela iniciou suas atividades em 1957 utilizando a madeira como principal matéria-prima de seus produtos. Em uma pequena marcenaria, fabricava armários de cozinha e de banheiros, banquetas, roupeiros e assentos sanitários. Atenta às evoluções da indústria no Brasil da década de 60, a empresa percebeu uma série de vantagens oferecidas por uma nova matéria-prima que invadia os parques industriais de todo o mundo: o plástico. Desde então, a empresa não parou mais de crescer, ao longo do percurso de trabalho a pequena marcenaria transformou-se em um grupo de quatro empresas, incluindo a empresa C.

A empresa C ocupa quatro unidades industriais distribuídas na cidade de Jundiaí. Uma unidade situa-se no Distrito Industrial onde os processos de sopro, extrusão e injeção de poliuretano são realizados; outra unidade está localizada na marginal da rodovia Anhanguera, abrigando o armazém, expedição e transporte de mercadoria e a loja da fábrica, e por fim, duas unidades próximas, localizadas na região urbana da cidade, que abrangem os setores de administração e processo de injeção de plástico. A localização da empresa C é favorável por ser considerada um centro industrial e pólo logístico com grande oferta de empregos, servida pelas principais rodovias do interior paulista e a 60 quilômetros de São Paulo, além de contar com completa infra-estrutura de serviços.

Em 2006, o faturamento da empresa foi de R\$ 195,7 milhões, aproximadamente, 75% do faturamento do grupo de empresas que a empresa C faz parte. Nesse ano, a empresa investiu R\$ 3.700 milhões em equipamentos industriais e atualizações de sistema integrado, o qual a empresa possui desde 1996, além de aplicar, aproximadamente, R\$ 2 milhões em promoções de vendas.

Em 2004 e 2005, a empresa foi considerada, pela Revista Exame, uma das melhores empresas para se trabalhar no Brasil. Dentre os benefícios oferecidos aos empregados, segundo os entrevistados, tem-se: (i) a assistência médica para colaboradores e dependentes; (ii) subsídio de 50% do tratamento odontológico; (iii) convênio com instituição de ensino (faculdades, escolas técnicas e idiomas); (iv) auxílio às gestantes com uma cesta maternidade com itens de primeira necessidade e (v) o PPLR. Além disso, a empresa investe na área social da cidade, apoiando projetos culturais, como a realização de concertos, espetáculos e eventos institucionais, por exemplo, as Olimpíadas de Matemática que mobilizam milhares de estudantes de todas as escolas estaduais do Município e, desenvolve projetos que procurando colaborar com a formação de menores de idade por meio de sua contratação, possuindo, atualmente, 150 colaboradores entre 16 a 18 anos.

5.3.2 Caracterização do plano de recompensa

Histórico da implantação

De 1979 até 1995, a diretoria da empresa deliberava uma gratificação aos empregados com mais de 5 anos de atuação na empresa, sem nenhum critério, porém o montante destinado à gratificação era distribuído aos empregados ponderando o período em que o trabalhador estava na empresa ou “tempo de casa” e a sua referência salarial.

Em 1996, a gratificação espontânea foi extinta dando espaço à adoção do plano de recompensa financeira baseado no desempenho. Segundo a coordenadora de custos e o coordenador de produção, o motivo da adoção do plano, inicialmente, foi o surgimento das medidas provisórias sobre PPLR no país, as quais regulam um direito previsto na Constituição Federal. Com o aparecimento dessas medidas, o sindicato dos trabalhadores começou a pressionar as empresas a pagar um valor a título de PPLR cujos reajustes eram definidos pelos próprios sindicatos, ou então as empresas poderiam adotar um PPLR próprio com indicadores e metas específicas. Em face desse cenário, a empresa optou pela criação e adoção do plano, pois, a coordenadora de custos afirmou que a empresa não gostaria de se comprometer a pagar

um valor estabelecido por terceiros com reajustes sem critérios e que no futuro pudesse comprometer sua estrutura financeira e econômica.

Entretanto, a coordenadora de custos e o coordenador de produção afirmaram que, posteriormente, com o plano já em andamento, os encarregados de áreas da empresa perceberam que, a partir do momento em que os empregados começavam a entender as preocupações da empresa, por meio da comunicação dos indicadores, e os integravam em suas rotinas, pois eles estavam preocupados em alcançar as metas para conquistar uma recompensa, as melhorias internas surgiram e a credibilidade na estrutura criada para compor o plano da empresa foi aumentando.

Para implantar o plano, formou-se a comissão de negociação com nove colaboradores da empresa e um representante sindical. Desses nove colaboradores, quatro foram indicados pela empresa, esses são coordenadores de áreas, e cinco foram eleitos entre os empregados, todos de áreas distintas. Anualmente, há eleição dos membros dessa comissão com alterações desses, além da reunião para atualizar as metas, pois para a sua definição consideram a capacidade empresarial, o histórico das atividades e a realidade do setor de atuação da empresa e elas são definidas em conjunto com os coordenadores das áreas. Entretanto, a coordenadora de custos informou que a estrutura, os indicadores, não foram alterados desde a criação do plano. Além disso, ela mencionou que, na primeira reunião da comissão de negociação para estabelecer as regras do plano, ela apresentou todos os indicadores que eram monitorados pela área na empresa na época, após algumas semanas, com várias reuniões, os membros da comissão definiram os critérios e condições do plano para a empresa.

Denominação, formalização e definições da quantia a ser distribuída

O plano adotado na empresa é denominado Plano de Participação nos Resultados (PPR) e a sua formalização ocorreu por meio de um acordo coletivo registrado no sindicato.

Com relação à quantia a ser distribuída, essa não é determinada na forma de salário-base como nas duas outras empresas apresentadas, ela depende do resultado operacional da empresa e, em meados de janeiro, os empregados são informados sobre o exato valor da recompensa referente ao resultado alcançado no ano anterior e até o final de janeiro o valor é repassado aos empregados. A coordenadora de custos informou, também, que a diretoria da

empresa não delimitou o valor da recompensa por considerar que a incerteza com relação ao seu valor poderá motivar os empregados.

Comunicação e Acompanhamento

De acordo com a coordenadora de custos e os empregados entrevistados, uma das formas de comunicação do plano ocorre por meio da distribuição de uma cartilha com todas as informações sobre o plano adotado na empresa. Essa cartilha foi elaborada pela comissão do plano, quando ele foi adotado, e, anualmente, sofre atualizações pois, embora os indicadores não se alterem as metas são ajustadas.

O coordenador de produção ressaltou que, no início da adoção do plano, a atuação do departamento de recursos humanos foi importante na comunicação das informações, pois esse departamento elaborou um questionário que foi distribuído a todos os empregados, junto com a cartilha, visando à confirmação da leitura da cartilha e o entendimento das informações contidas nela. Essa prática permaneceu por uns três anos, depois foi encerrada em virtude da percepção do entendimento dos empregados.

Além disso, mensalmente, ocorrem reuniões com os coordenadores e encarregados de todas as áreas da empresa para visualizar o alcance das metas e os motivos das distorções. Esses ficam encarregados de repassar as informações dessa reunião para seus subordinados. Outra forma de comunicação refere-se aos quadros de avisos distribuídos pela empresa com as informações sobre o alcance das metas. As informações apresentadas nos quadros não são gráficas, a empresa optou por ilustrar o comportamento dos indicadores por hologramas coloridos para atrair a atenção dos empregados quanto à sua leitura e facilitar o entendimento das informações, segundo o coordenador de produção.

Amplitude do plano e os indicadores adotados

O plano é aplicado a todos os empregados, coordenadores e gerentes da empresa, e todos os indicadores são comuns a todos os empregados da empresa para conquistar a recompensa, porém, para alguns a responsabilidade de alcance dos indicadores é distinta por área.

O primeiro indicador comum a todos é o resultado operacional cuja responsabilidade de alcance é de todos. Para estabelecer os outros indicadores comuns que compõem o plano, a empresa foi segregada em duas áreas: a área de produção, que compreende setor das máquinas

e de acabamentos; e a área de apoio à produção, a qual engloba a parte administrativa (financeiro, recursos humanos, contabilidade, pesquisa e desenvolvimento, planejamento e controle da produção, custos, vendas), armazenagem e expedição.

Os indicadores, cujas metas a área de produção tem a responsabilidade de alcançar, são:

- ✓ Eficiência na utilização dos insumos;
- ✓ Horas de serviços internos;
- ✓ Produtividade da mão-de-obra direta no setor de acabamentos;
- ✓ Produtividade da mão-de-obra direta no setor das Máquinas;
- ✓ Absenteísmo e
- ✓ Acidentes de trabalho.

O coordenador da produção esclareceu que: o indicador denominado eficiência na utilização dos insumos é representado pela relação volume de insumos e volume produzido; as horas de serviços internos correspondem às horas trabalhadas em processo de retrabalho de produtos, troca de moldes e regulagem das máquinas, as quais são apontadas pelos próprios empregados e os indicadores de produtividade da mão-de-obra direta no setor de acabamento e no setor de máquinas referem-se à produtividade mensal estabelecidas aos empregados que atuam nesses setores. Além disso, ele declarou que o indicador acidente de trabalho foi incluído no plano recentemente, em 2005, em virtude da sua incidência, para que os empregados se preocupem com esse aspecto diariamente e ocorra a sua redução.

Os indicadores da área de produção, segundo os supervisores dos setores de acabamento e de máquinas, foram escolhidos considerando a função desses setores, isto é, produzir a quantidade necessária e possível com o menor índice de perdas.

Os indicadores, cujas metas as áreas de apoio à produção têm a responsabilidade de alcançar, são:

- ✓ Absenteísmo;
- ✓ Proporção do custo da mão-de-obra na área de apoio em relação ao custo dos produtos vendidos e
- ✓ Gastos administrativos.

A coordenadora de custos informou que os indicadores dessa área não são operacionais como na área de produção, exceto o absenteísmo, porque os membros da comissão, na época da adoção, encontraram dificuldades em monitorar operacionalmente essas áreas, mas entendiam que era necessário inseri-las no plano de alguma forma. Portanto, uma forma encontrada foi o monitoramento dos gastos das áreas, pois, embora as áreas de apoio desenvolvam atividades importantes para o produto chegar ao cliente e para os proprietários visualizarem os resultados da empresa, elas são responsáveis por gastos que aumentam o custo do produto e/ou diminuem a rentabilidade da empresa.

Para conquistar a recompensa derivada do plano adotado na empresa, a coordenadora de custos e o coordenador da produção informaram que a conquista é dependente de dois aspectos:

- (i) Realizar um resultado operacional superior a R\$ 4 milhões e
- (ii) Os indicadores definidos às áreas de produção e de apoio devem apresentar um valor realizado em conformidade com as respectivas metas estabelecidas a eles.

É importante esclarecer que os dois aspectos devem acontecer para alcançar a recompensa e, supondo o resultado operacional de R\$ 10 milhões, o montante máximo a ser distribuído será de R\$ 550 mil (5,5% x R\$ 10 milhões). Entretanto, esse montante poderá ser conquistado pelos empregados, integral ou parcialmente, pois a conquista dependerá do percentual de alcance do valor realizado dos indicadores em relação às metas estipuladas a eles. Informou-se, ainda, que cada indicador tem um peso na conquista do montante a ser distribuído, conforme tabela 3, ou seja, se todos os indicadores da área de produção alcançarem 100% das suas respectivas metas, 60,5% do montante a ser distribuído será conquistado, ficando com um peso de 39,5% o alcance de 100% dos indicadores da área de apoio.

D e s c r i ç ã o	P e s o d o s i n d i c a d o r e s
Á r e a P r o d u t i v a	
E f i c i ê n c i a n a u t i l i z a ç ã o d o s i n s u m o s	30,0 %
H o r a s d e s e r v i ç o s i n t e r n o s	8,0 %
P r o d u t i v i d a d e d a m ã o - d e - o b r a d i r e t a n o s e t o r d e a c a b a m e n t o s	7,5 %
P r o d u t i v i d a d e d a m ã o - d e - o b r a d i r e t a n o s e t o r d a s M á q u i n a s	7,5 %
A b s e n t e í s m o	6,5 %
A c i d e n t e s d e t r a b a l h o	1,0 %
T o t a l	60,5 %
Á r e a d e a p o i o	
A b s e n t e í s m o	9,5 %
C u s t o d a m ã o - d e - o b r a n a á r e a d e a p o i o / c u s t o d o s p r o d u t o s v e n d i d o s	25,0 %
G a s t o s a d m i n i s t r a t i v o s	5,0 %
T o t a l	39,5 %

Tabela 3 – Peso dos indicadores

Portanto, supondo o montante máximo a ser distribuído de R\$ 550 mil e que cada indicador tenha alcançado um percentual da meta conforme o definido na tabela 4, o montante a ser distribuído de fato será de R\$ 484.550,00.

Indicador	Percentual de alcance da meta	Peso do indicador	Percentual de alcance ponderado ao peso
Eficiência na utilização dos insumos	100%	30,0%	30,00%
Horas de serviços internos	90%	8,0%	7,20%
Produtividade da mão-de-obra direta no setor de acabamentos	60%	7,5%	4,50%
Produtividade da mão-de-obra direta no setor das Máquinas	80%	7,5%	6,00%
Absenteísmo	90%	6,5%	5,85%
Acidentes de trabalho	100%	1,0%	1,00%
Absenteísmo	90%	9,5%	8,55%
Custo da mão-de-obra na área de apoio / custo dos produtos vendidos	80%	25,0%	20,00%
Gastos administrativos	100%	5,0%	5,00%
TOTAL		100,0%	88,10%

Resultado Líquido	10.000.000,00
-------------------	---------------

Montante máximo a ser distribuído (5,5% do Resultado Operacional)	550.000,00
---	------------

Montante a ser distribuído (88,10% de R\$550 mil)	484.550,00
---	------------

Tabela 4 – Forma de alcance do montante a ser distribuído

Com relação ao peso dos indicadores, segundo a coordenadora de custos, a sua definição não é tarefa fácil. Para a definição dos pesos, a empresa tentou ser mais racional e lógica e optou por considerar o percentual que tais indicadores representam nos gastos da empresa. Por exemplo, os gastos com a produção representam aproximadamente 60% dos gastos totais da empresa, logo, definiu-se que esse será o peso dos indicadores dessa área para o plano.

Com relação ao alcance de 100% do montante a distribuir, a coordenadora de custos e o coordenador de produção afirmaram que essas não são fáceis pois a empresa busca realmente aperfeiçoamento e melhorias internas com o plano, “ele não é um plano de máscara”, afirmou a coordenadora de custos. Esses coordenadores informaram, ainda, que a empresa nunca alcançou 100% do montante a ser distribuído, porém, chegou-se próximo, alcançou de 92%.

Para distribuir o montante de R\$ 484.550,00, a empresa pondera o tempo de atuação na empresa (tempo de casa), a referência salarial e o absenteísmo individual, conforme tabela 5, ou seja, o valor da recompensa não é igual para todos os empregados, de acordo com os coordenadores de custo e produção.

Empregados	Tempo de casa (meses)	Peso do tempo de casa	referência salarial	Peso da referência salarial	absenteísmo	Peso total para a distribuição	taxa de distribuição	Recompensa
	A	B	C	D	E	$(A*B)+(C*D)-E$		
empregado 1	24,00	1,00	2.000,00	2,00	0%	4.024,00	28%	133.688,30
empregado 2	12,00	1,00	1.000,00	2,00	3%	2.011,97	14%	66.843,16
empregado 3	15,00	1,00	850,00	2,00	8%	1.714,92	12%	56.974,34
empregado 4	24,00	1,00	1.700,00	2,00	0%	3.424,00	23%	113.754,66
empregado 5	10,00	1,00	1.700,00	2,00	0%	3.410,00	23%	113.289,54
TOTAL							100%	484.550,00

Tabela 5 – Forma de distribuição

Essa forma de distribuição é a mesma utilizada pela empresa entre 1979 a 1995, quando ela distribuíra uma gratificação deliberada pela diretoria. Segundo os entrevistados, essa forma de distribuição foi mantida em virtude de conter aspectos valorizados pela empresa desde a sua constituição. Os coordenadores de custos e de produção esclareceram que a empresa tem a cultura de contratar adolescentes para atuar no setor de acabamento da produção objetivando a sua permanência e o seu crescimento na empresa. Portanto, optou-se por manter esse aspecto na distribuição do montante derivado do plano para incentivar os empregados a aprenderem suas funções e crescerem na empresa.

Com relação ao aspecto referência salarial, todos os coordenadores de área entrevistados explicaram que esse aspecto está associado ao desejo que a empresa tem da permanência e crescimento dos empregados na empresa, pois eles esclareceram que se a pessoa está em uma função com melhor remuneração é por que ela fez ou faz por merecer, logo, é justo que isso tenha um peso maior na forma de distribuição. Por fim, o aspecto absenteísmo na distribuição é considerado individualmente, sendo ele concebido na forma de distribuição pelo fato de ser importante para a produtividade da empresa, pois a falta de um grupo de empregados implica em sobrecarga de outros.

5.3.3 Informações relevantes à continuidade do negócio

Identificação das Forças Competitivas do Ambiente

Posicionamento quanto à obtenção de recursos

Dentre os insumos necessários à produção, o principal é o polietileno cujos fornecedores estão no Estado da Bahia. Sobre esse insumo, segundo a coordenadora de custos, as empresas nacionais, no passado, tiveram problemas de fornecimento em virtude da desvalorização do real. Porém, nos últimos anos, a coordenadora interna de custos informou que tanto o abastecimento quanto a variação de preços não é algo preocupante para a empresa.

Os outros insumos necessários à produção, como: caixas de papelão, fitas, isopor para embalagem, são fornecidos por empresas localizadas na região em que a empresa C está situada. A coordenadora de custos declarou que esse aspecto não é algo preocupante para a empresa, pois há muitos fornecedores na região e a empresa já tem uma relação de parceria com vários, pelo fato de demandar constantemente volumes expressivos. Portanto, os prazos e custos de fornecimento dos insumos necessários à produção parecem não ser considerados fatores preocupantes à sua continuidade.

Posicionamento quanto aos clientes e aos produtos

Seus clientes compreendem lojas de materiais de construção, construtoras e redes de supermercado em todo o território nacional. A empresa, segundo a coordenadora de custos, tem uma pequena loja, em uma das unidades, considerada ponta de estoque mas não tem a pretensão de ampliá-la pois seu foco não é o consumidor final dos produtos. Quanto às redes de supermercado, a coordenadora declarou que são clientes novos, aproximadamente 5 anos, e a empresa optou por atuar nelas, seja com matérias de construção seja com utilidades domésticas, em virtude da estagnação do setor da construção civil ocorrida no passado.

Com relação ao atendimento às construtoras, informou-se que esse ocorre há anos e é totalmente personalizado, sendo que muitos produtos existentes foram desenvolvidos pela área de pesquisa e desenvolvimento da empresa C por meio de parceria com construtoras. Portanto, atualmente, há produtos que a empresa oferece às construtoras, afirmou a coordenadora de custos.

Sobre os produtos da empresa C, observou-se uma grande variedade de produtos e preços destinados à construção civil e à linha de utilidade doméstica. A coordenadora informou, ainda, que o principal produto da empresa é assento sanitário, ela possui uma linha completa e lidera o mercado em vendas desse produto. Sobre a ocorrência dos produtos substitutos, a empresa mostrou-se não se preocupar com eles, pois, segundo a coordenadora, existem poucos e estão fora dos padrões exigidos.

A coordenadora de custos declarou que, nos últimos anos, não ocorreu o aparecimento de produtos novos, mas sim adaptações de produtos existentes. Para a realização de adaptações dos produtos, a empresa tem uma área de pesquisa e desenvolvimento (P&D) atuante, principalmente em virtude das parcerias com construtora, pois a coordenadora revelou que o

trabalho dessa área da empresa propiciou o surgimento de tubulação de plástico para a rede de água quente, antes fabricada apenas com cobre, e de formas de plástico para a laje de prédio, as quais economizam concreto no processo. Entretanto, segundo a coordenadora, tais produtos são ofertados apenas às construtoras e a área de P&D é um diferencial importante para a empresa continuar no mercado atuando com as construtoras. Com isso, percebe-se que as atividades da área de P&D procurando adaptações dos produtos é um fator relevante à continuidade do negócio.

Posicionamento quanto à concorrência

Segundo a coordenadora de custos, a empresa concorre com grandes e pequenos produtores no mercado de atuação, localizados nas regiões Sul e Sudeste do país, porém, ela informou que há poucos concorrentes grandes e um elevado número de pequenos cujo número aumenta diariamente.

Com relação aos produtores pequenos, a coordenadora de custos informou que, não concorrem com todos os produtos que a empresa C fabrica, pois há produtos que demandam investimentos elevados para estruturar a linha de produção, o que poderia sugerir que a concorrência com esse grupo não é preocupante para a empresa. No entanto, tal proposição não procede, a empresa C se preocupa com o crescimento dos produtores pequenos, pois, no passado, em virtude das dificuldades e estagnação do setor de construção civil, a empresa C perdeu vendas e ficou com capacidade ociosa. Atualmente, com o aquecimento do setor, a empresa tem capacidade produtiva para atender à demanda existente e, além disso, precisa atendê-la para superar as perdas do passado e sobreviver no futuro.

Sobre a concorrência com os produtores pequenos, segundo a coordenadora de custos, ela é acirrada por preço. Isso ocorre porque em virtude de possíveis informalidades, ocorrência de gastos menores ou inexistentes com marketing, eles atuam no mercado com preços muitos competitivos implicando em dificuldades de vendas ou em perda na margem quando a empresa opta por acompanhar o preço desses concorrentes.

O preço praticado também é um fator importante para concorrer no mercado com os grandes produtores, porém, a coordenadora de custos informou que a concorrência por preço com esses concorrentes é menos acirrada quando comparada aos concorrentes pequenos, em virtude do fato de que os grandes concorrentes têm custos similares, logo, os preços seguem a

mesma tendência. Ela destacou que, para concorrer com os grandes concorrentes, é importante a empresa se preocupar com os seguintes fatores: qualidade, garantia e atendimento pós-venda e prazo de entrega visando à continuidade do negócio. Entretanto, ela mencionou que o índice de troca é baixo e estável há tempos na empresa, por isso, ela realiza todas as trocas demandadas pelos clientes, além disso, há tempos, a empresa atua com prazos de entrega bem inferiores aos propostos aos clientes e compatíveis aos da concorrência. Com isso, a coordenadora inferiu que, embora a garantia e atendimento pós-venda e o prazo de entrega sejam fatores preocupantes para continuar no mercado, a empresa os pratica sem dificuldades internas, portanto, atualmente, não podem ser considerados inquietantes quanto a sua realização.

A qualidade, garantia e atendimento pós-venda e prazos de entrega, ressaltou a coordenadora de custos, são fatores considerados também nas campanhas de vendas para concorrer com os produtores pequenos, em virtude de que, muitas vezes, a empresa C não consegue atuar no mercado com os mesmos preços praticados por eles.

Detalhamento dos indicadores do plano e de seus relacionamentos com a continuidade do negócio

Pelo fato de o preço ser um fator relevante à continuidade, percebeu-se que o controle dos gastos (custos e despesas) representa informações relevantes à continuidade do negócio, pois tal controle auxilia na rentabilidade do produto e na prática de preços competitivos no mercado.

Na área de produção, observou-se que os indicadores do plano referem-se ao controle dos gastos no processo produtivo, isto é, a empresa se preocupa em produzir a quantidade necessária e condizente com a capacidade produtiva com os menores índices de perdas, seja em insumos seja em atividades que não agregavam valor como troca de moldes, regulação de máquinas estocagem de produtos, arrumação do posto de serviço. Além disso, buscando a maior visualização por parte do empregado quanto ao controle da produtividade e das perdas, a empresa optou por monitorar o absenteísmo e os acidentes, pois se forem altos impactarão desfavoravelmente na produtividade. Portanto, observou-se que tais indicadores têm relação com as informações relevantes à continuidade do negócio.

Quanto aos indicadores das áreas de apoio, observou-se que esses também se referem ao controle de gastos dessas áreas, porém, não são indicadores operacionais como na área produtiva, ou seja, os indicadores das áreas de apoio não captam informações sobre os processos/atividades desenvolvidos nessas áreas mas, sim, sobre o resultado em si dessas atividades por meio do monitoramento dos gastos demandados por elas. A coordenadora de custos e o encarregado de planejamento e controle de produção informaram, com relação ao indicador gastos administrativos, que esse não pode apresentar-se superior à meta apontada pela empresa, portanto, a partir da comunicação mensal sobre o montante desses gastos para toda a empresa, sinaliza-se aos empregados das áreas de apoio a necessidade de utilizar os recursos, como papel, água, energia, telefone, combustível na área de vendas e transporte e outros, com eficiência na execução das atividades diárias para auxiliar no alcance da recompensa.

Já o indicador referente à relação entre o custo da mão-de-obra nas áreas de apoio e o custo dos produtos vendidos, definido às áreas de apoio, segundo a coordenadora de custos e o coordenador da produção, ele sinaliza a preocupação que todos devem ter ao realizar demissões e contratações nas áreas de apoio, ou seja, esses fatos devem ocorrer somente quando realmente for necessário, pois impactam nos custos fixos da empresa, isto é, tem relação com o controle de gastos.

Sobre o indicador resultado operacional, notou-se que esse tem relação com o controle de gastos, pois esse é função da receita e dos gastos incorridos (custos e despesas). Além disso, percebeu-se que, pelo fato de a empresa não estipular o valor da recompensa, a inclusão desse indicador foi a maneira encontrada para distribuir resultados somente após o alcance de resultados suficientes às necessidades de reinvestimento na empresa e de remuneração dos proprietários, de acordo com a coordenadora de custos.

Outro fator apontado como relevante à continuidade foi a qualidade dos produtos. Observou-se, de certa forma, que qualidade derivada do processo produtivo, isto é, produzir cem por cento de produtos vendáveis, é algo monitorado por meio dos indicadores adotados na área de produção. Tal observação foi possível, pois o supervisor do setor de máquinas esclareceu que em virtude do insumo utilizado ser o plástico, ao detectar produção fora do padrão, a empresa tem condições de reprocessá-lo, ou seja, a empresa tem condições de produzir toda a sua produção com qualidade total. Entretanto, se os reprocessos forem elevados ocorrerá muitas

horas com retrabalho e reduzirá a produtividade do período. Portanto, com relação à qualidade do produto, optou-se por monitorar os efeitos da falta de qualidade, por exemplo, o controle das horas com retrabalho por meio do indicador de horas de serviços internos. Com isso, percebeu-se que o aspecto qualidade é abordado nos indicadores do plano da produção.

Com relação às atividades de P&D, apontadas como fator relevante à continuidade do negócio, a coordenadora de custos esclareceu que essas ocorrem em parceria com construtoras e a empresa, e não entende como pertinente monitorar, por exemplo, os prazos das adaptações dos produtos, pois o trabalho dessa área não é rotineiro como nas outras áreas da empresa, portanto, monitorar essa área pelos seus gastos é a forma mais condizente.

5.3.4 Análise do PPLR da empresa e de seus vínculos com o controle de gestão

Percepção das partes

O contato com o coordenador de área de produção, os encarregados dos setores de acabamento e de máquinas e alguns de seus subordinados possibilitou identificar que os superiores têm a preocupação de comunicar a seus subordinados as informações da empresa, pois, após as reuniões mensais, para evidenciar e discutir as variações dos indicadores do plano adotado na empresa, os encarregados realizam reuniões informais com seus subordinados. Além disso, os encarregados declararam que fazem o monitoramento informal da produtividade diária por subordinados para tentar resolver os possíveis problemas durante o processo e não somente no final do mês e, além do quadro de avisos, eles comunicam pessoalmente aos seus empregados, no caso de existirem problemas críticos de alcance das metas.

Sobre o monitoramento informal, identificou-se que no setor de acabamento, segundo o encarregado do setor, ele é feito há tempos, enquanto, no setor de máquinas, ele ocorre há cinco anos em virtude da automação dos processos que facilitou e tornou mais confiáveis as informações sobre a produtividade e das horas de serviço interno nessa área.

Observou-se por meio do contato com os empregados que eles conhecem o plano e sabem o que é preciso fazer para melhorar o desempenho. Além disso, eles informaram que as metas são acessíveis, porém, trabalhosas para serem alcançadas, mas sempre que problemas são detectados quanto ao seu cumprimento, o setor de tempos e métodos da empresa é acionado para mensurar com precisão o tempo de realização dos processos visando à correção, para

cima ou para baixo, da meta. Identificou-se, no entanto, com o encarregado do setor de máquinas e o seu subordinado, que as metas referentes às horas de serviços internos são difíceis de serem cumpridas nesse setor.

Com relação aos indicadores do plano, os empregados da área de produção mostraram-se insatisfeitos com o índice de acidentes de trabalho, porque, embora eles considerem a inclusão desse indicador no plano benéfica para conscientização de todos, eles entendem que esse indicador deveria ser considerado individualmente. Eles justificaram a argumentação mencionando que a incidência de acidentes já afeta todos os empregados, pois, dependendo do acidente, a pessoa poderá afastar-se impactando no índice de absenteísmo e o de produtividade da área, isto é, a conquista da recompensa de todos, logo, considerar o índice de acidente, também coletivamente, é injusto. No entanto, essa insatisfação não foi expressa à comissão do plano até o momento, segundo os empregados entrevistados.

Outra insatisfação dos empregados refere-se à forma de divisão do montante a ser distribuído. Alguns empregados argumentaram que a distribuição do montante deveria ser igual para todos, pois o resultado refere-se ao do ano corrente e não do passado, portanto, eles não consideram justo ponderar o tempo de atuação e a referência salarial. Observou-se durante as entrevistas que a forma de distribuição é um aspecto crítico tanto para os empregados quanto para a empresa, pois, segundo a coordenadora de custos da empresa, o sindicato dos trabalhadores tem questionado a empresa quanto à utilização dessa forma de distribuição.

No contato com a coordenadora de custos e a encarregado de planejamento e controle de produção, ambos considerados da área de apoio à produção, observou-se que há um trabalho interno nessas áreas em mostrar aos empregados a relação das atividades desenvolvidas por eles com os gastos administrativos para conscientizar sobre a utilização eficiente dos recursos. Portanto, embora os indicadores das áreas não sejam operacionais, exceto o absenteísmo, eles têm relação com as atividades das áreas e a empresa tem a preocupação interna de evidenciar tal relação aos empregados das áreas. Com isso, é possível considerar que há indicadores nas áreas de apoio administrável pelos empregados cujo alcance dependerá da preocupação e esforço coletivo.

Sobre a existência de indicadores não administráveis no plano, percebeu-se que o indicador resultado operacional é parcialmente administrável, pois esse tem relação com os gastos dos

processos, aspecto abordado no plano cujos empregados podem controlar. Já o indicador das áreas de apoio referente ao custo da mão-de-obra nas áreas de apoio em relação ao custo dos produtos vendidos, muitas vezes, não é administrável, segundo os encarregados, pelo fato de esse indicador possuir relação com as vendas. Isto é, se há redução nas vendas, conseqüentemente, o custo dos produtos vendidos é reduzido e, esse indicador se eleva, podendo até ultrapassar o percentual estabelecido como meta, mesmo que o custo da mão-de-obra nas áreas de apoio não tenha sofrido alteração.

Portanto, percebeu-se que os superiores e subordinados conhecem e entendem o plano e há a preocupação por parte dos superiores em esclarecer as informações sobre ele aos seus subordinados tendo por fim o seu melhor entendimento na empresa. Além disso, foi possível observar que todas as partes da empresa estão envolvidas no plano e todos, em maior ou menor intensidade, conseguem perceber a valorização de seus esforços no plano. Entretanto, para finalizar a análise quanto à percepção das partes, é importante fazer uma ressalva. Observou-se que a insatisfação dos empregados quanto à divisão do montante pode ser considerada um aspecto crítico, segundo alguns entrevistados, o que poderá desestimular o alcance das metas, entretanto, tal desestímulo não foi observado, visto que sempre ocorreu distribuição de recompensa derivada do plano na empresa, o que evidência o alcance das metas, total ou parcialmente. Por conseguinte, salvo essa ressalva, é possível considerar que referente ao aspecto percepção das partes, o plano adotado na empresa C pode ser visualizado como um mecanismo de controle, isto é, ele insere-se no controle de gestão da empresa.

Associação entre os indicadores de desempenho do plano e as informações relevantes à continuidade do negócio

Observou-se que tanto os indicadores da área de produção quanto os das áreas de apoio se referem às informações sobre o controle de gastos que são importantes para a empresa atuar no mercado com produtos rentáveis e preço competitivo, o qual é considerado fator relevante à continuidade. Portanto, percebe-se que os indicadores do plano estão associados às informações relevantes à continuidade do negócio.

Entretanto, o controle de gastos na área produtiva ocorreu por meio do monitoramento de indicadores operacionais, enquanto nas áreas de apoio não. Pelo fato de a empresa ter encontrado dificuldades em monitorar as áreas de apoio operacionalmente mas entender como pertinente que essas fossem envolvidas no plano por meio de indicadores próprios, a empresa

optou por monitorar os gastos em si dessas áreas, pois, embora essas desenvolvam atividades importantes para o produto chegar ao cliente e para os proprietários visualizarem os resultados da empresa, elas são responsáveis por gastos que aumentam o custo do produto e/ou diminuem a rentabilidade da empresa.

Além disso, verificou-se que os indicadores estabelecidos na área de produção estão associados a informações relevantes à continuidade referentes à qualidade, fator também apontado como relevante à continuidade da empresa. Verificou-se, ainda, que o indicador resultado operacional tem sua meta definida considerando as necessidades de reinvestimento da empresa, ou seja, uma informação relevante à continuidade do negócio.

Portanto, percebe-se que os indicadores estão associados às informações relevantes à continuidade, logo, é possível considerar que o plano adotado na empresa C pode ser visualizado como um mecanismo de controle, isto é, ele insere-se no controle de gestão.

5.4 Descrição e Análise do Estudo de Caso da Empresa D

5.4.1 Apresentação da empresa

A Empresa D possui 1718 empregados, foi fundada em 1948, é uma franquia do setor industrial, especificamente, no segmento de bebidas e situa-se na região de Ribeirão Preto em uma área construída de 47 mil m².

Seu mercado de atuação é limitado devido a seu contrato com a franqueadora. A empresa atende 132 municípios entre o nordeste do Estado de São Paulo e sudeste de Minas Gerais, com aproximadamente 22.221 mil postos de vendas. Para tanto, além da unidade fabril em Ribeirão Preto, possui dois Centros de Distribuição (Franca e Mococa), Unidades de Negócio em Araraquara, São João da Boa Vista, São Sebastião do Paraíso, e Sub-Distribuidores nas regiões de Campestre, Piumhi e Carmo do Rio Claro.

Com relação à produção, a empresa oferece mais de 100 produtos, no entanto, há exceções, quanto à produção dos produtos considerados lançamentos, pois a empresa fabrica e distribui os lançamentos também às outras franquias da marca para que essas os distribuam aos seus devidos clientes. Isso ocorre porque nem todas as franquias possuem escala suficiente para produzir esses produtos que são lançamentos. Sua produção está em torno de 351 milhões de litros de refrigerante por ano, o que representa um faturamento anual de aproximadamente R\$ 580 milhões.

Segundo o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, a empresa ocupou, no primeiro semestre de 2007, a 16ª posição entre os maiores exportadores de águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou aromatizadas. Dentre a 1ª e a 15ª posições da lista de empresas exportadoras desse produto, a Empresa D era a única que representava a franquia de que ela faz parte.

Na década de 90, a empresa formalizou o comprometimento com o sistema de qualidade da franqueadora e iniciou a sua informatização com investimento em sistemas de informação para tomada de decisão gerencial. Em 2001, ocorreu a implantação do SAP R/3, sistema de gestão empresarial integrado utilizado por grandes corporações, adaptações e renovação no parque industrial, o que demandou um investimento de R\$ 32 milhões tendo por fim o posicionamento no mercado, e a criação do departamento de planejamento estratégico, procurando o posicionamento de todas as áreas da empresa para contribuir com os objetivos

organizacionais. Em 2006, ela conquistou o 3º lugar no prêmio qualidade do grupo de empresas franquizadas. Além disso, ela possui certificados referentes às normas internacionais de qualidade, segurança de alimentos, meio ambiente e segurança e saúde.

Com relação aos benefícios que a empresa oferece aos seus empregados, os entrevistados destacaram: (i) assistência médica e odontológica; (ii) auxílio alimentação e refeição; (iii) seguro de vida; (iv) programa de participação nos resultados; (v) distribuição de material escolar para os empregados estudantes e (vii) bolsa de estudos e auxílio aos filhos de colaboradores portadores de necessidades especiais. Além dos benefícios, a empresa desenvolve outras atividades para motivar os empregados, como: premiação por tempo de casa a empregados que se empenharam e dedicaram ao longo de 5 anos à empresa; banco de idéias que constitui um canal de encaminhamento, análise e implementação de sugestões, em que cada colaborador possa de uma forma proativa contribuir para melhoria dos processos por meio de idéias inovadoras e criativas.

5.4.2 Caracterização do plano de recompensa

Histórico da implantação

A empresa criou, no final de 2001, a área de planejamento estratégico visando à identificação de processos e procedimentos importantes, isto é, que agregam valor ao negócio, em todas as áreas da empresa. Nesse período, o pessoal da área de planejamento estratégico se reuniu, individualmente, com cada área da empresa para identificar seus indicadores de desempenho que, ainda hoje, são acompanhados gerencialmente, e são considerados pelas áreas um orientador das ações, ou seja, instrumento de gestão. Com os indicadores por área definidos, no momento em que a empresa decidiu adotar o plano de recompensa baseado no resultado foi sugerido, pelo corporativo, a aderência desses indicadores ao plano que seria implantado.

Diante de exigência legal relacionada à adoção do plano, o próximo passo foi a constituição da comissão de negociação, que foi coordenada pela área de recursos humanos e composta por representantes (gerentes, coordenadores e empregados) de todas as áreas da empresa, além do representante sindical. Essa comissão expôs a sugestão da aderência dos indicadores de desempenho de cada área ao plano de recompensa adotado, sendo essa aceita de forma consensual visto que tais indicadores eram incorporados à rotina de todos na organização.

Portanto, em decorrência do contexto interno da empresa, em que, até 2001, se adotava bônus não condicionado às metas e tinha-se apontado indicadores de desempenho por áreas para comunicar o que a empresa precisava de cada uma, o gerente de recursos humanos disse não poder afirmar que a regulamentação legal do PPLR foi o real motivo para empresa adotar o plano, mas que essa foi um catalisador na decisão, cujo objetivo da empresa com a adoção do plano era conquistar o empenho dos empregados na realização dos processos e procedimentos que, de acordo com o trabalho da área de planejamento estratégico, constroem valor para a empresa e, conseqüentemente, alteração na produtividade.

Observou-se, com os entrevistados, que, embora, em 2001, tenha ocorrido todo um processo para apurar indicadores de desempenho em todas as áreas, tanto os indicadores quanto suas respectivas metas podem ser alterados diante da capacidade de cada área e das oportunidades do mercado.

Denominação, formalização e definições da quantia a ser distribuída

A empresa adotou um plano de remuneração baseado no desempenho em 2002, cuja denominação é Plano de Participação nos Resultados (PPR). No período anterior a 2002, era atribuído ao empregado um bônus no final do ano (tipo um 14º salário) sem condicioná-lo a alguma meta.

O plano adotado na empresa foi formalizado por um acordo coletivo, isto é, próprio para essa empresa. Nesse acordo, identificaram-se indicadores comuns e específicos, porém, nesse apenas os indicadores comuns estão listados, os específicos são de controle interno da empresa.

O montante correspondente à recompensa derivada do plano é expresso em termos de salário (salário-base vigente na data do pagamento). O pagamento da recompensa ocorre no mês de janeiro ou fevereiro e, segundo os empregados, no decorrer do ano, mediante o acompanhamento do alcance das metas do departamento, é possível identificar se será ou não alcançada a recompensa, porém não se sabe o valor exato visto que há indicadores apurados/fechados apenas em janeiro.

Segundo o gerente de recursos humanos, até 2006, o montante referente à recompensa do plano era representado pela quantia de meio salário-base de cada empregado e, por

deliberação da alta administração, os empregados poderiam receber ou não um bônus, de meio salário-base também, sendo esse não condicionado às metas. Entretanto, a partir de 2007, essa estrutura será alterada, e o montante referente à recompensa será representado por um salário-base vigente a cada empregado, ou seja, os bônus não condicionados às metas para os empregados serão extintos na empresa.

Comunicação e Acompanhamento

Na época da adoção, o departamento de recursos humanos, além de coordenar a formação da comissão do plano, foi responsável por comunicar aos empregados os critérios e condições do plano implantado, objetivando o melhor entendimento e a motivação desses, por meio da distribuição de informes e a realização de reuniões.

Além dessa divulgação inicial, mensalmente, a comissão do plano e os coordenadores das áreas reúnem-se para acompanhar e analisar o comportamento dos indicadores e suas respectivas metas, comprometendo-se a divulgar os resultados aos demais empregados. A área de recursos humanos compromete-se a divulgar tais informações, mensalmente, no jornal da empresa, quadro de comunicação e outros meios de comunicação.

Por meio do contato com os gerente/coordenadores de áreas e empregados constatou-se a existência de reuniões informais entre eles tendo por fim o melhor entendimento. Observou-se que, tanto para os gerente/coordenadores como para os seus subordinados, essas reuniões são importantes formas de comunicação, pois muitos empregados possuem dificuldades de compreender certas informações técnicas contidas nos quadros de comunicação.

Além disso, no contato com um grupo de empregados, identificou-se que, anualmente, entre outubro e novembro, o coordenador de cada departamento solicita aos seus subordinados um levantamento dos pontos fracos, fortes e as oportunidades e ameaças percebidas até o momento no departamento. Com essas informações, cada coordenador seleciona um conjunto de indicadores de desempenho e comunica ao seu gerente e, conjuntamente, até dezembro, definem os indicadores que prevalecerão no plano do próximo ano.

É importante destacar, ainda, que há um sistema, o *software Lotus Notes*, disponível aos empregados para visualizar o comportamento do alcance das metas estabelecidas a todos os indicadores de desempenho, ou seja, inclusive o de outras áreas e os comuns. No entanto,

segundo os empregados, o pessoal que atua na parte operacional, por exemplo, produção, expedição e distribuição, não tem acesso a esse meio de comunicação, mas confirmam a existência de painéis e as reuniões mensais com os coordenadores de suas áreas visando à explicação das informações contidas nos painéis.

Amplitude do plano e os indicadores adotados

A empresa aplica o plano de recompensa a todos os empregados, coordenadores e gerentes da empresa. Porém, segundo o gerente de recursos humanos, o departamento trabalha no desenvolvimento de um bônus condicionado a indicadores mais agressivo, o qual será aplicado aos diretores, gerentes e coordenadores de áreas, almejando a adoção de um estilo de remuneração baseada no desempenho que abranja a força de trabalho em todos os níveis hierárquicos.

Quanto aos indicadores que compõem o plano, reitera-se que a empresa utiliza indicadores de desempenho comuns, denominados por ela como indicadores globais, os quais são aplicados a todos os empregados, e indicadores de desempenho específicos, os quais são definidos particularmente a cada área/departamento da empresa.

A recompensa é paga anualmente, de acordo com os entrevistados, mas para a sua conquista delimitou-se que, se o departamento alcançar mensalmente as metas dos indicadores específicos estabelecidos a cada departamento, os seus empregados receberão a recompensa no valor correspondente a 60% do salário-base vigente a cada empregado. Além disso, se os indicadores comuns forem alcançados, todos os empregados da empresa receberão também o valor corresponde a 40% do salário-base vigente a cada empregado, totalizando o valor de 100% da recompensa.

O gerente de recursos humanos informou que, em 2002, quando se deu início ao plano, o montante da recompensa referente ao plano era representado por 50% diante o alcance dos indicadores globais e 50%, dos indicadores específicos a cada divisão/área. No entanto, nesse ano, por problemas pertinentes ao mercado, os indicadores específicos foram alcançados mas os comuns, não. Com isso, a alta administração permitiu, para 2003, a alteração desses percentuais, conforme estabelecido no parágrafo anterior, enfatizando aos indicadores específicos para motivar os empregados com relação ao plano que acabara de ser implantado. Os indicadores comuns do plano no ano de 2006 foram:

- ✓ Resultado Operacional;
- ✓ Volume total de refrigerantes;
- ✓ Volume de cerveja – franquia;
- ✓ Volume de novos segmentos;
- ✓ Utilização de água captada/litro de bebida produzida e
- ✓ Taxa de frequência (absenteísmo).

O gerente de recursos humanos informou que o resultado operacional é mensurado pelo faturamento bruto da empresa deduzido dos impostos, devoluções, custo de franquia e despesas operacionais (serviços/transporte, vendas/ propaganda, administrativas). E, o volume de refrigerantes, cerveja ou novos segmentos refere-se à quantidade de caixas vendidas.

Com relação à conquista da recompensa considerando esses indicadores, reitera-se que esses indicadores representam uma recompensa de 40% do salário-base vigente a cada empregado e os pesos desses indicadores são iguais a 16,67% ($40\%/6$) cada um, isto é, se um indicador não foi alcançado a recompensa não será de 40% do salário-base vigente mas, sim, de 23,33% ($40\%-16,67\%$). Informou-se, ainda, que, para o alcance da recompensa, tanto o resultado operacional quanto os índices de volume de venda deverão ter o valor realizado superior ou igual a 100% da meta estabelecida. Os outros dois indicadores comuns são considerados punitivos, isto é, o valor/percentual realizado não poderá ultrapassar a meta estipulada.

O gerente de recursos humanos esclareceu que, até 2004, não se utilizava como indicador comum ou global o volume de novos segmentos, a utilização de água captada/litro de bebida produzida e a taxa de frequência (absenteísmo). Em consequência à inserção da empresa no mercado de novos segmentos, com os produtos naturais e os recicláveis, e pelo fato de a captação de água referir-se à utilização de um recurso considerado preocupante, principalmente, pela franqueadora, pois é muito utilizado e finito, o corporativo, planejamento estratégico, considerou importante a inclusão desses indicadores no plano da empresa.

Para a realização desta pesquisa foram selecionados três departamentos da Empresa D, o de produção, o de logística e o financeiro. Os indicadores específicos de desempenho do plano ao departamento de produção são:

- ✓ Custo da caixa produzida;
- ✓ Perda de insumo;

- ✓ *Rating* de qualidade dos produtos – produto vendável e
- ✓ Utilização da capacidade nominal das linhas de produção.

A coordenadora de produção esclareceu que o custo de caixa produzida é mensurado pela relação dos custos incorridos com a quantidade de caixa produzida, e a utilização da capacidade nominal das linhas refere-se à sua utilização máxima.

Com relação à conquista dos 60% de recompensa na área de produção, segundo o gerente de recursos humanos, os pesos dos indicadores dessa área são iguais a 15% ($60\%/4$) cada um, isto é, se um indicador não foi alcançado a recompensa não será de 60% do salário-base vigente mas, sim, de 45% ($60\%-15\%$). Além disso, para alcançar a recompensa, tanto o custo da caixa produzida quanto o índice de perda deverão ter o valor/percentual realizado inferior ou igual à meta estipulada, enquanto os outros dois indicadores deverão ter o valor realizado superior ou igual a 100% da meta estabelecida.

Sobre o indicador *rating* de qualidade dos produtos, inicialmente, segundo a coordenadora dessa área, ele não era um indicador de desempenho adotado no plano, pelo fato de o produto ser bem conceituado no mercado. No entanto, em virtude dessa preocupação ser constante diante do futuro da franquia no mercado, deu-se a inserção desse indicador no plano.

Segundo a coordenadora da produção, os indicadores específicos da área foram escolhidos em função do papel da área para a empresa, o qual é definido por ela como a atividade de “produzir a quantidade necessária, no menor custo e tempo possível com a qualidade desejada”, ou seja, é crucial para o departamento manter a relação dos gastos incorridos com o volume produzido dentro dos padrões desejados pela instituição. Portanto, baseando-se nesse papel, os indicadores selecionados procuram auxiliar no monitoramento e direcionamento do departamento para o seu melhor desempenho, pois, com o volume de insumos orçado e a indicação do nível de utilização das linhas, se no decorrer do processo for notado perda acima do orçado ou subutilização das linhas, é sinalizado um impacto desfavorável no custo da caixa produzida, logo, o controle desses indicadores é importante para o departamento visualizar a sua contribuição com a empresa.

Sobre a área de logística, o coordenador ela esclareceu que ela é subdividida em três: expedição/estoque, distribuição/transferência e manutenção da frota. A área de

expedição/estoque cuida da movimentação do produto acabado dentro da fábrica, enquanto a área de distribuição/transferência é responsável pelo transporte do produto acabado da empresa aos clientes e aos centros de distribuição (existente em Franca e em Mococa). A área de manutenção da frota tem a função de conservação dos autos usados na movimentação dos produtos dentro e fora da empresa. Dentre essas áreas da logística, será analisada a de distribuição/transferência, cujos indicadores específicos são:

- ✓ Custo da caixa entregue;
- ✓ N° de reclamações feitas ao auto-atendimento quanto à entrega de produtos;
- ✓ Índice de retorno;
- ✓ Taxa de frequência de acidente e
- ✓ Taxa de gravidade.

O coordenador dessa área informou que o custo da caixa entregue é desdobrado em dois outros indicadores: o primeiro corresponde à relação entre as despesas fixas com o volume de caixas entregues; o segundo, pela relação entre as despesas variáveis com o volume de caixas entregues. Além disso, o índice de retorno refere-se à quantidade de autos que voltam de uma entrega com mercadorias.

Com relação à conquista dos 60% de recompensa na área de distribuição/transferência, segundo o gerente de recursos humanos, o processo para identificar os pesos dos indicadores da área de distribuição/transferência é igual ao mencionado à área de produção. Além disso, para o alcance da recompensa, todos os indicadores deverão ter o valor/percentual realizado inferior ou igual à meta estipulada.

O coordenador da área de distribuição/transferência informou, com relação aos indicadores da sua área, que, inicialmente, o custo da caixa entregue era mensurado apenas pela relação do total das despesas do departamento com o volume de caixas entregues, mas, no ano seguinte, esse indicador foi aberto, como é feito atualmente. Tal alteração pode parecer sem utilidade ao considerar apenas o aspecto do controle, porém, com relação ao aspecto motivacional dos empregados, essa foi importante pois esse indicador era um ponto de constante reclamação com relação à conquista da recompensa atribuída ao alcance dos indicadores específicos, segundo o coordenador da área.

Para visualizar o benefício dessa alteração, o coordenador esclareceu que os gastos variáveis são os que possuem maiores chances de alterações, são menos controláveis, logo, considerando que cada indicador corresponda a 20% do valor da recompensa, antes da alteração, se deixasse de alcançar um indicador receberia apenas 80% da recompensa, caso os outros indicadores, que a princípio são mais controláveis pelos empregados, fossem alcançados também. Após a mudança, é possível receber 90% da recompensa, pois o custo da caixa entregue foi desdobrado em 10% para a parte variável e 10% para a fixa.

Outra alteração sugerida e já aprovada para o próximo ano, refere-se ao volume de reclamações que atualmente é projetado de forma linear e passará a ser sazonal, objetivando a proximidade desse indicador com a realidade e a não ocorrência de grandes divergências do orçamento, no acompanhamento mensal.

Com relação ao motivo da seleção desses indicadores, o coordenador da área afirmou que foram selecionados em virtude do papel dessa área para a empresa, o qual é “entregar amanhã tudo o que foi vendido hoje, no menor tempo e custo possível”. É fato que a atividade de entrega é necessária porém é responsável por gastos que, conseqüentemente, aumentam o custo do produto. Logo, qualquer redução ou otimização nessa atividade traz um impacto positivo no custo do produto entregue, contribuindo, posteriormente, com o resultado da empresa.

Baseando-se no papel da logística para a empresa, detectou-se a importância da logística se preocupar com o aspecto atraso, pois esse é causador do aumento no custo do produto nessa atividade. Portanto, o controle do processo de entrega, a partir do monitoramento de elementos que se preocupam em identificar a proatividade dos motoristas e a sua atenção no trabalho foram escolhidos como favoráveis para que o departamento contribuísse com a empresa.

Para melhor visualização desses elementos impactando no custo do produto e, conseqüentemente, na empresa, o coordenador da área explica que:

Quando um caminhão retorna de uma entrega com mercadoria, seja por levar produto ou quantia errada, por imprudência do motorista (bateu o caminhão), ou até mesmo pela falta de proatividade do motorista, isto é, ligar na central tentando solucionar o problema da melhor forma antes de retornar, tal fato impactará a função da logística em contribuir com a empresa. Porque se esse produto retornou a

empresa, com certeza, ele fará uma nova viagem rumo ao seu correto destino, o que acarreta aumento de gastos incorridos na área.

No entanto, o coordenador afirmou, ainda, que outros gastos, que estão fora do controle dos empregados da área, podem ocorrer na empresa e afetar os gastos desse departamento e, conseqüentemente, o custo da caixa entregue, por exemplo:

Por algum motivo a produção e a expedição não deixar o produto pronto para a distribuição na hora acordada, ou então as notas fiscais não ficaram prontas. Estes fatos poderão implicar na utilização de motoristas em horários, cujo valor da hora é maior, gerando aumento de gastos orçados para a área, além da possibilidade da existência de clientes insatisfeitos. Outro aspecto que afeta o departamento e os empregados não tem o controle são os fatores climáticos. Pois, em meses de intensa incidência de chuvas, as vendas são baixas, e quando essas ficam amenas ou escassas, as vendas se intensificam. Logo, em um mês cuja primeira quinzena é chuvosa e a segunda não, as vendas da primeira serão baixas, e conseqüentemente, as da segunda serão excessivamente elevadas, onde muitas vezes há necessidade de contratar freteiros extras, que impactará os gastos orçados dentro do mês, sendo necessário levar em conta a sazonalidade da demanda no orçamento dos gastos e nos indicadores monitorados.

Outra área analisada na empresa foi o departamento financeiro e os indicadores específicos de desempenho da área que compõem o plano são:

- ✓ Grau de produtividade - tesouraria;
- ✓ Grau de produtividade - pagamento e
- ✓ Grau de produtividade – crédito e negociação.

O gerente do departamento financeiro diz que “o grau de produtividade é definido como o prazo de entrega das atividades desenvolvidas pelas pessoas que atuam na área financeira”. Portanto, cada área do departamento financeiro (tesouraria, pagamento e crédito e negociação) possui um conjunto de atividades rotineiras em que a sua realização dentro de prazos predeterminados fornece o grau de produtividade do departamento financeiro. Com isso, segundo o gerente do departamento, há aproximadamente 30 indicadores compondo o grau de produtividade no departamento financeiro.

Com relação à conquista dos 60% de recompensa na área financeira, segundo o gerente de recursos humanos, o processo para identificar os pesos dos indicadores da área é igual aos das outras áreas analisadas. Além disso, para o alcance da recompensa, todos os indicadores deverão ter o prazo realizado inferior ou igual ao estipulado.

Os indicadores de desempenho, de acordo com o gerente financeiro, também foram escolhidos em consequência da função que o departamento desempenha na empresa, sendo ela representada pela comunicação tempestiva de informações aos gestores, ou seja, se “no quinto dia útil de cada mês é necessário que todas as contas estejam conciliadas para a elaboração de relatórios, logo, a conciliação dessas contas, dentro do prazo, é um indicador importante para compor o grau de produtividade das áreas”, afirmou o gerente.

O gerente do departamento financeiro mencionou que os indicadores de desempenho, que representam o grau de produtividade, sofreram, sofrem e sofrerão alterações, pois eles são como um instrumento que orientam as pessoas e o seu alcance é, sem dúvida, um fator motivador/estimulador a todos. Portanto, seja no momento em que se torna fácil o alcance de algum indicador seja quando se detectam problemas no alcance de outros, há necessidade de alterar o conjunto de indicadores do grau de produtividade da área, declarou o gerente.

Ainda com relação à área financeira, o gerente esclareceu que sua área também tem a função de otimizar recursos financeiros da empresa, porém, tal função foi desconsiderada ao estabelecer os indicadores de desempenho para o PRR e para monitoramento do departamento. Esse posicionamento ocorreu pelo fato de o corporativo da empresa entender que para realizar a otimização de recursos financeiros da empresa há dependência de variáveis externas ao departamento e à empresa, pois, para otimizar é preciso ter recursos financeiros, que são oriundos das operações de todas as áreas da empresa, além da necessidade de existirem boas condições de otimização no mercado.

A função de otimizar recursos, esclareceu o gerente financeiro, está associada à capacidade de geração de valor da empresa e é dependente do resultado de toda a organização e da relação dela com o ambiente externo. Portanto, com relação à função de otimizar recursos financeiros da empresa, o departamento financeiro tem apenas a função de construir relatórios, que expressem o valor gerado pelo negócio, para alta gestão. O gerente informou, ainda, que a empresa não trabalha com metas estabelecidas para os indicadores que expressam o valor gerado, há apenas o valor realizado no passado como uma forma de comparação. Isso ocorre porque a empresa entende que se estipular meta para eles podem ocorrer situações em que os colaboradores não tenham oportunidades para criar valor no tempo estipulado visto a escassez do mercado, ou então, o que é pior, é possível deixar os colaboradores saciados ao alcançar determinado ganho que é suficiente para conquistar o valor preestabelecido.

5.4.3 Informações relevantes à continuidade do negócio

Identificação das Forças Competitivas do Ambiente

Posicionamento quanto à obtenção de recursos

A Empresa D tem seu principal insumo fornecido pela franqueadora, os demais são negociados com fornecedores, previamente credenciados, os quais possuem contratos de fornecimento com a empresa D. Esses contratos são negociados por meio de um comitê, composto por membros de todas as franquias existentes no Brasil, o qual se reúne para identificar o volume e o tipo de matéria-prima necessária a todas as franquias para posterior negociação com os grandes fornecedores. Ficam a cargo da franquia apenas negociações pequenas de outros recursos, de acordo com a coordenadora de produção.

Portanto, o fornecimento da matéria-prima é pouco preocupante pois, em virtude da utilização de volumes expressivos e do seu conceito no mercado, a empresa tem um alto poder de barganha na negociação dos contratos, centrando a preocupação com relação à matéria-prima no custo de aquisição e na sua qualidade.

Posicionamento quanto aos clientes e aos produtos

No decorrer dos anos, segundo o coordenador de planejamento estratégico, a franqueadora observou alterações no tipo de produtos demandados, por exemplo, a existência de clientes demandando produtos naturais com perspectivas de crescimento elevadas a ponto de ser considerado o futuro para o mercado de bebidas. Esse cenário fez com que a empresa decidisse entrar nesse novo segmento do mercado, antes não explorado, exigindo, por isso, mudanças no conjunto de produtos ofertados e, conseqüentemente, maior concorrência, porque nesse novo mercado de atuação já há líderes em vendas.

Portanto, percebe-se que atender esses novos clientes ou essas novas necessidades/desejo, isto é, inserir e conquistar esse novo mercado pode ser relevante para a empresa se manter no mercado de bebidas no longo prazo, visto que esse é avaliado como futuro para o mercado de bebidas. Entretanto, a empresa precisa atuar fortemente para entrar e se posicionar nesse novo mercado pois, como visto, esse mercado já tem líderes em vendas.

Com relação aos produtos da empresa, o lançamento de produtos é função da franqueadora, ficando a cargo da franquia a função de sua distribuição no mercado de atuação, o qual é limitado, conforme declarou a coordenadora de produção.

Posicionamento quanto à concorrência

Os principais concorrentes da empresa são as marcas regionais cuja concorrência por vendas se confunde com a concorrência por preço. Segundo o coordenador de planejamento estratégico, para a empresa conseguir mercado ela precisa acompanhar os preços dos concorrentes e esses atuam no mercado com custos e preços competitivos, muitas vezes, pelo fato de que eles podem investir menos em marketing e na consolidação da marca, o que torna a concorrência por preço acirrada.

Com relação ao preço, o praticado no Brasil é inferior ao realizado mundialmente pela marca, em virtude da realidade econômica do país, de acordo com o coordenador de planejamento estratégico.

Nos últimos três anos, a empresa encontra-se em uma fase de recuperação de preços, com uma recuperação de aproximadamente 8% da sua participação no mercado sobre as marcas regionais, nesse mesmo período. Segundo o coordenador de planejamento estratégico, a empresa conseguiu acompanhar os preços da concorrência por meio de uma estratégia de comercialização, por exemplo, de produtos retornáveis, os quais possuem preços competitivos quando comparados aos das marcas regionais. Note-se que, em função da preocupação com o comportamento dos preços praticados, a empresa mobilizou o crescimento das vendas dos produtos com embalagem retornável, cujo preço é competitivo, o que possibilitou a redução no preço do principal produto de venda da empresa, tornando-o mais acessível, e, conseqüentemente, suas vendas também cresceram.

Portanto, embora o mercado reconheça a qualidade dos produtos da empresa, no longo prazo, a preocupação com os preços praticados é o foco de atenção da franquia com relação à continuidade do negócio, o que exige maior eficiência produtiva da empresa.

Detalhamento dos indicadores do plano e de seus relacionamentos com a continuidade do negócio

Observou-se que a empresa, na posição de franquia, tem a função de atender da melhor forma a sua região, que é limitada, almejando a liderança de mercado em vendas nela. No entanto, para liderar esse mercado ou mesmo manter a posição já alcançada, é preciso enfrentar a acirrada concorrência por preço com as marcas regionais objetivando a conquista do público.

Diante da concorrência por preço, percebe-se que o controle dos gastos (custos e despesas) representa uma informação relevante à continuidade do negócio, pois esse controle sinaliza a margem de ganho dos produtos para a empresa, visto que o preço é definido pelo mercado.

Dentre os indicadores comuns/globais do plano há o resultado operacional, o qual é função da receita e dos gastos incorridos. Portanto, verificou-se que esse indicador comum possui associação com a informação relevante à continuidade da empresa, pois, caso os gastos incorridos cresçam, o valor da receita poderá ser insuficiente para cobri-los gerando um resultado operacional deficitário, o que, no longo prazo, é possível impactar na continuidade do negócio.

Com relação aos indicadores específicos dos departamentos analisados, observou-se que eles estão associados ao controle de gastos, pois, tanto na produção quanto na logística, há o indicador custo da caixa produzida e o da caixa entregue, respectivamente, os quais refletem a preocupação da relação entre os gastos incorridos nos processos e o volume produzido/entregue, dentro dos padrões de qualidade estabelecidos pela organização.

Percebeu-se, também, que os outros indicadores específicos dos departamentos analisados estão associados ao controle dos gastos. Entretanto, esse controle volta-se para os processos, pois os indicadores específicos foram escolhidos a partir da atividade de cada área, por meio do conhecimento dos processos existentes nessas e da identificação de como esses auxiliam o departamento a contribuir com o alcance dos objetivos da empresa, isto é, realizar vendas com margem de ganho favorável. Portanto, o controle dos gastos nas áreas foi monitorado por processos, visto que o seu controle interfere no comportamento dos gastos totais da empresa e, conseqüentemente, no seu resultado operacional.

Além do controle dos gastos, observou-se que a definição de projetos de crescimento em vendas de determinados segmentos é um fator relevante à continuidade do negócio, pois esses visam à participação da empresa no mercado, o que é função da empresa como franquia. Tal percepção deve-se ao fato de que um dos projetos escolhidos pela empresa para recuperar vendas no mercado foi a divulgação dos produtos retornáveis, o qual propiciou o crescimento nas vendas tanto dos produtos retornáveis quanto do produto principal da empresa. Logo, os projetos de incentivo às vendas de determinado segmento possibilitou o crescimento do faturamento e da participação no mercado.

Portanto, se os projetos de crescimento em vendas de determinados segmentos podem ser fatores relevantes à continuidade, o monitoramento das vendas desses segmentos incentivados podem ser informações relevantes à continuidade, pois verificam o retorno de tais projetos e se esses correspondem às perspectivas da empresa.

Note-se, ainda, que, dentre os projetos de vendas para conquistar mercado, além dos projetos de produtos retornáveis há o projeto de inserção da empresa no segmento de produtos naturais, segmento esse que se caracteriza por uma demanda nova e crescente, além de ser apontado como o futuro para o mercado de bebidas.

O indicador de desempenho comum, até então não citado no detalhamento, refere-se ao indicador que relaciona a utilização de água captada e os litros de bebida produzidos. Ele foi incluído no plano em face da preocupação da franqueadora em atender os compromissos com os aspectos ambientais, pois todas as franquias, segundo o coordenador de logística, periodicamente, informam à franqueadora sobre o comportamento desse indicador, que verifica os desvios ocorridos e, quando necessário, solicita explicações sobre tais desvios. Portanto, verifica-se que essa é uma informação relevante para a franqueadora, e a empresa D, como franqueada, dissemina a importância em sua unidade.

Para finalizar esse detalhamento, entende-se como pertinente ressaltar que os indicadores do departamento financeiro estão associados aos processos dessa área porém de valor agregado ao negócio e não de valor agregado, diretamente, ao cliente. Com isso, é possível considerar que os indicadores de desempenho que compõem o plano na área financeira também se relacionam com as informações relevantes à continuidade da organização.

5.4.4 Análise do PPLR da empresa e de seus vínculos com o controle de gestão

Percepção das partes

Mediante o contato com os gerentes/coordenadores foi possível perceber a contribuição de cada indicador de desempenho do plano com os objetivos organizacionais e que esses conhecem, entendem e se preocupam em disseminar a importância do plano na empresa.

No contato com o grupo de empregados, observou-se que eles conhecem e compreendem os indicadores do plano, que todo o processo de acompanhamento e comunicação é efetivo na organização e, durante as visitas, verificaram-se vários relatórios sobre o plano em quadros de

avisos distribuídos pela empresa, além de algumas dessas informações estarem dispostas no informe da empresa, divulgado mensalmente.

No entanto, é importante ressaltar que dois empregados, um do departamento de estiva e o outro do armazenamento, áreas consideradas mais operacionais, embora declararam ter conhecimento nítido dos indicadores das respectivas áreas que afetam a recompensa derivada do plano, não se lembraram dos indicadores comuns. Além disso, mencionaram ter dificuldade de entender relatórios dispostos nos quadros, ou seja, as informações sobre o alcance das metas.

Notou-se, ainda, com os entrevistados, que as reuniões anuais entre superiores e subordinados por áreas, para levantar os pontos fracos, fortes e as oportunidades e ameaças percebidas, são importantes para os empregados, pois com essas eles se sentem participando do plano pelo fato de eles indicarem aspectos de monitoramento os quais eles conseguem administrar e que realmente são importantes para a empresa, visto que o coordenador da área é quem supervisiona essas reuniões.

Com relação às metas dos indicadores, percebeu-se um consenso do grupo na declaração que elas são trabalhosas porém acessíveis e os coordenadores de áreas estão sempre atentos em adequá-las à realidade, isto é, se precisar revisá-las, seja reduzindo ou aumentando, isso ocorrerá, como já ocorreu, segundo o grupo entrevistado.

Sobre o fato de os indicadores serem controláveis/administráveis pelos empregados, percebeu-se que tanto os superiores quanto os subordinados entrevistados têm consciência de que no plano há o monitoramento de aspectos que dependem de seus esforços e há outros que não dependem, por exemplo, o volume de vendas, porém, isso não é um problema para eles. Acredita-se que, pelo fato de a empresa estar aberta a adequações tanto das metas quanto dos indicadores estabelecidos e mostrar-se preocupada em mesclar os tipos de indicadores, os empregados não se desestimulam a trabalhar visando ao alcance de tais indicadores.

Observou-se, salvo algumas dificuldades de entendimento em áreas mais operacionais, que os empregados compreendem o que e como devem realizar os processos ou as atividades de seus respectivos departamentos para contribuir com a empresa e, conseqüentemente, alcançar a recompensa. Além disso, embora existam indicadores não tão dependentes dos esforços dos

empregados, há muitos indicadores cujos esforços dos empregados são valorizados, ou seja, a empresa mostra interesse em valorizar o empenho do empregado no plano objetivando a sua motivação. Portanto, ao considerar o aspecto percepção das partes, o plano adotado na empresa D pode ser visualizado como um mecanismo de controle, isto é, ele insere-se no controle de gestão da empresa.

Associação entre os indicadores de desempenho do plano e as informações relevantes à continuidade do negócio

Percebeu-se que o controle dos gastos (custos e despesas), seja nos processos ou no valor total em si, representa uma informação relevante à continuidade do negócio, pois o preço praticado foi o principal fator apontado para concorrer com as marcas regionais almejando a conquista do mercado, ou seja, é fator relevante à continuidade da empresa.

Com relação ao controle dos gastos, notou-se que o indicador comum/global, resultado operacional, e os indicadores específicos em cada área, custos da caixa produzida e custo da caixa entregue, refletem a preocupação com os gastos incorridos, logo, eles estão associados a informações relevantes à continuidade do negócio.

Os outros indicadores específicos dos departamentos analisados também estão associados ao controle dos gastos, porém, verificou-se que, nas áreas, o monitoramento dos gastos ocorreu por meio dos processos/atividades desempenhadas por elas, portanto, esses indicadores estão associados a informações relevantes à continuidade do negócio.

Identificou-se, no detalhamento dos indicadores, que a definição de projetos de crescimento de vendas em determinados segmentos (retornáveis e naturais) é um fator relevante para enfrentar a competição por vendas ou por preço tendo por fim a participação da empresa no mercado e sua continuidade. Além disso, entende-se que, para a empresa, não é importante somente o acompanhamento das vendas em determinados segmentos, o acompanhamento das vendas dos produtos principais, cerveja e refrigerante, também é necessário para identificar a participação da empresa D no mercado, pois esse é o objetivo/função da empresa. Com isso, entende-se que os indicadores do plano que informam sobre o volume de vendas nos diversos segmentos estão associados à informação relevantes à continuidade da empresa.

Com relação ao indicador comum que relaciona a utilização de água captada e os litros de bebida produzidos, identificou-se que, assim como o desenvolvimento de novos produtos, a preocupação sobre as questões ambientais são tratadas inicialmente pela franqueadora para, posteriormente, serem incorporadas nas franquias. Logo, a disseminação dessa preocupação nas franquias pela franqueadora é significativa pois almeja a sustentabilidade empresarial, conseqüentemente, é possível entender que esse indicador está associado a informações relevantes à continuidade do negócio.

Para finalizar essa análise, duas ressalvas são importantes. Primeiro que os indicadores do departamento financeiro estão associados ao processo de valor agregado ao negócio e não de valor agregado, diretamente, ao cliente. Ao considerar tal ressalva, é possível identificar que os indicadores de desempenho do plano, na área financeira, também estão associados a fatores relevantes da organização. A segunda, refere-se que, apesar de não ter examinado os outros departamentos da empresa, entende-se que a validação em três áreas da empresa, cuja identificação dos indicadores ocorreu por meio do conhecimento do processo de cada área, foi suficiente para dar credibilidade à forma como a empresa implantou o plano, pois essa foi a forma encontrada para viabilizar a pesquisa.

Mediante tais ressalvas, é possível visualizar a associação dos indicadores de desempenho que compõem o plano da empresa com os fatores relevantes à continuidade dessa, encorajando toda a organização para a mesma direção, sendo essa uma vantagem competitiva, segundo Beischel e Smith (1991). Portanto, nesse aspecto, reitera-se que é possível considerar que o plano da empresa D pode ser visualizado como um mecanismo de controle, isto é, ele insere-se no controle de gestão.

5.5. Síntese dos Casos Analisados

O quadro 8 aponta aspectos, resumidos, dos dados coletados referentes à caracterização do plano de recompensa nas empresas estudadas.

Aspectos	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D
Denominação	PLR	PIB (plano interno de bonificação)	PPR	PPR
Motivos Principais da implantação	Embora os dados coletados reportem a necessidade de comprometimento dos empregados, destaca-se que o período de implantação coincide com o período da publicação das medidas provisórias.	Medidas Provisórias, Lei e necessidades de melhorias na produtividade.	Medidas Provisórias e Lei.	Conquistar o empenho dos empregados na realização de processos e procedimentos. A regulamentação legal foi apontada como catalisadora do processo.
Formalização	Acordo Coletivo	Acordo Coletivo	Acordo Coletivo	Acordo Coletivo
Definição da quantia a ser distribuída	110% do Salário Base.	Expresso em termos de salário base.	Dependente do resultado operacional.	Expresso em termos de salário base.

Quadro 8 - Aspectos Resumidos da Caracterização dos Planos (continua na folha 120)

Aspectos	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D
Comunicação e Acompanhamento	Quadros de aviso, comunicação informal (boca-a-boca) e reunião anual.	Reunião mensal com gerentes. Com os funcionários a reunião é semestral. A área industrial tem quadros de aviso atualizados diariamente, além da comunicação verbalmente.	Quadros de aviso e reuniões mensais com coordenadores e encarregados, que também mensalmente comunicam os resultados aos seus subordinados.	Quadros de aviso. Reuniões formais com gerentes e coordenadores. Esses se comprometem a divulgar os resultados aos demais empregados. O alcance das metas também pode ser visualizado por meio de softwares de apoio ao controle de fluxo de trabalho (<i>lotus notes</i>).
Amplitude	Total	Total	Total	Total

Quadro 8 - Aspectos Resumidos da Caracterização dos Planos (continua na folha 121)

Aspectos	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D
Indicadores	Os indicadores operacionais da área de produção são usados para todas as áreas.	O indicador usado em todas as áreas é o faturamento. Adicionalmente, na área de produção e na área de vendas são usados indicadores específicos.	Indicadores corporativos em todas as áreas, sendo o principal o resultado operacional. Quanto aos indicadores operacionais, na área de produção são utilizados índices de produtividade, taxas de desperdícios, etc. Nas demais áreas são restritos aos gastos administrativos, aos índices de absenteísmo, e ao custo de mão de obra em relação ao custo total do produto vendido.	Indicadores comuns e específicos. Os indicadores comuns a todas as áreas consideram medidas financeiras, volume de vendas, taxa de absenteísmo, etc. Os indicadores específicos são definidos para cada uma das áreas, levando em considerações seus processos operacionais.

Quadro 8 - Aspectos Resumidos da Caracterização dos Planos (conclusão)

O quadro 9 sintetiza as características do plano adotado que foram mais utilizadas na análise de seu vínculo com o controle de gestão.

Descrição	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D
Percepção das partes em relação ao plano	Somente os empregados da área de produção conhecem os indicadores do plano. Foi observada uma desconfiança quanto à acuidade das mensurações baseadas em apontamentos.	Os empregados da área de produção foram os que melhor definiram o plano adotado e seus indicadores, os demais somente expressaram um conhecimento superficial.	Todos os empregados entrevistados mostraram conhecimento sobre o plano, e conseguem identificar ações para melhoria de desempenho a eles relacionadas.	Todos os empregados entrevistados conhecem e compreendem os indicadores do plano. Foi observada a preocupação dos gerentes e dos coordenadores com a disseminação de sua importância e com seu pleno entendimento.
Associação dos indicadores à continuidade do negócio	Baixa associação, destacando-se que os indicadores restringem-se à área de produção.	Associação parcial. Alguns fatores críticos de sucesso, tais como o prazo de entrega não foi incluído entre os indicadores.	Existe associação.	Existe associação

Quadro 9 - Características do plano utilizadas na análise de seu vínculo com o controle de gestão

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considera-se que os objetivos da pesquisa foram alcançados, pois, por meio da caracterização dos planos adotados nas empresas estudadas, foi possível identificar os critérios e as condições do seu PPLR e compreendê-los. Além disso, a identificação da associação entre as informações relevantes à continuidade do negócio e os indicadores e a observação sobre a percepção das partes quanto ao plano em cada empresa possibilitou a visualização e a compreensão de como tais planos podem se inserir no controle de gestão organizacional.

Nos casos estudados, percebeu-se que, até a regulamentação do PPLR no Brasil, as empresas estudadas davam uma gratificação financeira aos empregados, mas não a condicionavam a algum comportamento ou resultado, exceto a empresa B, e que, a partir dessa regulamentação, as empresas estudadas iniciaram a adoção do PPLR. Por meio dessa observação, sugere-se que as empresas estudadas confiam na capacidade motivacional de uma gratificação financeira adicional, além do salário e do 13º salário, pois a praticam. Entretanto, a formulação de um plano de recompensa financeira baseada no desempenho, isto é, um PPLR visando total ou parcial auxílio ao processo de controle e ao alcance dos objetivos organizacionais, parece não ser uma prática espontânea por parte das empresas, mas, possivelmente, a consequência de pressões sociais e da regulamentação, que podem ter favorecido a adoção do plano.

Observou-se, ainda, ao analisar como o plano adotado nas empresas estudadas poderia estar inserido no controle de gestão, que as empresas têm consciência de que os indicadores de desempenho do plano devem estar associados a informações relevantes para a empresa. No entanto, percebeu-se que a forma como as organizações fazem tal associação é problemática, refletindo em planos parcialmente inseridos no controle de gestão das empresas. Ressalta-se que Beischel e Smith (1991, p.26) e Kaplan e Norton (1997, p.221) também apontaram a dificuldade em se estabelecer indicadores para toda a organização. Atkinson *et al* (2000, p. 723) ressaltam que além dos indicadores do plano estarem associados a informações relevantes, é importante que os empregados percebam a valorização de seus esforços no plano objetivando sua motivação. A percepção dos empregados quanto aos planos também diferiu nas empresas estudadas. O fato de algumas empresas declararem ter dificuldade em estabelecer indicadores para todas as suas áreas pode ter influenciado negativamente a percepção dos empregados dessas áreas quanto ao plano. A ausência de indicadores

específicos pode reduzir a motivação desses empregados, posto que a melhoria de seu desempenho não é considerada pelos indicadores.

A empresa A apresenta uma baixa associação dos indicadores do plano com a continuidade do negócio, visto que seus indicadores restringem-se à área de produção. A empresa B tem seus indicadores parcialmente associados à sua continuidade, pelo fato de que alguns fatores críticos de sucesso, tais como o prazo de entrega, não foram incluídos entre os indicadores. Ambas não conseguem ter uma visão de todas as suas áreas ao apontarem indicadores importantes para sua atuação. Os indicadores dessas empresas têm seu foco nas áreas produtivas. Outras áreas, consideradas áreas de apoio, não possuem indicadores próprios, ficando dependentes do desempenho de outros para conquistar a recompensa. Percebeu-se, com o relato da implantação do plano nas empresas A e B, que elas permitem que parte da organização se sinta indiferente com relação a ele. Alguns empregados identificam a recompensa derivada do plano como um salário disfarçado e não como um incentivo a contribuir com a empresa, tampouco como um possível mecanismo de auxílio no controle e no alcance dos objetivos organizacionais. Tal análise evidencia o frágil vínculo entre os planos de recompensa e o controle de gestão nessas empresas.

Na empresa C existe uma associação entre os indicadores do plano e a continuidade do negócio. Os representantes declararam dificuldades para definir indicadores operacionais relacionados às áreas de apoio, a elas foram aplicados indicadores associados aos seus gastos. Tais gastos podem ser ao menos parcialmente identificados com o desempenho de seu pessoal, pelo fato de que, ao ser monitorado por tais indicadores, pode ser induzido a um consumo mais consciente e econômico de recursos. Todos os empregados entrevistados mostraram conhecimento sobre o plano, e disseram ser capazes de identificar ações para melhoria de desempenho. Isso sugere que o plano esteja sendo utilizado para auxiliar a empresa a convergir os interesses de seus empregados com os objetivos corporativos. A empresa possibilitou que todos os empregados se sintam responsáveis pelo alcance de resultados importantes para a empresa para conquistar a recompensa, portanto, de certa forma o plano adotado pode inserir-se em seu controle de gestão.

Já na empresa D, notou-se que a dificuldade de estabelecer indicadores a todos da empresa procurando valorizar o esforço dos empregados também ocorreu, contudo num período anterior à adoção do plano. Os indicadores de resultados e operacionais já haviam sido

introduzidos para o monitoramento do desempenho antes que o plano fosse implantado. Com o uso de indicadores adequados, e associados à continuidade do negócio, o plano da empresa D possibilitou que todos os empregados percebessem seus esforços sendo valorizados. Os empregados demonstraram entendimento do plano, que traz motivação e ao, mesmo tempo, os direciona ao atendimento das necessidades da empresa, pois os indicadores referem-se a aspectos relevantes para a empresa. Por ser utilizado como mecanismo de condução dos empregados a atuarem de forma que subsidie o alcance dos objetivos organizacionais, é explícita a inserção do plano de recompensa no controle de gestão.

Note-se que não foi observada nas empresas estudadas dificuldade em se apontarem indicadores nas áreas produtivas. Tal fato é compreendido, pois, por serem indústrias, elas identificam e monitoram os processos envolvidos na área de produção mais facilmente quando comparado às outras áreas, portanto, conseguem verificar na área de produção indicadores que lhe são relevantes.

Algumas empresas tiveram maior dificuldade de apontarem indicadores de desempenho importantes a todas as áreas da empresa para serem adotados em seus planos. As empresas C e D foram as que inseriram seus planos de forma mais efetiva no controle de gestão e se utilizaram de indicadores mais aderentes a cada uma das áreas. A implantação do plano na empresa C foi conduzida por equipe composta por representantes da área de produção, de custos e de recursos humanos. Na empresa D, a implantação também foi conduzida por equipe múltipla. Enquanto, nas empresas A e B, em função de a diretoria centrar a importância na área de produção, apenas as áreas de recursos humanos e produção conduziram o plano. Tal verificação sugere que a dificuldade encontrada pode ser solucionada com o envolvimento de representantes de várias áreas da empresa, conforme sugerido por Otley (1999, p.369). Isso pode ser explicado pelo fato de que equipes múltiplas possuem maior conhecimento do trabalho em cada uma das áreas, podendo apontar indicadores mais adequados.

Deve também ser ressaltado que o aspecto formal de estabelecimento do plano, apoiado pela legislação em vigor, prevê a participação de um representante sindical na comissão, a qual conduzirá às definições das condições do plano, bem como a participação de outros empregados. Nas entrevistas com os grupos de empregados constatou-se que tais participantes os representam satisfatoriamente. Também foi constatado que existe a preocupação por parte

dos empregados com a definição de indicadores e respectivas metas que considerem as operações e que estejam mais próximos de sua realidade. Ainda que a influência dos representantes dos empregados seja pequena na definição dos indicadores, ela é mais incisiva na definição das metas. Foi relatado que no processo de definição dos indicadores do plano, os representantes da empresa mostram os possíveis indicadores a serem adotados aos representantes dos empregados e esses apenas dizem se aceitam ou não. Na definição das metas, os representantes dos empregados as sugerem e discutem. O resultado nesta negociação são metas reputadas pelos empregados como atingíveis mediante esforços contínuos. O envolvimento dos empregados parece positivo, pois estando mais próximos do processo de definição de metas, eles se sentem mais engajados no processo, e podem tornar-se propensos a maior motivação.

Para finalizar, sugere-se que pode ser alvo de outras pesquisas um estudo longitudinal dessas empresas, ou seja, voltar nessas empresas no futuro para identificar se os planos adotados por elas evoluíram e, principalmente, como e porque se deu tal evolução. Propõe-se, também, uma análise de como o PPLR pode está inserido no controle de gestão nas empresas cuja atividade principal é a prestação de serviço para identificar as dificuldades enfrentadas por elas na integração de tais planos no controle gerencial da organização. Além disso, sugere-se a aplicação/adaptação da metodologia deste trabalho em empresas de capital aberto, as quais operam no mercado acionário e podem adotar planos de opções sobre ações, tendo por fim o reconhecimento de como tais planos podem estar inseridos no controle de gestão.

7. REFERÊNCIAS

ABOODY, David; BARTH, Mary; KASZNIK, Ron. *SFAS nº123 Stock-Based Compensation Expense and Equity Market Values*. **The Accounting Review**. v. 79, n. 2, Apr, 2004, p. 251-275.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002. 1026 p.

APTA – Agência Paulista de Tecnologia do Agronegócio. Disponível em:<<http://www.apta.sp.gov.br/noticias.php?id=1652>>. Acesso em: 03/04/2007.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 812 p.

BASSO, Leonardo F.C.; KRAUTER, Elizabeth. Participação nos lucros/resultados e criação de valor: um estudo exploratório. **Revista Organizações & Sociedade**, Salvador, n.26,v.10,p.157-178, jan./abr. 2003.

_____; NAKAMURA, Toshiro. Stock Options e Criação de Valor para os Acionistas In: Encontro Brasileiro de Finanças, I, 2001, São Paulo. **Anais...** São Paulo: 2001, p. 19

BECK, David. *Implementing a Gainsharing Plan: What Companies Need to Know*. **Compensation and Benefits Review**. v. 24, n. 2, p. 21-33, Jan/Feb. 1992. Proquest ABI/INFORM Global

BEISCHEL, Mark E.; SMITH, K. Richard. *Linking the Shop Floor to the Top Floor*. **Management Accounting**. v. 73, n. 4, p.25-29, Oct. 1991. Proquest ABI/INFORM Global

BOLETIM IOB – Caderno de Temática Contábil e Balanços, Legislação Trabalhista e Previdenciária, Boletim n.2, 2001.

BRASIL, Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. CLT:Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De15452.htm>. Acessado em 04/04/2007.

BRASIL, Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou nos resultados da empresa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 dez. 2000.

CARVALHO NETO, Antonio. A Negociação da Participação nos Lucros e Resultados: Estudos em Quatro Setores Dinâmicos da Economia Brasileira. **Revista de Administração Contemporânea – RAC**. v. 5, n. 1, p. 195-214, Jan/Abr.2001. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/racvol05n01frames.html>>.Acesso em: 05/06/2006.

COLON,Edward J., PARKS, Judi M.. *Effect on Monitoring and Tradition on compensation Arrangements: An experiment with principal-agent dyads*. **Academy of Management Journal**. v. 33, n. 3, p. 603-622, Sep. 1990. Proquest ABI/INFORM Global.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados das Empresas 2005**. ano 3, n. 22, agosto, 2006. 25 p. Disponível em:

<<http://www.dieese.org.br/esp/pesquisasindical/pesquisasindical.xml>>. Acesso em: 10/07/2006.

EISENHARDT, Kathleen M. *Agency Theory: an Assessment and Review*. **Academy of Management Review**. v. 14, n. 1, p. 57-74, Jan. 1989. Proquest ABI/INFORM Global.

_____. *Control organizational and economic approaches*. **Management Science**. v. 31, n. 2, p. 134-149, Feb. 1985. Proquest ABI/INFORM Global.

EKANAYAKE, Samson. *Agency theory, national culture and management control systems*. **Journal of American Academy of Business Cambridge**. v. 4, n. 1, p. 49-54, Mar. 2004. Proquest ABI/INFORM Global.

ERENO, Dinorah. Sertãozinho, usinas de inovação. **Revista Pesquisa Fapesp**. São Paulo, Ed. 128, out. 2006

EXAME. Anuário Exame – Agronegócio. São Paulo: Junho, ano 41, 2007.

EXAME. Guia Exame 2.000 - As 100 melhores empresas para você trabalhar. São Paulo: Julho, ano 34, n. 721, 13/2000.

EXAME. Guia Exame 2.006 - 150 Melhores empresas para você trabalhar. São Paulo: julho, 2006.

EXAME. São Paulo: Maio, ano 40, n. 868, 10/2006.

FOCHESATTO, Sidnei Alberto. **Os planos de incentivos e recompensas como fatores de motivação: estudos de caso nas duas maiores empresas do ramo metal-mecânico de Caxias do Sul**. 2002, 136 f. Dissertação (Mestrado Administração de Empresas). Programa de Pós-Graduação em Administração de Empresas, Escola de Administração de Empresas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa**. 4º ed. São Paulo, Atlas, 2002. 175 p.

GODOY, Arilda Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**. V. 35, n. 3, p. 20-29, 1995.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 192 p.

GOMEZ-MEJIA, Luis R; WELBOURNE, Theresa M; WISEMAN, Robert M. *The role of risk sharing and risk taking under gainsharing*. **The Academy of Management Review**. v. 25, n.3, p 492-507, Jul. 2000. Proquest ABI/INFORM Global

GONÇALVES, Rosana. C. M. G.; OLIVEIRA NETO, José Dutra de . Sistemas de Controle de Desempenho: Definição e Projeto. In: VII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2000, Recife. **Anais...** Recife: 2000. p. 365-379.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDa, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Tradutor Antônio Zoratto Sanvicente. 5 ed. São Paulo, Atlas, 1999. 550 p.

HOLLAND, Larry C.; ELDER, Erick M. *Employee stock options in compensation agreements: a financing explanation*. ***Journal of Corporation Finance***. v.12, n. 2, Jan, 2006, p. 367-379.

ITTNER, Christopher D; LARCKER, David F.. *Determinants of performance measure choices in worker incentive plans*. ***Journal of Labor Economics***. v. 20, n. 2, p. S58-S90, Apr 2002. Proquest ABI/INFORM Global.

_____. *Innovations in performance measurement: Trends and research implications*. ***Journal of Management Accounting Research***. v. 10, p. 205-238, 1998. Proquest ABI/INFORM Global

JENSEN, Michael C. & MECKLING, William H. *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*. ***Journal of Financial Economics***. v. 3, n. 4, p. 305-360, Oct. 1976.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Tradução Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.344 p.

KATO, Hideaki Kiyoshi, LEMMON, Michael, LUO, Mi, SCHALLHEIM, James. *An empirical examination of the costs and benefits of executive stock options: Evidence from Japan*. ***Journal of Financial Economics***. v. 78, n. 2, Nov, 2005, p. 435-461.

KRAUTER, Elizabeth; BASSO, Leonardo Fernando Cruz; KIMURA, Herbert. Contabilidade Gerencial, Direcionadores de Valor e Remuneração Variável. In: 3º CONGRESSO USP - CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2003, São Paulo. **Anais eletrônicos...** Disponível em: < <http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/congresso3/>>. Acesso em: 10/12/2005

LIBBY, T.; WATERHOUSE, J.H. *Predicting change in management accounting systems*. ***Journal of Management Accounting Research***. Sarasota, v. 8, p. 137-150, 1996.

LOUGH, David; HARDY, Janet. *Gain sparing*. v. 67, n. 10, p.15-18, CMA, Dec 1993, Proquest ABI/INFORM Global.

MARCONDES, Darcio Alves; FAMA, Rubens. Proposta para premiar executivos através de opções de ações indexadas e ajustadas ao beta. In: SEMINÁRIO EM ADMINISTRAÇÃO (SEMEAD), V, 2001, São Paulo. **Anais....** São Paulo: SEMEAD, 2001, p.14

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006. 101 p.

MARTINS, Sérgio Silveira; BARBOSA, Allan Claudius Queiroz. Participação nos Lucros e/ou Resultados: Uma Forma de Remuneração Variável? Um Estudo no Setor Metalúrgico da Região Metropolitana de Belo Horizonte. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (ENANPAD), XXVII, 2003, Atibaia. **Anais....** Atibaia: ANPAD, 2003. p. 15.

MASTERNAK, Robert. Gainsharing: *What is it?* ***Compensation and Benefits Review***. v.29, n. 5, p. 44. Sep/Oct 1997. Proquest ABI/INFORM Global

NOSSA, Valdomiro.; KASSAI, Silvia; KASSAI, José Roberto. A TEORIA DO AGENCIAMENTO E A CONTABILIDADE. IN: XXIV ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (ENANPAD), 2000, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: 2000. CD-ROM.

NUNES, Alexssander de Antonio; MARQUES, José Veiga da Costa. Planos de incentivos baseados em opções de ações: uma exposição das distinções encontradas entre as demonstrações contábeis enviadas à CVM e à SEC. **Revista de Contabilidade & Finanças-USP**. São Paulo: n.38, p.57-73, Maio/Ago.2005. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad38/Revista_38_parte_1.pdf> Acesso em: 12/01/2006.

OTLEY, David. *Performance management: a framework for management control systems research*. **Management Accounting Research**. v.10, n. 4, p.363-382, 1999.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989. 512 p.

RAPPAPORT, Alfred. **Gerando valor para o Acionista**: um guia para administradores e investidores. São Paulo: Atlas, 2001.219 p.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa Social**: Métodos e Técnicas. São Paulo: Atlas, 1999. 333 p.

ROCHA, Thiago Pereira Mattos; ROCHA, Diogo Pereira Mattos. Os aspectos comportamentais na gestão do orçamento. In: 9º SEMINÁRIO EM ADMINISTRAÇÃO, 2006, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** Disponível em: http://www.ead.fea.usp.br/Semead/9semead/resultado_semead/trabalhosPDF/407.pdf. Acesso em: 10/03/2006

ROCHA, Wellington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informações de gestão estratégica**. 1999. 148 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

ROCKART, John F. *Chief executives define their own data needs*. **Harvard Business Review**. p.81-92, mar/abr 1979.

ROSA, Fernanda Della. **Participação nos lucros ou resultados**: a grande vantagem competitiva. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 163 p.

ROSS, S. A. *The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem*. **The American Economic Review**, v. 63, nº 2, p 134-139. May 1973.

SILVA, Adriana Cristina. **Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi-caso**. 2004. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SIMONS, Robert. **Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy**. Prentice Hall: Upper Saddle River, NJ, 2000. 348 p.

STROH, Linda K., BRETT, Jeanne M., BAUMANN, Joseph P., REILLY, Anne H. *Agency Theory and variable pay compensation strategies. Academy of Management Journal*. v. 39, nº 3. Jul, 1996, p.751-767.

TOME NOTA. São Paulo: **FECOMERCIO**, n. 39, dezembro de 2006. Disponível em:<http://www.fecomercio.com.br/index.php?Fuseaction=Publicacoes&vID=1>. Acessado em: dez/2006.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1983. 400 p.

WOOD JR. Thomaz, PICARELLI FILHO, Vicente. **Remuneração e Estratégica**: A nova vantagem competitiva. São Paulo: Atlas, 1996. 208 p.

XAVIER, Paulo R.; SILVA, Mateus de O.; NAKAHARA, Júlio M. **Remuneração variável**: quando os resultados falam mais alto. São Paulo: Makron Books, 1999. 135 p.

YIN, Robert. **Estudo de Caso**: planejamento e métodos. Tradução: Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 212 p.

YOUNG, S.; David & O'BYRNE, Stephen F. **EVA e gestão baseada em valor : guia prático para implementação**. Porto Alegre: Bookman Editora, 2003, 422 p.

ZYLBERSTAJN, Hélio. **A PLR e o mercado de capitais**: desenhando a poupança participativa. Estudos e análise com vistas à definição de políticas, programas e projetos relativos ao mercado de trabalho brasileiro, tema 34, 2002, São Paulo. Disponível em: <www.mte.gov.br>. Acesso em: 10/07/2006.

APÊNDICES

APÊNDICE A

Roteiro de entrevista para o responsável que operacionalizou o plano de recompensa na empresa

Denominação

1. Qual a denominação que a empresa dá ao plano de remuneração financeira baseada no desempenho?
2. Desde quando a empresa adota o plano?

Formalização

3. Esse plano é registrado no sindicato?
4. Qual é o tipo de registro no sindicato?
5. Todos os indicadores que compõem o plano estão descritos no documento registrado no sindicato?

Amplitude

6. O plano se aplica a todos os empregados da empresa? É assim desde a sua implantação?
Em caso de resposta negativa, questionar por que não se aplica a todos os empregados?
Em quais departamentos o plano é aplicado e quais ele não é?

Motivo da implantação

7. A decisão de adotar o plano de recompensa na empresa partiu de algum fator específico?
8. Quais foram os objetivos iniciais com a adoção do plano de recompensa?
9. No decorrer do tempo, a empresa passou a ter novos objetivos com o plano?
10. No decorrer do tempo, quais benefícios foram alcançados e quais dificuldades foram enfrentadas com o plano?

Partes envolvidas

11. Quando decidiu-se adotar o plano de recompensa foi necessário, uma equipe, com profissionais de diversas áreas de empresa? Quais foram as áreas, e quais as responsabilidade delas?
12. Os empregados participaram, em algum momento, no processo de desenho do plano?
Como foi?
13. Os sindicatos tiveram alguma participação no desenho do plano? Como foi?

Comunicação e acompanhamento

14. Os empregados, sejam eles gerentes ou seus subordinados, conhecem todos os indicadores do seu plano de recompensa ? Os indicadores são transmitidos formalmente?

15. Como os empregados, subordinados e gerentes, são informados sobre o alcance ou não das metas dos indicadores preestabelecidos?
16. Os gerentes conhecem todos os indicadores que compõem o plano de recompensa dos seus funcionários? Como eles tomam conhecimento?

Indicadores

17. Atualmente, no plano de recompensa os indicadores que os compõem são: comuns, aplicados a todos os departamentos/setores/níveis hierárquicos, e/ou específicos, que se diferem a cada departamento/setor/nível hierárquico?
18. Quais são os indicadores comuns e os indicadores específicos?
19. Quem definiu esses indicadores?
20. Os indicadores foram escolhidos a partir das metas definidas no nível corporativo, por um processo de *benchmarking*, ou o quê?
21. No decorrer dos anos esses indicadores foram alterados? Quais alterações ocorreram?
22. O formato atual do plano está desde de quando? É o mesmo desde quando foi implantando? Quais foram as principais alterações?

Definição da quantia a ser distribuída

23. Como é definido o valor a ser distribuído ? Estabelece percentuais de alcance das metas para conquista da recompensa ou não?

APÊNDICE B**Roteiro de entrevista para o gestor da alta administração**

1. A empresa enfrenta problemas de abastecimento de matérias primas? Quais os motivos?
(existência de poucos fornecedores e muitos compradores, preço oscilante)
2. Como é a competição por clientes?
3. Há sempre novos concorrentes entrando no mercado de atuação?
4. Há empresas com produtos substitutos no mercado de atuação?
5. A empresa busca entrar em novos mercados de atuação?
6. Este novo mercado é muito competitivo? Ele competitivo por preço, novos produtos ou o quê? Nele há líderes de mercado?
7. A empresa está no mercado concorrendo com produtos diferenciados?
8. Há altas taxas de lançamentos de novos produtos no setor?
9. Qual o comportamento do ciclo de vida dos produtos: curto, médio ou longo?
10. A empresa necessita de alta tecnologia?
11. A empresa necessita de alta diversificação?
12. Atualmente o que seus clientes procuram?

APÊNDICE C

Roteiro de entrevista para os gerentes de departamentos

1. Você conhece os indicadores do plano de recompensa? Quais são?
2. No decorrer dos anos esses indicadores foram alterados? Quais alterações ocorreram?
3. Eles foram escolhidos a partir das metas definidas no nível corporativo, por um processo de *benchmarking*, ou o quê?
4. Você recebe metas/coordenadas/diretrizes dos seus superiores? Esse processo é formal?
5. O que é usado para monitorar o desempenho do departamento?

APÊNDICE D**Roteiro de entrevista para os empregados**

1. Dentre os benefícios que a empresa proporciona a vocês, quais são importantes?
2. Como funciona o PPLR na empresa?
3. Durante o ano, quando vocês são informados que terão ou não a recompensa financeira derivada do PPLR? E, quando recebem de fato?

APÊNDICE E

Procedimentos de campo a serem seguidos

✓ Quanto à escolha das empresas para desenvolver o estudo dos casos:

- ◆ Para identificar as empresas a serem estudadas nesta pesquisa, entrou-se em contato com o sindicato dos metalúrgicos de Ribeirão Preto em agosto/2006. O coordenador do sindicato, informalmente, indicou oito empresas na região que possuíam PPLR, sem contudo disponibilizar nenhum acordo coletivo por entender que tal procedimento só seria possível com a autorização das empresas. O resultado do contato com esse grupo de empresas foi: (i) uma se recusou a participar, (ii) quatro pediram para aguardar um retorno e (iii) três foram, inicialmente, receptíveis. Paralelamente, buscou-se outras empresas segundo o mesmo critério de adoção substancial do PPLR, nesse segundo grupo foram contatadas outras oito empresas: três na região de Jundiá e o restante na região de Ribeirão Preto. Desse grupo (i) uma se recusou, (ii) uma informou não ter feito ainda nenhuma distribuição, pelo fato de ter adotado o plano recentemente, e seu plano ser constituído por apenas um indicador, o lucro; (iii) uma tem o plano há três anos, também com um único indicador, o lucro, porém, a diretoria já autorizou o estudo de novos indicadores objetivando melhorias internas e por esse motivo não gostaria de participar; (iv) duas pediram para aguardar um retorno e (v) três foram, inicialmente, receptíveis, sendo duas de Ribeirão Preto e uma de Jundiá. Deve-se ressaltar que não foi possível desenvolver o estudo com duas empresas que foram, inicialmente, receptíveis em virtude da agenda dessas.
- ◆ Com relação ao período de contato com as empresas, as empresas A e D foram contatadas entre outubro de 2006 e janeiro de 2007, enquanto, as empresas B e C, entre junho e agosto de 2007.

✓ Primeiro contato com as empresas:

- ◆ Considere-se interessante fazer o primeiro contato, por telefone, com o gerente/ coordenador de recursos humanos, pois essa pessoa poderá informar quem operacionalizou o plano na empresa e, muitas vezes, são pessoas mais disponíveis para conduzir a pesquisa e possibilitam que o pesquisador seja recebido por outras áreas da empresa. Notou-se que, por ser a área de recursos humanos, não é interessante entrar em contato na última semana do mês, pois nessa semana, geralmente, eles estão em processo de fechamento da folha de pagamento. Nesse contato, o pesquisador apresentará de forma sucinta o que pretende, para posterior envio de uma breve descrição do tema de pesquisa e o que será necessário para conduzi-la, isto é,

informações sobre as entrevistas. Nesse momento, não é interessante o pesquisador disponibilizar o roteiro de entrevista, apenas se tiver certeza de que a empresa está aberta para a realização da pesquisa.

Sobre as entrevistas:

- ◆ Para realizar as entrevistas, considere-se, relevante o uso de gravador, pois esse recurso possibilita uma melhor interação do pesquisador com o entrevistado, o esclarecimento das dúvidas, interfere favoravelmente no tempo de duração da entrevista, além de auxiliar no momento de transcrever o relatório final. No entanto, mesmo com o gravador, é importante ter material para fazer anotações e, principalmente, ter o roteiro de questões, mesmo que essas não sejam seguidas, para conferência no final da entrevista.
- ◆ Ao contatar o gerente/coordenador de recursos humanos é importante expor que será necessário entrevistar outros gerentes/coordenadores e um grupo de empregados, pois esse, pelo fato de conhecer a estrutura e cultura da empresa, já indicará se a empresa está acostumada e disponível para fazer isso ou não.
- ◆ Antes de iniciar as entrevistas é imprescindível conhecer a empresa, isso compreende: coletar informações sobre a empresa no *site* dela e também na *internet*. Enfim, é preciso investigar sobre os produtos, linha de produção e o que a empresa fez nos últimos anos.
- ◆ Com relação à identificação dos entrevistados, notou-se que o entrevistado para obter informações sobre os fatores relevantes à continuidade da empresa pode diferir de empresa para empresa. Nesta pesquisa, usou-se a seguinte estratégia para identificar esse entrevistado: enviava-se o roteiro de questões dessa entrevista ao responsável que operacionalizou o plano e esse é quem sugeriu o entrevistado, pois para essa entrevista o entrevistado precisa ter um conhecimento do negócio e das decisões da empresa.
- ◆ Com relação à ordem das entrevistas é interessante: 1º com o responsável pela operacionalização do plano na empresa; 2º com os gerentes; 3º com os empregados e, por fim, com o gestor da alta administração. Porém, imprevisto podem acontecer, o que ocorreu nesta, logo, é importante o pesquisador estar preparado para essa ordem ser alterada, a qualquer momento, pela empresa. Entende-se que isso não afetará a coleta de dados nem a validade da pesquisa, pois os roteiros foram elaborados de forma que os dados devem ser validados entre os entrevistados.

- ◆ Sobre a entrevista com o grupo de empregados de nível inferior na hierarquia organizacional, foi solicitado, antecipadamente, que nenhum coordenador participasse visando à criação de um ambiente confortável propício ao envolvimento entre os entrevistados para que esses pudessem expressar suas opiniões a respeito do plano adotado na empresa.
- ◆ Ainda sobre as entrevistas com o grupo de empregados, a segunda pergunta do roteiro apresentada no apêndice D é ampla, pois o objetivo dessa questão é fazer com que os entrevistados expressem o que conhecem e como entendem o plano. É importante ressaltar que nessa entrevista a função do entrevistador/pesquisador é coordenar para que as informações sobre o tema sejam expressas, porém é importante que o entrevistador, mesmo que já conheça a estrutura do plano, oculte seus conhecimentos e faça os questionamentos quando necessários ao grupo para estimular as respostas. Dentre os possíveis questionamentos referentes a essa segunda pergunta, tem-se: vocês conhecem o plano de recompensa da empresa? Como ele é? Há mecanismo para verificar, durante o processo (ou dia-a-dia), os resultados das atividades executadas? Como vocês fazem para alcançar a recompensa derivada do plano? O que vocês acham dos indicadores? Porque eles são importantes? Há problemas com os indicadores? Quais são os problemas? Teria outros indicadores a serem adotados no plano? Há problemas com o plano?

APÊNDICE F

Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI Nº 10.101, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2000.

Conversão da MP nº 1.982-77, de 2000

Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências.

Faço saber que o PRESIDENTE DA REPÚBLICA adotou a Medida Provisória nº 1.982-77, de 2000, que o Congresso Nacional aprovou, e eu, Antonio Carlos Magalhães, Presidente, para os efeitos do disposto no parágrafo único do art. 62 da Constituição Federal, promulgo a seguinte Lei:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

Art. 3o A participação de que trata o art. 2o não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1o Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§ 2o É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§ 3o Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§ 4o A periodicidade semestral mínima referida no § 2o poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§ 5o As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

Art. 4o Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I - mediação;

II - arbitragem de ofertas finais.

§ 1o Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela em que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2o O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3o Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4o O laudo arbitral terá força normativa, independentemente de homologação judicial.

Art. 5o A participação de que trata o art. 1o desta Lei, relativamente aos trabalhadores em empresas estatais, observará diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo.

Parágrafo único. Consideram-se empresas estatais as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e controladas e demais empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Art. 6o Fica autorizado, a partir de 9 de novembro de 1997, o trabalho aos domingos no comércio varejista em geral, observado o art. 30, inciso I, da Constituição.

Parágrafo único. O repouso semanal remunerado deverá coincidir, pelo menos uma vez no período máximo de quatro semanas, com o domingo, respeitadas as demais normas de proteção ao trabalho e outras previstas em acordo ou convenção coletiva.

Art. 7o Ficam convalidados os atos praticados com base na Medida Provisória no 1.982-76, de 26 de outubro de 2000.

Art. 8o Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Congresso Nacional, em 19 de dezembro de 2000; 179o da Independência e 112o da
República.

Senador ANTONIO CARLOS MAGALHÃES

Presidente

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 20.12.2000