

# **A trajetória de mudanças do modelo de contabilidade gerencial da empresa Masa da Amazônia**

**Eunice Damasceno de Melo**

**Luiza Maria Bessa Rebelo**

## **Resumo:**

*O novo ambiente competitivo exige das empresas se adequarem às novas tendências do mercado mundial para manter a sua sobrevivência. Nesse sentido o artigo objetiva descrever os principais aspectos da contabilidade gerencial e a construção de hábitos e rotinas embasados na teoria institucional, abordando as principais mudanças na gestão de uma empresa produtora de peças plásticas injetadas. Trata-se de um estudo de caso realizado na Empresa Masa da Amazônia, localizada no Pólo Industrial de Manaus, eleita pela Revista Exame em 2006 como a melhor empresa para se trabalhar. O levantamento de dados foi por meio de documentos fornecidos pela própria empresa e com entrevista não estruturada, além de informações coletadas na homepage da empresa. Na pesquisa exploratória e qualitativa procurou-se abordar o comportamento da contabilidade gerencial desde a quase falência até o momento da coleta dos dados. Os resultados mostram a tendência da empresa em se adequar rapidamente às mudanças do ambiente bem como envolver todos os funcionários no cumprimento das metas estabelecidas.*

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

## **A trajetória de mudanças do modelo de contabilidade gerencial da empresa “Masa da Amazônia”**

**Eunice Damasceno de Melo** (UFAM) – eunice\_melo@click21.com.br

**Luiza Maria Bessa Rebelo** (UFAM) – luizarebelo@ufam.edu.br

### **Resumo**

O novo ambiente competitivo exige das empresas se adequarem às novas tendências do mercado mundial para manter a sua sobrevivência. Nesse sentido o artigo objetiva descrever os principais aspectos da contabilidade gerencial e a construção de hábitos e rotinas embasados na teoria institucional, abordando as principais mudanças na gestão de uma empresa produtora de peças plásticas injetadas. Trata-se de um estudo de caso realizado na Empresa Masa da Amazônia, localizada no Pólo Industrial de Manaus, eleita pela Revista Exame em 2006 como a melhor empresa para se trabalhar. O levantamento de dados foi por meio de documentos fornecidos pela própria empresa e com entrevista não estruturada, além de informações coletadas na homepage da empresa. Na pesquisa exploratória e qualitativa procurou-se abordar o comportamento da contabilidade gerencial desde a “quase falência” até o momento da coleta dos dados. Os resultados mostram a tendência da empresa em se adequar rapidamente às mudanças do ambiente bem como envolver todos os funcionários no cumprimento das metas estabelecidas.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Mudanças. Modelo.

Área Temática: Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos

### **1 Introdução**

As constantes mudanças no cenário global têm forçado as empresas buscarem novas formas de gerenciamento. A excelência empresarial é exigida continuamente, pois nesse novo cenário econômico torna-se cada vez mais necessário a elaboração de estratégias de competitividade, sobrevivência e velocidade de acesso às informações reais e precisas para que os gestores possam tomar decisões acertadas.

As organizações enfrentam situações incertas no dia-a-dia, o que faz com que os comportamentos sejam constantemente alterados. Muitas vezes na ânsia de obter resultados satisfatórios, os gestores tomam decisões intuitivas e precipitadas. Pode acontecer, porém, desses resultados ocorrerem à curto prazo, mas ao longo do tempo comprometerem a continuidade da organização.

Algumas empresas utilizam um planejamento estratégico organizacional bem estruturado, outras adotam “chutes” que podem até dar certo por um determinado período de tempo, mas sempre deixam um rastro de insegurança e imprevisão quanto ao futuro.

Destaca-se nesse sentido a importância da Contabilidade Gerencial e o suporte que a mesma pode conceder e transmitir à administração, focalizando a missão da organização e fornecendo informações qualificadas e tempestivas sobre o seu desempenho e habilidades. Vale salientar também a possibilidade de orientar ajustes para melhorar os resultados da organização na consecução das suas metas e objetivos estabelecidos. Muitas mudanças ocorrem no dia-a-dia e se a contabilidade não tiver esse acompanhamento poderá provocar uma incoerência nas informações fornecidas.

A contabilidade Gerencial é um instrumento importante para subsidiar a administração com relatórios para prestar informações aos diferentes níveis hierárquicos, sendo indispensável sua presença no planejamento organizacional estratégico e operacional. É desejável que todas as empresas utilizem esta ferramenta para direcionar seus negócios, avaliar os desempenhos e monitorar os resultados, pois tal prática evitaria muitos transtornos futuros.

Quase que inevitavelmente, muitas empresas necessitam passar por situações e pressões para tomarem medidas de mudanças. Muitas só despertam quando começam as turbulências, o prejuízo, falta de caixa ou até mesmo falência. Tudo isso porque não se prepararam para o longo prazo, muitas delas até apresentam um lucro bastante favorável no “presente” e pouco se importaram com o futuro. Só depois da turbulência é que percebem que não é suficiente a produção de lucros. Os lucros devem ser gerados considerando as estratégias de médios e longos prazos, os anseios dos acionistas, a concorrência, a satisfação dos clientes, preparação e motivação do corpo funcional, investimento tecnológico, cenário econômico etc.

Quase toda mudança gera desconforto e resistências. As mudanças no comportamento organizacional geralmente impactam as rotinas, a forma de pensar, a visão e expectativas. Para tanto, a liderança organizacional deve encontrar uma forma de envolver e conscientizar a todos mostrando a razão de cada um estar ali desempenhando suas tarefas/funções, evidenciando a importância das implementações e os futuros benefícios com o engajamento de todos.

Dando ênfase ao que foi dito anteriormente, muito tem se discutido no meio acadêmico a respeito da contabilidade gerencial: a dificuldade de se aliar a teoria com a prática, a utilização de ferramentas que nem sempre satisfazem as necessidades da empresa, particularidade de critérios que podem dar certo em uma empresa e outra não, e a escassez de estudos na área devido a restrições de pesquisas, pois as empresas não divulgam suas estratégias.

Guerreiro e Pereira (2005, p.1) abordam um estudo sobre a contabilidade gerencial do ponto de vista da teoria institucional, que a considera como uma instituição dentro da empresa, ou seja, como “[...] uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, sendo esta rotina amplamente aceita de forma inquestionável”.

Diante do que foi exposto, o objetivo deste artigo é descrever os principais aspectos da contabilidade gerencial e a construção de hábitos e rotinas embasados na teoria institucional, abordando as principais mudanças na gestão de uma empresa produtora de peças plásticas injetadas.

Além desta introdução, este artigo apresenta o referencial teórico abordando aspectos da contabilidade gerencial tanto como instrumento no auxílio à gestão, como do ponto de vista da teoria institucional. Em seguida evidencia a metodologia empregada para realização deste estudo. Após apresenta os resultados da pesquisa em que se descreve os principais focos da contabilidade gerencial da Masa da Amazônia e toda sua trajetória desde a quase falência, as diversas mudanças implementadas a partir daí, até a sua premiação no ano de 2006. Por fim apresentam-se as considerações finais do estudo.

## **2 Contabilidade gerencial como instrumento de apoio à administração**

Segundo Iudícibus (1998), a contabilidade gerencial pode ser caracterizada como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente,

num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

O autor enfatiza o fato de que a contabilidade gerencial está voltada a auxiliar a administração da empresa no processo de tomada de decisão, procurando suprir com informações necessárias e válidas às suas necessidades.

A contabilidade gerencial é um importante instrumento para subsidiar a administração de uma empresa. Suas informações podem causar fortes impactos nos processos decisórios empresariais. Para que ela auxilie no gerenciamento da informação contábil, é necessário que suas informações sejam úteis e tempestivas para que os administradores possam usar suas informações nas diversas etapas administrativas.

A informação gerencial contábil participa de várias funções organizacionais, fornecendo subsídio ao processo de gestão principalmente as que envolvem o processo decisório que engloba diversas etapas tais como: planejamento, execução e controle. Essas etapas são importantes, pois permitem direcionar o caminho que a empresa deve seguir sem perder o foco, diminuindo o grau de incerteza e riscos. Peleias (2002, p.22–26) aborda estas etapas que estão explanadas no Quadro 1.

<b>Etapas</b>	<b>Descrição</b>
<b>Planejamento</b>	“O planejamento envolve um modo de pensar , resultando decisões presentes que, tomadas a partir do exame em conjunto de variáveis, procuram estabelecer um estado futuro de coisas, além de delinear meios efetivos para tornar tal estado uma realidade, proporcionando ao processo uma dimensão temporal de alto significado. A área coberta por um plano pode ser um produto, um serviço, uma área de responsabilidade , um ciclo econômico ou a empresa como um todo”
<b>Execução</b>	“[...] é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, em que as ações emergem por meio do consumo de recursos e sua transformação em bens e serviços”. “As ações devem estar em consonância com o que foi anteriormente planejado, pois só assim conduzem os resultados esperados. A execução decorre de uma direção, que envolve tomada de decisão entre as diversas alternativas, transmissão de ordens, chefia de subordinados e coordenação das atividades individuais”.
<b>Controle</b>	“É a etapa na qual se compara as ações empreendidas com aquelas definidas no planejamento operacional, assegurando que os resultados obtidos estão de acordo com os objetivos estabelecidos. Quando os resultados alcançados divergem dos originalmente esperados, devem ser tomadas ações corretivas que reconduzam a empresa ao alcance dos objetivos estabelecidos”

Fonte: Peleias (2002, p. 22-26)

Quadro 1 - Etapas do processo de gestão

É através delas que é possível controlar todo o direcionamento da organização, é possível estabelecer uma seqüência de tarefas e diretrizes, além de possibilitar a avaliação do desempenho. É claro que para que sejam alcançadas essas diretrizes, faz-se necessário a utilização de diversos artefatos e modelos de gestão que podem ser adequados a cada instituição conforme a sua realidade organizacional. Borinelli (2006, p.187) em sua tese de doutorado faz uma segregação destes itens e cita os seguintes: planejamento (Estratégico e Operacional), orçamento, simulação, *beyond budgeting*, contabilidade por responsabilidade, Kaizen, *Just in Time* (JIT), teoria das restrições, gestão baseada em atividades, Gecon (Modelo de gestão econômica) *Balanced Scorecard* (BSC), gestão baseada em valor (VBM), gestão de custos inter-organizacionais, análise da cadeia de valor, planejamento tributário, mapa de gestão de riscos.

Estes artefatos não serão detalhados neste artigo, mas foram citados para conscientizar o leitor da existência dessa universidade de itens. Outro fator a ser considerado é o fato de serem mencionados mais adiante na análise e descrição dos dados, pois a maioria das empresas com sistema de gestão bem estruturado, utilizam-se de alguns desses artefatos em sua administração.

### 3 Teoria Institucional *versus* Contabilidade Gerencial

Guerreiro, Pereira e Rezende (2006, p.1 apud BURNS; SCAPENS, 2000) afirmam que a teoria institucional considera “[...] a contabilidade gerencial como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, sendo esta rotina amplamente aceita de forma inquestionável.” Afirma ainda que “a instituição é um sistema social e não é vista apenas como uma ferramenta, mas como um sistema que dá sentido à aspiração e à integração de um grupo de pessoas.”

Os autores abordam a questão da teoria neo-classica e da teoria institucional, a primeira considerada por Burns e Scapens (2000) como inadequada para constituir um referencial teórico para explicar o desenvolvimento de sistemas de contabilidade gerencial, pois focaliza as pessoas tomadoras de decisões no ponto de vista comportamental. A segunda teoria focaliza a contabilidade gerencial como uma instituição dentro da empresa, isto é, “[...] uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, sendo esta rotina amplamente aceita de forma inquestionável”.

A seguir, no Quadro 2 está o resumo dos principais elementos que compõem hábitos, rotinas e instituições (PEREIRA e GUERREIRO, 2005, P.3):

<b>Hábitos</b>	<b>Rotinas</b>	<b>Instituições</b>
*Estão na esfera individual e refletem-se no relacionamento social.	*Envolve um grupo definido de pessoas	* Grupo de pessoas, mas com formas de pensar e agir comuns ao grupo.
* Caracterizam-se como pré-disposição ou tendência para se engajar em formas de ação previamente adotadas ou adquiridas.	*Fazem a conexão entre os hábitos e as instituições, são os principais componentes das instituições.	*São estruturados com base nas rotinas.
* São difíceis de mudar	*São formalizados e institucionalizados, são fortalecidos pelo processo de repetição de ações para atender as regras.	*Caracterizam-se como algo que prevalece e permanece, mas que podem ser modificadas.
<b>Hábitos</b>	<b>Rotinas</b>	<b>Instituições</b>
*São pressuposições básicas compartilhadas e aceitas de forma inquestionável	*Formas de pensar e de agir habitualmente adotadas de forma inquestionável.	*São produtos naturais das necessidades e pressões sociais. *São materializados nas formas de artefatos concretos nas organizações.

Fonte: adaptado de Pereira e Guerreiro (2006, p.3)

Quadro 2 - Principais elementos que compõem hábitos, rotinas e instituições

Burns e Scapens (2000) apud Guerreiro, Pereira e Rezende (2005 p.2) “[...] definem instituição como pressuposições compartilhadas e aceitas de forma inquestionável as quais identificam categorias de atores humanos e suas atividades e relacionamentos apropriados”.

Dentro deste foco Guerreiro, Pereira e Rezende (2006), discutem diversas características a respeito de hábitos e rotinas procurando interligar estes conceitos com a teoria institucional. Os autores afirmam que “[...] as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados, incorporando comportamentos orientados por regras, sendo que as rotinas se fortalecem pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras.” Enfatizam ainda que as rotinas “[...] representam formas de pensar e agir”, mas que não são questionáveis pelo grupo.

Esses conceitos de hábitos, rotinas e instituições são utilizados por Burns e Scapens (1994 apud GUERREIRO e PEREIRA, 2006, p.4) para sugerir “[...] como as práticas contábeis podem se tornar rotinizadas e através do tempo começam a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização (*taken for granted*)”. Isso quer dizer que as práticas contábeis são aceitas pelas pessoas.

Essas práticas podem ser institucionalizadas como forma de rotinas. Para tanto a contabilidade gerencial pode utilizar-se de artefatos para conduzirem o controle através de regras e direcionamentos. No tópico anterior foram citados alguns que auxiliam na consecução dos objetivos. Mas o mais importante é perceber como a contabilidade gerencial pode impactar o comportamento organizacional e como é possível conciliar todas essas ações no contexto da institucionalização, conduzindo os membros de uma instituição (proprietários, gestores, funcionários, etc) no foco principal e de maneira rotinizada.

#### **4 Metodologia**

A pesquisa caracteriza-se como exploratória, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Segundo Yin (2002, p.21), “[...] o estudo de caso contribui; de forma inigualável, para a compreensão que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais e políticos.”

Foi realizado um estudo de caso na empresa Masa da Amazônia Ltda. A empresa desempenha suas atividades no pólo industrial de Manaus e atua fortemente no mercado de plásticos e tem como atividade fim a produção de peças plásticas injetadas dentre outras. Pertencente ao Grupo Flextronics, líder mundial de design industrial, na fabricação de produtos eletrônicos, componentes plásticos, equipamentos de telecomunicações e atividades de logística, a empresa é caracterizada como unidade de negócio autônoma.

Do ponto de vista de seus objetivos a pesquisa é exploratória, pois visa proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito, aprimorar idéias ou descobrir intuições. Assume a forma de levantamento ou coleta de dados através de entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que “estimulem a compreensão”. (GIL, 2002).

Os dados coletados referente à empresa foram extraídos da homepage ([www.masadaamazonia.com.br](http://www.masadaamazonia.com.br)) e documentos fornecidos pela própria empresa em fevereiro de 2007. Também foi realizada entrevista não estruturada com o Controller responsável pela gestão estratégica, abordando diversos aspectos da estrutura organizacional, motivações de mudanças na contabilidade gerencial (antes e depois) e investigação de indicadores de desempenho no acompanhamento dos resultados.

Quanto à forma de abordagem do problema a pesquisa é qualitativa. Conforme Beuren (2006), este critério visa análises mais profundas das características não observadas em estudos quantitativos. Buscou-se uma abordagem ampla sobre aspectos da contabilidade gerencial a complexidade do ambiente organizacional em que ela atua. Além disso, intentou-se mostrar o que está acontecendo na prática em uma empresa que tem recebido diversas premiações pela sua metodologia no tratamento de diversos aspectos que envolvem a organização como um todo.

A pesquisa limita-se a um estudo de caso, no qual procura-se destacar alguns aspectos da contabilidade gerencial que passaram por mudanças num determinado período de tempo. Vale salientar que nem sempre as medidas adotadas por uma empresa podem dar certo em outra.

Além disso, este assunto é muito abrangente não sendo possível a sua abordagem pela totalidade, devido à dificuldade de se obter todas as informações necessárias e acesso a documentos específicos para uma investigação mais profunda que o assunto requer. Isso se deve ao entendimento dos gestores em considerar este assunto como uma estratégia diferencial em relação aos seus competidores.

## **5 Descrição e análise dos dados da pesquisa**

Será contemplada inicialmente nesta seção, a caracterização da empresa objeto de estudo, seu histórico, aspectos estruturais e modelo de gestão. Em seguida far-se-á uma explanação da trajetória de mudanças implementadas na empresa através de certificações desde 1991 até 2005, demonstrando ao final, as principais mudanças na contabilidade gerencial, destacando a situação de alguns aspectos (antes e depois das mudanças) e por fim as considerações finais.

### **5.1 Apresentação da empresa**

A empresa Masa da Amazônia Ltda está instalada no Pólo industrial de Manaus, pertence ao Grupo Flextronics, líder mundial de *design* industrial, na fabricação de produtos eletrônicos, componentes plásticos, equipamentos de telecomunicações e atividades de logística. Apesar de pertencer a este grupo, a Masa é considerada como unidade de negócio autônoma. Sua missão é “atuar no mercado de plásticos, contribuindo para a formação de uma sociedade próspera, justa e feliz”.

A empresa produz peças plásticas injetadas, e inclui processos de acabamento tais como pintura, tampografia e pequenas sub-montagens. Ocupa uma área industrial de vinte dois mil metros quadrados na Zona Franca de Manaus e possui um escritório comercial na cidade de São Paulo, mas sua atuação prioritária é o mercado local. Produz aproximadamente 1.600 toneladas mensais e é considerada uma empresa de grande porte da região norte do Brasil, no segmento de transformação de plásticos, eletrodomésticos, eletroeletrônicos e de duas rodas.

O quadro de pessoas que atuam na empresa, incluindo funcionários, prestadores (conservação e limpeza e restaurante), estagiários e menor aprendiz, é composto por 1.064 no total. O faturamento bruto em 2005 foi aproximadamente R\$ 180 milhões.

Seus principais clientes são: Moto-Honda e Honda da Amazônia (atuam no segmento de veículos automotores de duas rodas); Semp-Toshiba Amazonas e Philips da Amazonia (atuam no segmento de eletro-eletrônico); Nippon Seiki do Brasil (atua no segmento de velocímetros e instrumentos para painéis de motocicletas) e a Brastemp da Amazônia(atua no segmento de eletrodomésticos da linha branca).

Seus principais fornecedores de resinas plásticas (PP, ABS, OS etc) são: Videolar S.A, Innova S.A, Colortech S.A (Manaus –AM) e Braskem S.A (Passo Raso-SP). A Brazilian Color Ltda (São Paulo- SP) é fornecedora de tintas para acabamento em plásticos e a PCE S.A (Manaus-AM) fornece embalagens de papelão.

## 5.2 Histórico e aspectos estruturais da empresa

Na década de 90, quando o Governo Collor tomou medidas que proporcionaram a abertura para a importação de produtos, a empresa teve que lidar com um mercado mais competitivo que oferecia produtos mais baratos, principalmente os asiáticos. Este fato trouxe à tona um problema gerencial que fez a empresa repensar os seus problemas de custos, pois a redução de preços sem uma medida eficaz para reduzir custos implicaria na descontinuidade da organização.

A empresa não praticava conceitos de qualidade, produtividade, renovação tecnológica, qualificação de pessoal. Também não utilizava medidas de desempenho para avaliar os resultados, o orçamento era apenas um referencial, mas em sua maioria não era obedecido e a satisfação do cliente era praticamente ignorada.

Buscando enfrentar os novos desafios, a empresa decidiu elaborar um planejamento estratégico com um objetivo de, no prazo de dez anos, transformar-se em uma empresa de classe mundial. O planejamento inicialmente previa atuação em três linhas: Tecnologia, Pessoas e Gestão. Com essas medidas a empresa não parou mais de inovar. No Quadro 3 tem-se uma resumida explanação do que aconteceu a partir daí.

Ano	Histórico	Observações/ Mudanças
1991	Implantação do projeto “Visão de Futuro” tendo por objetivo inserir a empresa no padrão classe mundial em dez anos.	*Criação de uma cultura organizacional empreendedora. Atuação em três linhas: Tecnologia, Pessoas, Gestão.
1992	Implantação da qualidade total com a utilização do GPD – Gestão pelas diretrizes e estruturação dos processos.	* Foi criada as UGBs – Unidade de Gerenciamento Básica – unidade de gestão.
1995	Implantação do programa de participação de resultados (PPR)	Pioneira na região, esse critério foi utilizado como forma de motivar os funcionários a atingirem as metas organizacionais.
1996	Certificado do Sistema de Garantia da Qualidade ISSO 9002:94 pelo BVQI.	A empresa tinha muitas falhas na produção, com a certificação a tendência era diminuir.
1997	*Investimento em tecnologia: a empresa investiu US\$ 20 milhões na aquisição de máquinas injetoras com comando numérico, robôs para retirada e pintura de peças. *Utilização do sistema <i>Just-in-time</i>	*Substituição dos processos manuais de produção. * O sistema de entrega <i>Just-in-time</i> assegura a alimentação de produtos diretamente nas linhas de montagem ou áreas de recebimento dos clientes durante as 24h por dia.
1999	Desenvolvimento de seu próprio Sistema de Gestão Integrado (SGI).	Alicerçado em princípios éticos, qualidade total, consciência ambiental e valorização das pessoas.
2000	Obteve a certificação do Sistema de Gestão integrada (SGI) pelo BVQi – <i>Bureau Veritas Quality Internacional</i> .	Pioneira no Brasil a obter esse certificado que engloba as normas: * ISO 9001 – Qualidade * ISO 14001 – Meio Ambiente *OHSAS 18001–Saúde e Segurança
2000	A empresa recebeu diversas premiações pelo reconhecimento e esforço nas diversas modalidades tais como: qualidade de gestão, qualidade de vida, conservação meio ambiente, etc.	*Conquista do PQA – Prêmio Qualidade Amazonas, Modalidade Gestão. *Prêmio SESI – qualidade de vida no trabalho. *Certificação de melhor desempenho na conservação do meio ambiente amazônico. *Certificação pela Sony Mundial como <i>Gren Partnership</i> .

Ano	Histórico	Observações/ Mudanças
2002	Obterve a certificação pela Norma SA 8000, que trata a gestão de responsabilidade social.	Pioneira no Amazonas, este item de responsabilidade social foi incorporado ao SGI – Sistema de Gestão integrado da Masa.
2003	Conforme pesquisa da Revista Exame e o Instituto Great Place to Work a empresa fica no ranking das 100 melhores empresas para se trabalhar no Brasil.	* A gestão de pessoas é muito bem estruturada. *A pesquisa abordava diversos tópicos tais como: satisfação dos funcionários, carreira, salário, etc.
2004	Incorporação do BSC – <i>Balance Scorecard</i> – ao sistema de gestão. As quatro principais perspectivas são: Financeira, Cliente, Processos Internos e Evolução Organizacional. O equilíbrio das quatro perspectivas traduz a essência do BSC, que leva em consideração a missão e a estratégia da empresa. (Kaplan & Norton, (1999).	Este sistema instiga uma série de mudanças na organização, principalmente de ordem cultural e organizacional. Os desempenhos são medidos com mais eficácia sendo possível manter um equilíbrio de resultado nas perspectivas.
2004	Pesquisa da Revista Exame e o Instituto Great Place to Work a empresa fica no ranking das 100 melhores empresas para se trabalhar na América Latina.	Em 2005 a empresa ficou também nesse ranking, chegando a primeira colocação em 2006 e tornando-se bastante conhecida em todo o Brasil.
2005	Pesquisa do Instituto Brasileiro de Intra - Empreendedorismo – IBIE – a empresa foi a primeira colocada no ranking de Empreendedorismo Corporativo.	A empresa estimula a criatividade pessoal. Em 2005 foram implantadas 15.000 novas idéias. A empresa economizou muito com isso. Por exemplo: teve uma sugestão que economizou 1 milhão de dólares, isso sem contar com as demais idéias.
2005	A empresa torna-se membro da FNQ-Fundação Nacional da Qualidade – Excelência em Gestão	Constituído por oito critérios: Clientes, Estratégias e Planos, Clientes, Sociedade, Informações e Conhecimento, Pessoas, Processos e resultados.

Fonte: Relatório de Gestão 2006 – Masa da Amazônia Ltda

### Quadro 3: Trajetória de mudanças na contabilidade gerencial

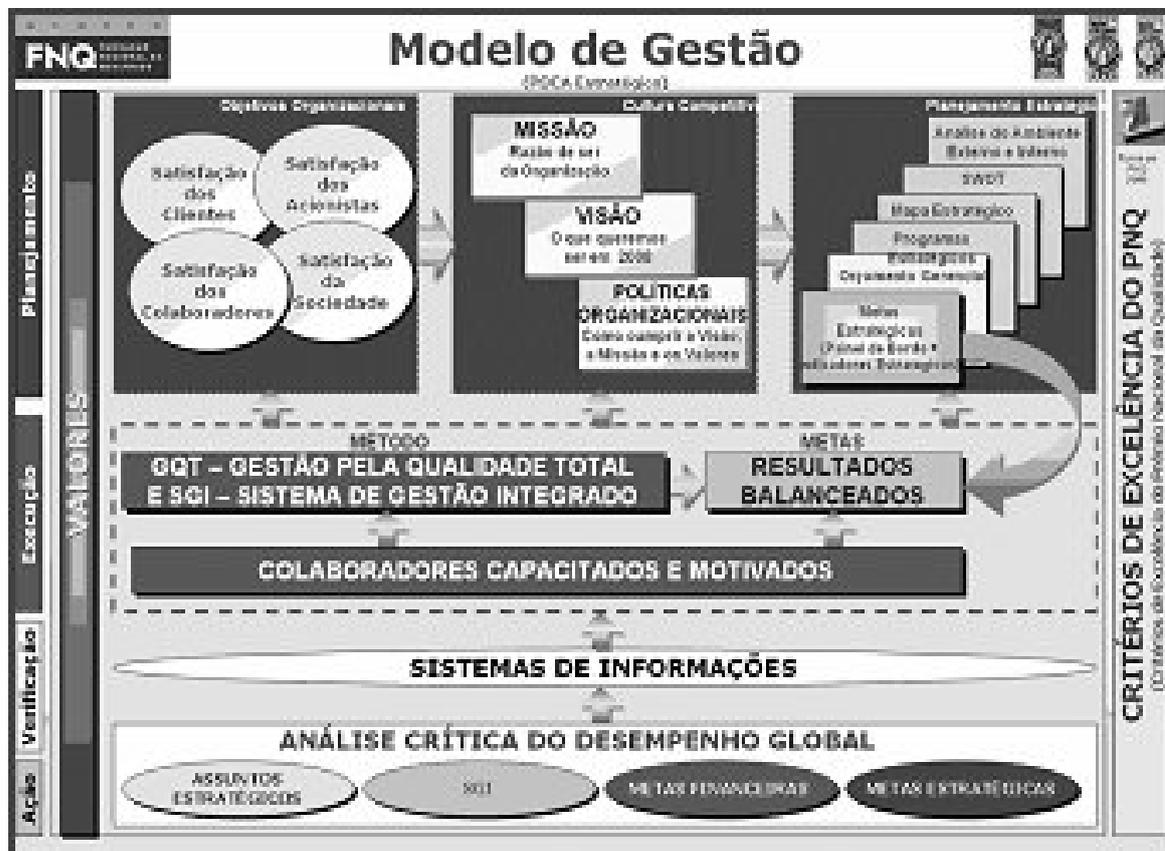
O quadro acima evidencia a escalada da empresa rumo ao processo de transformação de seus hábitos e rotinas. A organização recebeu diversas certificações que auxiliaram a implementação de mudanças que foram institucionalizadas ao longo dos últimos anos.

### 5.3 Modelo de Gestão da Masa

A Masa tem hoje desenvolvido seu próprio modelo de gestão integrando conceitos universais das metodologias: GPD – Gerenciamento pelas diretrizes, PDCA – *Plan do Check Action* com enfoque estratégico, BSC – *Balanced Scorecard* e critérios de excelência da FNQ – Fundação Nacional de qualidade. A empresa está constantemente em mudanças, inclusive ela se inscreveu pela primeira vez em 2006, e pioneiramente na região norte, no PNQ - Critério de excelência do prêmio Nacional da qualidade.

O modelo de gestão está embasado em três etapas: planejamento, execução e controle (verificação e ação). Conforme mencionado por Peleias (2002) que aborda de forma bastante clara estas etapas, elas estão explanadas no modelo de gestão da Masa. Para tanto a empresa utiliza-se de artefatos, ajustados conforme a necessidade e metas da empresa, para cumprir a

sua missão (cultura competitiva) e objetivos organizacionais (o que se tem para definir como meta). A Figura 1 demonstra o modelo de gestão adotado pela empresa atualmente:



Fonte: <<http://www.masadaamazonia.com.br/>>. Acesso em 02 fev.2007.

Figura 1: Modelo de Gestão segundo os critérios de excelência da FNQ

O planejamento estratégico é embasado na cultura competitiva (missão, visão e políticas organizacionais) e nos objetivos organizacionais. O planejamento leva em consideração diversos aspectos tais como:

a) Análise do Ambiente externo e interno. No ambiente externo a empresa estuda os fornecedores, os concorrentes e os possíveis entrantes no mercado etc. No ambiente interno a empresa verifica as fortalezas e fraquezas, ou seja, os pontos fortes e fracos da organização. b) em seguida vem o que a empresa denomina como a fase “SWOT” (quer dizer trabalho árduo, esforçar-se nos estudos) na entrevista foi até definido como transformar limão em limonada. É o momento em que a empresa estuda as possíveis oportunidades e ameaças e verifica se existe uma maneira de obter bons resultados contornado e manipulando o que poderia ter repercussão negativa para a empresa.

c) Mapa Estratégico: esta é uma fase essencial para que os planos tenham sucesso, é o momento da discussão até se chegar a um consenso. É a fase que todas as áreas participam, conhecidas como UGBs (unidades gerenciais básicas) constantes do Organograma Geral da empresa na figura 4. Esta etapa também é conhecida como “ser bent mark” que significa estar empenhado para corrigir. Como exemplo foi mencionado pelo entrevistado a questão de se implementar novas idéias, melhorar o processo produtivo, corresponder melhor as expectativas dos clientes etc.

d) Programas estratégicos: nesta fase são feitos os refinamentos, como, por exemplo, a ação social da empresa, onde ela vai atuar, de que forma, como etc.

e) Orçamento: para a elaboração do orçamento, este deverá estar alinhado com os planos e programas que foram estabelecidos pela empresa. É um guia que é seguido à risca e só é alterado em caso de extrema necessidade ou pelo surgimento de fatores novos.

f) Metas estratégicas (Painel de bordo + indicadores estratégicos): e feito um alinhamento das grandes metas que devem estar conectadas para proporcionar os resultados balanceados, a seguir está descrita essas metas gerais e como estas são avaliadas:

- ✓ Aumentar o valor da empresa: a pontuação nos critérios de excelência da FNQ (Fundação nacional da qualidade).
- ✓ Aumentar o retorno financeiro: é avaliado o lucro bruto em relação ao percentual de venda líquida, o lucro operacional e o lucro líquido.
- ✓ Fortalecer a imagem institucional: a empresa acompanha sua inserção espontânea na mídia etc.
- ✓ Funcionários capacitados e motivados: sempre a empresa realiza uma pesquisa de clima organizacional, facultativa, para verificar o grau de satisfação dos empregados.
- ✓ Aumentar o faturamento anual: esta perspectiva mede o faturamento da linha em tonelagem.
- ✓ Reduzir custos e despesas: o foco é aumentar a produtividade, a empresa já conseguiu triplicar em comparação aos últimos anos.

Como foi mencionado anteriormente, a empresa desenvolveu em 1999 o seu próprio sistema de gestão integrado (GSI), meio pelo qual a empresa operacionaliza seus planos. São os padrões normativos que condizem com as certificações adquiridas pela empresa, descritos no Quadro 3, que englobam os seguintes aspectos: qualidade, meio ambiente, saúde e segurança ocupacional e responsabilidade social. Aspectos que estão alicerçados em princípios éticos, qualidade total, consciência ambiental e valorização das pessoas. Enfim, o SGI está configurado como um único sistema de gestão que atua de forma harmônica e unificada, promovendo a melhoria contínua em todos os processos da empresa.

O controle é definido no modelo de gestão como verificação e ação. Conforme Peleias (2002, p.26),

[...] é a etapa na qual se compara as ações empreendidas com aquelas definidas no planejamento operacional, assegurando que os resultados obtidos estão de acordo com os objetivos estabelecidos. Quando os resultados alcançados divergem dos originalmente esperados, devem ser tomadas ações corretivas que reconduzam a empresa ao alcance dos objetivos estabelecidos.

Esta etapa a empresa denomina como análise crítica do desempenho global. Periodicamente uma empresa de consultoria faz uma análise dos desempenhos. Um forte sistema de informações com reuniões periódicas de análise críticas para monitoramento, revalidação, refino e adequação dos planos garantem o contínuo foco dos assuntos estratégicos, de gestão e resultados financeiros da organização. Todas as reuniões de análise crítica contam com a presença da diretoria, do corpo gerencial e especialistas da área.

Quanto às perspectivas e resultados futuros, a diretoria tem acesso às informações antecipadas, se o mercado permanecer nas mesmas condições previstas pelo planejamento, de quanto será o lucro do próximo mês, por exemplo. A empresa também adota uma política de acompanhamento constante que favorece à mudanças emergenciais a qualquer momento conforme a necessidade.

## 5.4 Estrutura organizacional

Em 1992 a empresa criou a UGB – unidade de gerenciamento básica, para compor o organograma geral da empresa. A nova proposta de gerenciamento das unidades foi inserida na organização como forma de facilitar e interligar melhor o sistema de informação e a distribuição das tarefas. Nesse novo patamar cada unidade teria suas metas à alcançar , fator que foi sendo aprimorado conforme aconteciam as mudanças no processo de gestão.

As UGBs são classificadas por natureza. Estas são coordenadas pelas chamadas UGIs – unidades de gestão Intermediária que se subdividem em: Gestão de pessoas, gestão de controladoria, gestão de mercado, gestão de qualidade, gestão de tecnologia, Gestão de Logística, Gestão de Manufatura. Cada gestão intermediária é responsável por gerenciar e acompanhar o alcance das metas das UGBs. Cada UGB tem uma chefia ou coordenação, a UGI gestão de Pessoas além de estar subdividida em quatro chefias, possui um núcleo de apoio responsável pela responsabilidade social e a comunicação social.

Todas as unidades gerenciais intermediárias (UGI) estão subordinadas à UGS (unidade gerencial superior) denominada também como superintendência. Dela são emanadas as diretrizes para todas as unidades intermediárias. Essas diretrizes foram discutidas no item anterior que trata sobre a gestão e são elaboradas e discutidas por toda a organização. Esse fluxo das diretrizes tem origem no que é denominado “Projetos estratégicos”, setor que auxilia a diretoria e a organização como um todo.

## 5.5 Principais mudanças ocorridas na contabilidade gerencial

Vale salientar que a pesquisa em contabilidade gerencial torna-se difícil pelo fato das organizações de um modo geral, não fornecerem suas estratégias como um todo. Esta pesquisa, no entanto, tem suas limitações devido ao acesso a todas as informações necessárias para uma análise mais completa. No entanto, serão destacadas no Quadro 4 as principais mudanças que ocorreram na contabilidade gerencial e na gestão da empresa.

<b>Antes das Mudanças</b>	<b>Após as Mudanças</b>
A gestão da empresa não tinha um modelo bem definido e seus processos não tinham as etapas claramente estruturadas.	Conforme figura 3, a empresa tem um modelo de gestão com todas as etapas bem definidas, estruturadas em resultados balanceados com foco nos objetivos e missão da empresa.
A contabilidade servia apenas como um informativo do resultado econômico, ou seja, servia apenas para saber o que tinha acontecido, informações passadas.	Está integrada a um forte sistema de informações que dá suporte aos “projetos estratégicos”. A administração tem informações antecipadas dos resultados e tendências à longo prazo.
A gestão de pessoas não tinha um planejamento específico. Apenas 15% dos funcionários tinham o 2º grau completo. A empresa estabeleceu um prazo de cinco anos para que todos tivessem o 2º grau e firmou um convenio com a Secretaria Estadual de Educação.	Hoje consta nas principais metas a capacitação dos funcionários, satisfação e estímulo a criatividade pessoal (empreendedorismo corporativo). Todos têm o 2º grau completo e um número significativo tem formação superior.

<b>Antes das Mudanças</b>	<b>Após as Mudanças</b>
Não existia um controle gerencial e os orçamentos eram utilizados apenas como um referencial, as metas eram improvisadas (eram feitas no chute e esperava pra ver o que iria acontecer).	As metas e programas são bem definidos, os orçamentos são seguidos a risca, as ações são bem discutidas e planejadas. Todas as unidades são avaliadas em relação o que foi planejado versus realizado.
Perspectiva cliente: a satisfação não era levada em consideração, a empresa utilizava um questionário estruturado para saber, por exemplo, se a mercadoria tinha sido entregue.	Hoje a empresa além de utilizar um questionário semi-estruturado, procura saber o que o cliente espera da empresa, depois faz uma visita pessoalmente. A empresa estabeleceu indicadores para avaliar esta perspectiva
As metas não estavam bem claras e definidas e a empresa trabalhava sem previsão para o futuro.	A empresa realiza a avaliação de desempenho das unidades e gerentes, também faz uma análise do desempenho global da empresa para ver se o planejado foi realizado.
A empresa não praticava conceitos de qualidade e produtividade e pouco investia em tecnologia e os custos eram altos. Muitas falhas na produção.	Investimento em tecnologia, substituição dos processos manuais e avaliação da PPM de linha (quantidade de peças por milhão com defeitos).

Fonte: Entrevista e documentos fornecidos pela empresa Masa da Amazônia em fev/2007

#### Quadro 4: Principais mudanças ocorridas na contabilidade gerencial

A gestão de controladoria não estava bem definida e fazia basicamente a apuração dos resultados. A contabilidade tradicional hoje ela está dividida em quatro partes: unidade gerencial básica de contabilidade, financeiro, fiscal e jurídico. Na entrevista foi declarado que a mesma funciona e desempenha também a função de auditor em tempo integral.

Como se pode observar, a empresa passou por diversas mudanças que impactaram na contabilidade gerencial, na gestão, em conceitos e rotinas existentes na época (antes das mudanças). Toda mudança gera um desconforto, mas a organização decidiu por sobreviver. Para tanto reestruturou a base da organização modificando a forma de pensar de seus colaboradores e dando sentido às atividades por eles desenvolvidas e introduziu novos conceitos da razão de ser da instituição.

Guerreiro, Pereira e Rezende (2006, p.1) afirmam que a teoria institucional “[...] considera a contabilidade gerencial como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, sendo esta rotina amplamente aceita de forma inquestionável.” Afirma ainda que “a instituição é um sistema social e não é vista apenas como uma ferramenta, mas como um sistema que dá sentido à aspiração e à integração de um grupo de pessoas.” Isso reflete o que aconteceu nesses últimos anos na empresa, utilizando-se de artefatos e novas perspectivas. A empresa implementou diversas perspectivas e conscientizou e conduziu toda a instituição na consecução dos seus objetivos. Hoje a empresa tem um espírito inovador e está sempre pronta para mudanças constantes.

## 6 Considerações finais

Em atenção ao objetivo formulado, descrever os principais aspectos da contabilidade gerencial e a construção de hábitos e rotinas embasados na teoria institucional, abordando as principais mudanças na gestão de uma empresa instalada no Pólo Industrial de Manaus, observou-se que a empresa passou por uma série de mudanças que foram institucionalizadas, modificando a cultura organizacional, sua gestão e a própria funcionalidade da contabilidade gerencial.

A empresa procurou envolver todos numa corrida pela sobrevivência. Como é preconizado na Teoria Institucional que a instituição é um sistema social que dá sentido à razão de ser de um grupo de pessoas. Na prática isso se mostrou forte, pois todos se engajaram numa preparação para se adequarem às mudanças. A organização implantou perspectivas que antes eram tratadas de forma inconsciente com desleixos.

A contabilidade gerencial utilizou-se de artefatos inovadores que passaram a auxiliar no planejamento, execução e controle das ações. O espírito empreendedor corporativo é totalmente aceito, novas idéias são implantadas sem resistências e as mudanças já são consideradas como algo normal que faz parte do dia-a-dia da empresa.

O assunto é abrangente, não sendo possível a sua abordagem pela totalidade. Outro ponto a ser observado é que nem sempre as medidas adotadas por uma empresa podem dar certo em outra. Por isso sugere-se para próximas pesquisas uma investigação mais profunda dos aspectos aqui abordados para que estes estudos possam auxiliar eficazmente as organizações na implantação de mudanças a fim de chegarem a uma excelência de gestão e conseqüentemente ao aumento da competitividade.

## Referências

- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à Luz da Teoria e da Práxis**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – FEA-USP, São Paulo, 2006.
- EXAME. **150 Melhores empresas para você trabalhar**. Edição especial. São Paulo: Editora Abril, 2006.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A. **A avaliação do processo de mudança da Contabilidade Gerencial sob o enfoque da Teoria Institucional: O Caso do Banco do Brasil**. Anais do 29º ENANPAD. Brasília: 2005.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA C. A. **A Aplicação do Modelo de Burns e Scapens para Avaliação do processo de Institucionalização da Contabilidade Gerencial**. Anais do 30º ENANPAD. Salvador: 2006.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA C. A.; REZENDE A.J. **Em busca do Entendimento da Formação dos Hábitos e das Rotinas da Contabilidade Gerencial: Um estudo de Caso**. Anais do 29º ENANPAD. Brasília: 2005.
- IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MASA DA AMAZÔNIA. Disponível em: <<http://www.masadaamazonia.com.br/>>. Acesso em 02 fev.2007.
- PELEIAS, I. R. **Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.
- YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamentos e métodos**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.