



CONTABILIDADE GERENCIAL

MUDANÇAS NAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL DE EMPRESAS

CHANGES IN THE MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICE OF BUSINESSES

Jefferson Fernando Grande
Universidade Regional de Blumenau – FURB

Mestre em Ciências Contábeis

Ilse Maria Beuren
FEA/USP

Doutora em Controladoria e Contabilidade

Data de submissão: 01 jan. 2011 . **Data de aprovação:** 10 set. 2011 . **Sistema de avaliação:** Double blind review.
. Universidade FUMEC / FACE . Prof. Dr. Cid Gonçalves Filho
. Prof. Dr. Luiz Cláudio Vieira de Oliveira . Prof. Dr. José Marcos Carvalho de Mesquita.

RESUMO

O estudo objetiva identificar mudanças nas práticas de contabilidade gerencial, dos Relatórios da Administração de empresas familiares, considerando os estágios descritos no IMAP 1 (IFAC, 1998), por meio da Análise de Discurso Crítica. Foi realizada pesquisa exploratória, com abordagem predominantemente qualitativa, utilizando-se a Análise de Discurso Crítica nos relatórios da administração, de 1998 a 2007, de nove empresas familiares de capital aberto. Os resultados da pesquisa mostram que, na análise representacional do discurso, considerando o significado das palavras, os Estágios 1 e 3 foram fortemente encontrados nos RA das empresas, em praticamente todos os anos. Nos RA de todas as empresas foram verificadas variações na presença dos estágios 2 e 4. A análise do significado das palavras indicou que os Estágios 1 a 3 da contabilidade gerencial, descritos no IMAP 1 (IFAC, 1998), estão consolidados e que o Estágio 4 ainda não está consolidado nas empresas pesquisadas.

PALAVRAS-CHAVE

Práticas de Contabilidade Gerencial. Estágios do IMAP 1. Análise de Discurso Crítica. Significado das palavras. Relatório da Administração.

ABSTRACT

The goal of this study is to identify changes in management accounting practices, considering the stages described of the IMAP 1 (IFAC, 1998), by means of Critical Discourse Analysis of the Administration Reports of family businesses. A exploratory, with predominant qualitative approach, was carried out using the Critical Discourse Analysis on reports of government from 1998 to 2007 of nine open capital family companies. The survey results show that the representational analysis of the discourse, considering the meaning of words, the Stages 1 and 3 were strongly found in the AR of companies in virtually every year. The same occurs to the Stage 3, found in all periods analyzed. Of the AR in all companies were observed variations in the presence of the stages 2 and 4. The representational meaning, the analysis of the meaning of the words indicated that the Stages 1 to 3 of the managerial accounting described of the IMAP 1 (IFAC, 1998) are consolidated in the surveyed companies and that Stage 4 is not consolidated in these companies yet.

KEYWORDS

Managerial accounting practices. Stages of the IMAP 1. Critical Discourse Analysis. Meaning of words. Administration report.

INTRODUÇÃO

No final da década de 80, a obra *Relevance Lost*, de Johnson e Kaplan (1987), provocou ampla discussão, ao proclamar a decadência da contabilidade gerencial, afirmando que ela havia perdido sua relevância, já que os sistemas de contabilidade gerencial utilizados eram inadequados para a realidade da época. Segundo os autores, a importância dada aos demonstrativos financeiros periódicos para atender, principalmente, os usuários externos e também a distância existente entre a academia e a realidade das

empresas, foram alguns dos principais motivos para a crítica.

Desde então, a discussão sobre a distância existente entre o conhecimento acadêmico e a realidade empresarial vem sendo destacada. Apesar do surgimento de modelos e técnicas gerenciais sofisticadas no meio acadêmico, várias pesquisas, tais como as de Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Ax e Bjornenak (2005) e Bhimani *et al.* (2007) no exterior, e de Soutes e Zen (2005), no Brasil, constataram que a adoção de novas práticas gerenciais caminha a passos lentos.

Essa aparente inércia da contabilidade gerencial acabou despertando interesse para diferentes estudos. Focalizando a presente pesquisa, cabe mencionar o estudo realizado em 1998 pela Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC), que divulgou um pronunciamento intitulado *International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1)*, onde se descreve a contabilidade gerencial com base em pesquisa sobre sua evolução e mudanças no decorrer do tempo, e estabelece um cronograma histórico da evolução da contabilidade gerencial, que se divide em quatro momentos, denominados de estágios.

O estudo de aspectos culturais e organizacionais para a compreensão do processo de estabilidade e mudança da contabilidade gerencial nas empresas apresenta-se relevante. Algumas organizações, em especial, apresentam características peculiares que podem influenciar em sua administração, como o caso das empresas familiares, que convivem com a interação entre família e negócios, cuja interface se reflete, direta ou indiretamente, na gestão dos negócios.

As práticas de contabilidade gerencial adotadas nas empresas e o entendimento do seu processo de persistência e mudança suscitam pesquisas. Uma das alternativas para estudos relacionados às práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas empresas, é a utilização de técnicas oriundas das teorias linguísticas. A aplicação dessa análise em seções narrativas dos relatórios anuais pode contribuir para compreender o papel da contabilidade enquanto instrumento estratégico de comunicação corporativa.

Thomas (1997) investigou a estrutura linguística dos relatórios anuais corporativos sob a perspectiva da gramática funcional, de Halliday. A autora fez uma análise da estrutura léxico-gramatical das cartas dos gerentes aos acionistas nos relatórios da administração da companhia Cross & Treckers, no período de 1984 a 1988. O objetivo era investigar as diferenças na estrutura linguística entre as boas e más notícias comunicadas nos relatórios anuais por meio das mensagens dos gerentes aos acionistas.

No Brasil, Costa (2007) utilizou a ADC para analisar charges eletrônicas referentes à eleição presidencial no Brasil, em 2006, tendo fundamentado sua análise nas obras de Norman Fairclough, autor mencionado por Resende e Ramalho (2006) como o expoente da ADC. Ainda que a aplicação da técnica linguística, neste caso, não tenha ocorrido na área contábil, é factível aproximá-la na configuração adotada para seções narrativas de relatórios de empresas.

Ribeiro *et al.* (2008) utilizaram a gramática funcional de Halliday para analisar a existência de associação entre as escolhas linguísticas, os custos políticos e o gerenciamento de imagem nas seções narrativas dos relatórios anuais corporativos da Aracruz Celulose S.A. O foco da análise foi a interpretação das funções sintático-semânticas utilizadas na construção de sentido das seções narrativas apresentadas nos relatórios anuais da empresa, de 2003 a 2006.

Embora a interdisciplinaridade seja recente em estudos da contabilidade, ela já sinaliza para uma maior amplitude. Nesse estudo, utiliza-se um elemento da teoria linguística, a Análise de Discurso

Crítica, sob a abordagem desenvolvida por Norman Fairclough (2003), que propõe analisar o discurso por meio de três tipos de significados: acional, representacional e identificacional. Esses significados correspondem às principais maneiras como o discurso figura em práticas sociais: como modos de agir, modos de representar e modos de ser.

Dentre os três tipos de significados, este estudo concentra-se no significado representacional, por estar mais direcionado ao propósito da pesquisa. Neste estudo, assim como no de Costa (2007), a obra de Fairclough, que fundamenta as análises, é a *Analysing discourse: textual analysis for social research*, pois nessa obra Fairclough (2003) amplia suas discussões sobre a ADC, buscando a análise de textos em pesquisas sociais.

Com base no exposto, elaborou-se a seguinte questão-problema: Que mudanças são identificadas nas práticas de contabilidade gerencial nos Relatórios da Administração das empresas familiares pesquisadas por meio da Análise de Discurso Crítica? Assim, o objetivo do estudo é identificar mudanças nas práticas de contabilidade gerencial, considerando os estágios descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998), por meio da Análise de Discurso Crítica dos Relatórios da Administração de empresas familiares.

A contribuição do estudo está na relevância de pesquisas sobre as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial das organizações, cujo tema já vem sendo abordado na literatura internacional há algum tempo. Busca-se contribuir para preencher a lacuna existente no Brasil de estudos semelhantes, utilizando-se da técnica de Análise de Discurso Crítica,

fundamentada em Fairclough (2003). O intuito é identificar uma possível evolução nas práticas de contabilidade gerencial, percorrendo as seções narrativas dos relatórios da administração para averiguar mensagens que possam indicar passagens nos estágios descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998).

O estudo está estruturado em seis seções, iniciando com essa introdução. Na sequência, faz uma incursão teórica nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial e na Análise de Discurso Crítica. Em seguida, aborda o método e os procedimentos da pesquisa realizada. Após, faz a descrição e análise dos dados, com destaque para a caracterização das empresas pesquisadas e a análise das mudanças nas práticas de contabilidade gerencial, identificadas por meio da Análise do Discurso Crítica dos Relatórios da Administração dessas empresas. Por último, apresenta as conclusões do estudo e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema investigado.

ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

O desenvolvimento dos negócios foi marcado por diversas transformações, que implicaram alterações no porte e na estrutura das organizações, na forma de condução dos negócios, no aumento do nível de produção e na necessidade de informações e controle, assim como mudanças nos sistemas operacionais. Este conjunto de transformações ocorridas nas organizações deu origem a novas práticas e técnicas gerenciais.

Em março de 1998, a *International Federation of Accountants (IFAC)* divulgou um pronunciamento intitulado *International Management Accounting*

Practice 1 (IMAP 1) que visava a descrever o campo da atividade organizacional conhecido como contabilidade gerencial. Este documento foi desenvolvido na forma de estrutura conceitual (*conceptual framework*) e apresenta os objetivos, tarefas e parâmetros da contabilidade gerencial.

Uma das principais contribuições do documento publicado pela IFAC se

encontra na sua segunda seção, intitulada *Evolution and Change in Management Accounting*. Nela, são relatadas a evolução e mudanças na contabilidade gerencial, com a definição de quatro estágios, para os quais são descritos o foco de atuação e os objetivos da contabilidade gerencial, conforme demonstrado no QUADRO 1.

QUADRO 1
Estágios da contabilidade gerencial segundo o IMAP 1

Estágio	Período	Foco de atuação da contabilidade gerencial
Estágio 1	Antes de 1950	Foco na determinação de custos e controle financeiro, através do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos.
Estágio 2	1950-1965	Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, através do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.
Estágio 3	1965-1985	Atenção na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, através do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.
Estágio 4	1985 até hoje	Atenção na geração de valor através do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista, e de inovação organizacional.

Fonte: Elaborado com base no IMAP 1 (IFAC, 1998).

Abdel-Kader e Luther (2006) destacam que, durante o Estágio 1, a tecnologia de produção era relativamente simples, com custos de mão-de-obra e de materiais facilmente identificáveis. Os processos de manufatura eram, principalmente, influenciados pela velocidade de operações manuais, o que fornecia uma base natural para atribuição de gastos indiretos aos produtos. O foco no controle de custos era suplementado por orçamentos e pelo controle financeiro da produção.

Em relação ao segundo estágio, Abdel-Kader e Luther (2006) mencionam que, nesse período, os controles gerenciais eram orientados para a manufatura e para a administração interna e que a contabilidade gerencial tendia a ser reativa, identificando problemas e ações somente quando os desvios ocorriam. Anthony (1965), *apud* Ittner e Larcker (2001), descreve que, naquela época, o controle gerencial era visto como um processo para assegurar que os recursos

da empresa eram obtidos e usados com eficácia e eficiência para alcançar os objetivos da organização.

O terceiro estágio foi marcado pelo aumento da competição e pelo desenvolvimento tecnológico, que afetou fortemente o setor industrial. O uso de computadores no processo de produção melhorou a qualidade e, em muitos casos, também reduziu os custos. O uso da informática também aumentou a quantidade de informações disponíveis aos gestores e o desafio da competição global foi encarado com a introdução de novas técnicas gerenciais e de produção (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006). Em relação às novas técnicas adotadas, Ittner e Larcker (2001) citam a adoção crescente de programas de gestão da qualidade e a introdução de novas técnicas de contabilidade gerencial, tais como: a medição do custo da qualidade, o custeio baseado em atividades, a análise de valor dos processos e a gestão estratégica de custos.

Quanto ao quarto estágio, Abdel-Kader e Luther (2006) enfatizam que, neste período, as indústrias enfrentaram avanços sem precedentes em manufatura e em tecnologias de processamento das informações, citando, como exemplo, o aparecimento do *e-commerce*. Ittner e Larcker (2001) apontam que uma

marca registrada deste estágio foi a introdução de um grupo diverso de novas técnicas de contabilidade gerencial, direcionadas para promover a criação de valor, destacando-se: o desenvolvimento do *balanced scorecard*; as medidas de valor econômico preocupadas com os retornos dos acionistas; os sistemas de contabilidade gerencial estratégica que fornecessem informações a respeito do estado atual e futuro das incertezas estratégicas.

Segundo o IMAP 1 (IFAC, 1998), a passagem de um estágio para outro se deu de forma gradual, sendo que cada estágio representou uma adaptação a um novo conjunto de condições com o qual as organizações se depararam. Assim, cada estágio é uma combinação do velho com o novo, sendo o velho remodelado para se encaixar ao novo, de maneira que haja uma adaptação ao conjunto de condições atuais do ambiente.

Soutes (2006), ao verificar a utilização de artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial em empresas brasileiras, classificou diversos artefatos utilizados pela contabilidade gerencial em tradicionais e modernos e os distribuiu entre os quatro estágios descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998). O QUADRO 2 demonstra a classificação adotada por Soutes (2006).

QUADRO 2

Segregação dos artefatos da contabilidade gerencial por estágio evolutivo

	1o Estágio	2o Estágio	3o Estágio	4o Estágio
Foco	Determinação do custo e controle financeiro	Informação para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por absorção Custeio Variável Custeio Padrão		Custeio Baseado em Atividades (ABC) Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Retorno sobre o investimento	Preço de transferência Moeda constante Valor presente	<i>Benchmarking</i>	<i>Economic Value Added- EVA</i>
Filosofias e modelos de gestão		Orçamento Descentralização	Kaizen <i>Just in Time</i> (JIT) Teoria das Restrições Planejamento estratégico Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Simulação - Gestão Econômica GECON <i>Balanced Scorecard</i> Gestão Baseada em Valor (VBM)

Fonte: Adaptado de Soutes (2006, p. 24).

Soutes (2006), além de distribuí-los entre os estágios descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998), também os separou em métodos e sistemas de custeio; métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho; e filosofias e modelos de gestão. Neste estudo, consideraram-se os quatro estágios da contabilidade gerencial descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998) e os artefatos da contabilidade gerencial de cada estágio evolutivo propostos por Soutes (2006).

ANÁLISE DE DISCURSO CRÍTICA

Considerada uma abordagem interdisciplinar, por trazer o diálogo entre várias teorias, principalmente entre teorias sociais e teorias linguísticas, a Análise de Discurso Crítica (ADC) enfoca a análise de textos para a compreensão das práticas sociais em que os discursos são produzidos, levando em consideração contextos sócio-políticos e ideológicos (CHOULIARAKI; FAIRCLOUGH, 1999).

A ADC é, conforme Resende e Ramalho (2005, p. 97), uma “disciplina com amplo escopo de aplicação, constitui modelo teórico-metodológico aberto ao tratamento de diversas práticas na vida social”. Os autores citam ainda que, “situada na interface entre a Linguística e a Ciência Social Crítica, a ADC procura estabelecer um quadro analítico capaz de mapear a conexão entre relações de poder e recursos linguísticos selecionados por pessoas ou grupos sociais”.

Conforme Ramalho (2005), a Análise de Discurso Crítica surgiu no início da década de 1990 quando Teun Van Dijk, Norman Fairclough, Gunter Kress, Theo van Leeuwen e Ruth Wodak se reuniram, em um simpósio realizado em janeiro de 1991, em Amsterdã. Resende e Ramalho (2006) citam também que, nessa época, a abordagem da Análise de Discurso Crítica começava a se constituir como uma ciência crítica sobre a linguagem, que poderia contribuir para a conscientização sobre os efeitos sociais de textos e para mudanças sociais que superassem relações assimétricas de poder.

Entre esses autores, Resende e Ramalho (2006) mencionam como expoente da Análise de Discurso Crítica o britânico Norman Fairclough. Magalhães (2005, p. 3) afirma que Norman Fairclough contribuiu relevantemente com a análise de discurso em função da “criação de um método para o estudo do discurso e seu esforço extraordinário para explicar por que cientistas sociais e estudiosos da mídia precisam dos (as) linguistas”.

Resende e Ramalho (2006) e Costa (2007) salientam que os estudos em Análise de Discurso Crítica não se limitam a Fairclough, existindo trabalhos de outros autores, que também são relevantes

nessa disciplina. No entanto, deu-se maior ênfase à abordagem de Fairclough, visto que o presente trabalho utiliza algumas categorias analíticas semelhantes às adotadas por Costa (2007), que fez suas análises com base principalmente nas obras de Fairclough.

A abordagem da Análise de Discurso Crítica desenvolvida por Norman Fairclough é denominada de Teoria Social do Discurso e se baseia em uma percepção da linguagem como parte irreduzível da vida social dialeticamente interconectada a outros elementos sociais (FAIRCLOUGH, 2003).

Para o entendimento dessa técnica, é importante compreender dois conceitos centrais: discurso e prática social. Segundo Chouliaraki e Fairclough (1999, p. 63), os discursos implicam “o tipo de linguagem ligado a uma atividade social particular”. Em relação às práticas sociais, elas são definidas como “maneiras habituais, ligadas a tempos e espaços particulares, nas quais pessoas aplicam recursos (materiais e simbólicos) para atuarem juntas no mundo” (CHOULIARAKI; FAIRCLOUGH, 1999, p. 21).

Ao analisar os discursos como sistemas abertos, e ao tratá-los como multifuncionais, ou seja, que têm também funções sociais, além de linguísticas, a Análise de Discurso Crítica, tal como proposta por Fairclough (2003), orienta-se linguisticamente pela Linguística Sistêmica Funcional (LSF), de Halliday. Ela percebe os textos não só como estruturados no sistema, mas também como potencialmente inovadores do sistema (RESENDE; RAMALHO, 2006).

Ressalta-se que a LSF de Halliday considera que a linguagem se manifesta por meio de três funções, que atuam

simultaneamente nos textos: função ideacional, função interpessoal e função textual. A função ideacional é aquela por meio da qual a realidade é refletida nos textos. A função interpessoal refere-se ao uso da língua para expressar relações sociais e pessoais presentes no texto. A função textual refere-se aos aspectos semânticos, gramaticais e estruturais do texto.

A Análise de Discurso Crítica, proposta por Fairclough (2003), sugere que a análise, em vez de considerar as funções de Halliday, se dê por meio de três tipos de significados: acional, representacional e identificacional. Esses significados correspondem às principais maneiras como o discurso figura em práticas sociais: como modos de agir, modos de representar e modos de ser.

A aplicação da Análise de Discurso Crítica, neste estudo, tem como objetivo verificar se as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas familiares podem ser identificadas e explicadas por meio da Análise de Discurso Crítica, analisando o significado representacional do discurso.

MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

O estudo caracteriza-se como exploratório, com abordagem qualitativa, por meio de análise documental. Conforme Martins (2002), os estudos exploratórios compreendem abordagens adotadas para a busca de maiores informações sobre determinado assunto e são indicados quando se tem pouco conhecimento do assunto. No estudo exploratório foi utilizada pesquisa documental. De acordo com Lakatos e Marconi (2003, p. 174), pesquisa documental é aquela em que “a

fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

A abordagem do estudo é de corte longitudinal. Hair Jr. *et al.* (2005, p. 88) destacam que estudos longitudinais “exigem que os dados sejam coletados das mesmas unidades da amostra em diversos pontos no tempo. Os dados representam uma série temporal de observações. Os dados longitudinais permitem mapear elementos administrativos, de modo que se possam observar as tendências”. Ao selecionar os Relatórios da Administração (RA) de um intervalo de tempo de dez anos, referente ao período de 1998 a 2007, para analisar as mudanças nos discursos dos RA ao longo do período, a pesquisa se caracteriza como de corte longitudinal.

Os RA pesquisados foram retirados do sítio da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) (www.bovespa.com.br). A amostra, segundo Martins (2002, p. 43), “é um subconjunto da população”. Neste trabalho, ela é não probabilística ou intencional, sendo composta por nove empresas familiares selecionadas entre a população de 25 empresas familiares de capital aberto, identificadas no universo das 500 maiores empresas do Brasil, considerando a variável faturamento, conforme a *Revista Exame – Melhores e Maiores*, edição 2007.

Após a coleta dos Relatórios da Administração das empresas referentes aos anos pesquisados, realizou-se análise qualitativa dos dados encontrados. Richardson (1989) explica que a abordagem qualitativa é aquela que descreve a complexidade de determinado problema e analisa a influência mútua de

certas variáveis, além de compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais. O método utilizado é a Análise de Discurso Crítica (ADC), sob a abordagem da Análise de Discurso Textualmente Orientada (ADTO).

Para a aplicação da Análise de Discurso Crítica foi estabelecida como fonte de análise o Relatório da Administração. Portanto, o *corpus* definido para a realização da ADC neste estudo compreende os Relatórios da Administração das empresas pesquisadas, referentes aos anos de 1998 a 2007. Nos estudos linguísticos, o *corpus* diz respeito a um banco de dados que é coletado em documentos pertinentes à pesquisa.

Para a realização da Análise de Discurso Crítica, adotou-se uma das categorias analíticas utilizadas por Costa (2007), que consubstanciou sua análise em três macrocategorias: o significado acional, o significado representacional e o significado identificacional. Neste estudo, utilizou-se apenas o significado representacional do discurso, abordando o significado das palavras. Resende e Ramalho (2006, p. 70) afirmam que o significado representacional “é relacionado ao conceito de discurso como modo de representação de aspectos do mundo”.

Com a análise dessa categoria, buscou-se a identificação das práticas gerenciais adotadas pelas empresas, de modo a inferir o estágio em que elas se encontram em relação aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial descritos no IMAP 1 (IFAC, 1998). O discurso, sob o prisma do significado representacional, permite identificar o que acontece no ambiente onde o discurso é produzido. A categoria do significado representacional analisada

refere-se ao significado das palavras. Conforme Fairclough (2003, p. 129), os discursos “lexicalizam o mundo de maneiras particulares”, ou seja, o uso de determinadas palavras ao invés de outras pode significar algo importante para a análise de discurso.

Destaca-se, como principal limitação deste estudo, que os resultados somente se aplicam às empresas pesquisadas. Outra limitação está relacionada ao fato de se utilizarem, como parâmetros, somente os estágios descritos no IMAP 1 (IFAC, 1998), sem serem consideradas outras bases possíveis para análise. Uma terceira limitação diz respeito à técnica de pesquisa utilizada, a Análise de Discurso Crítica, que implica dependência da interpretação do pesquisador. Por último, é preciso considerar que a análise compreendeu somente os Relatórios da Administração, sem serem investigados outros meios que poderiam contribuir com os resultados da pesquisa.

DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Na descrição e análise dos dados apresenta-se a caracterização das empresas pesquisadas, com destaque à sua idade. Na sequência evidencia-se a análise das mudanças nas práticas de contabilidade gerencial, identificadas no discurso presente nos Relatórios da Administração das empresas pesquisadas, por meio da Análise de Discurso Crítica.

Caracterização das empresas pesquisadas

Com o intuito de caracterizar as empresas familiares pesquisadas, na TAB. 1 apresentam-se a razão social e o seu ano de fundação.

TABELA 1
Identificação das empresas

Razão Social	Ano de fundação
Klabin S/A	1899
Indústrias Romi S/A	1930
Sadia S/A	1944
Marcopolo S/A	1949
Randon S/A Implementos e Participações	1949
Eucatex S/A	1951
Cia. Brasileira de Petróleo Ipiranga	1959
Eleva Alimentos S/A (antiga Avipal)	1959
Itautec S/A - Grupo Itautec	1979

Fonte: Sítio das empresas.

Verifica-se, na TAB. 1, que somente uma empresa é centenária, a Klabin. Na sequência, destaca-se a empresa Romi, com uma longevidade de aproximadamente 80 anos. Entre as mais novas, está a Itautec. Portanto, observa-se que entre a empresa mais antiga, Klabin, e a mais nova, Itautec, tem-se uma diferença de aproximadamente 80 anos, sendo que a média de idade das empresas pesquisadas é de aproximadamente 60 anos.

Análise das mudanças nas práticas de contabilidade gerencial pautada na ADC dos RA

Em consonância ao objetivo do estudo, procurou-se verificar se houve mudanças nas práticas de contabilidade gerencial, considerando os estágios descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998) e aplicando-se a técnica da ADC nos RA das empresas. Por meio de palavras e expressões encontradas nos RA das empresas, a presença dos objetivos dos estágios da contabilidade gerencial, descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998), foi identificada nos discursos.

Em cada RA, quando as palavras e expressões encontradas evidenciaram claramente a presença dos objetivos de um estágio, essa presença foi classificada como forte. Quando, apesar de encontradas, essas palavras e expressões relacionadas a determinado estágio não evidenciaram claramente a presença do estágio, essa presença foi classificada como uma tendência ao estágio. Para ilustrar a análise da presença de cada um dos estágios da contabilidade gerencial descritos pelo IMAP (IFAC, 1998), a seguir são transcritos trechos extraídos dos Relatórios da Administração (RA) das empresas pesquisadas.

O Estágio 1 foi normalmente identificado nos RA das empresas e classificado como fortemente encontrado por meio de palavras relacionadas ao controle de custos e ao controle financeiro. O trecho abaixo, encontrado no RA da Romi, permite caracterizar a preocupação da empresa com o controle financeiro:

As disponibilidades líquidas ao final de 1998 estavam em 44,0 milhões de reais (46,1 em dezembro de 1997), e o endividamento financeiro reduziu de 53,0 milhões de reais de 1997 para 49,6 milhões de reais em 1998. A capacidade de pagamento da empresa apresentou ainda um melhor desempenho, e o índice de liquidez corrente subiu de 2,85 para 3,91 em dezembro de 1998, evidenciando a sólida estrutura financeira e patrimonial da companhia (ROMI, 1998) [Grifo nosso].

Outro trecho, nesse sentido, encontrado no RA da Klabin, demonstra o empenho dessa empresa na redução de custos, por meio da implantação de um programa de redução de custos:

A Klabin continua trabalhando na redução de custos e melhoria de qualidade nas suas fábricas. Para ampliar a competitividade e melhorar os resultados foi deflagrado um amplo programa de redução de custos de produção, administrativos, logísticos e financeiros (KLABIN, 2005) [Grifo nosso].

Foi possível identificar a forte presença do Estágio 2, normalmente em trechos em que foram encontradas palavras relacionadas aos instrumentos de controle e apoio para tomada de decisões, como se percebe no trecho abaixo:

Investiu-se também R\$ 5.600 mil em informática, destinados à atualização dos equipamentos e aperfeiçoamento das ferramentas de controle e apoio, o que irá permitir um maior suporte à tomada de decisão,

além da racionalização de processos (IPIRANGA, 2000) [Grifo nosso].

O Estágio 3 foi identificado como forte nos RA por meio de palavras e expressões relacionadas à melhoria de processos e aumento da qualidade. O trecho abaixo demonstra uma dessas passagens:

A busca contínua da qualidade fez com que a empresa se empenhasse em construir processos internos eficazes e um programa de relacionamento chamado Estar com Você que enxerga cada consorciado como pessoa e não como um número (RANDON, 2005) [Grifo nosso].

Quanto ao Estágio 4, nos casos em que foi fortemente encontrado, as empresas declararam abertamente a busca por criação de valor, conforme o trecho que segue:

A empresa, a exemplo de 1997, deu continuidade ao seu Programa de Relações com os Investidores no sentido de adicionar valor aos seus cerca de 1.000 acionistas e ampliar sua base acionária (ELEVA, 1998) [Grifo nosso].

Sobre a análise das mudanças nas práticas de contabilidade gerencial por períodos, que compreendem respectivamente três e quatro anos, a presença de um estágio foi considerada como forte sempre que ela foi evidenciada em pelo menos um dos anos compreendidos pelo período. Quando em nenhum dos anos do período analisado a presença do estágio foi identificada como forte, mas em pelo menos um deles foi considerada como tendência, a presença do estágio no período foi enquadrada como tendência.

Mudanças nas práticas de contabilidade gerencial

O QUADRO 3 demonstra as mudanças nas empresas relativamente aos estágios da contabilidade gerencial descritos pelo

IMAP 1 (IFAC, 1998), identificadas com base na intensidade com que foram encontradas nos RA das empresas nos anos analisados.

QUADRO 3
Mudanças nas práticas de contabilidade gerencial

Empresa	Período	Estágios da contabilidade gerencial descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998)			
		Estágio 1 - Determinação de custos e controle financeiro	Estágio 2 - Fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial	Estágio 3 - Redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa	Estágio 4 - Geração de valor através do uso efetivo de recursos
Ipiranga	1998-2000	-	Forte	Tendência	Não
	2001-2003	Forte	Tendência	Tendência	Não
	2004-2007	Forte	Tendência	Tendência	Forte
Eleva	1998-2000	Tendência	Tendência	Forte	Forte
	2001-2003	Forte	Tendência	Forte	Tendência
	2004-2007	Forte	Forte	Forte	Forte
Eucatex	1998-2000	Forte	Tendência	Forte	Não
	2001-2003	Forte	Não	Forte	Não
	2004-2007	Forte	Não	Forte	Não
Romi	1998-2000	Forte	Não	Forte	Não
	2001-2003	Forte	Tendência	Forte	Não
	2004-2007	Forte	Tendência	Forte	Forte
Itautec	1998-2000	Forte	Forte	Tendência	Forte
	2001-2003	Forte	Forte	Forte	Tendência
	2004-2007	Forte	Forte	Forte	Forte
Klabin	1998-2000	Forte	Tendência	Forte	Tendência
	2001-2003	Forte	Tendência	Forte	Forte
	2004-2007	Forte	Forte	Forte	Forte
Marcopolo	1998-2000	Não	Tendência	Tendência	Não
	2001-2003	Forte	Tendência	Forte	Forte
	2004-2007	Forte	Forte	Forte	Forte
Randon	1998-2000	Forte	Tendência	Tendência	Tendência
	2001-2003	Forte	Forte	Forte	Tendência
	2004-2007	Forte	Forte	Forte	Tendência
Sadia	1998-2000	Forte	Forte	Forte	Forte
	2001-2003	Forte	Forte	Forte	Forte
	2004-2007	Forte	Tendência	Forte	Forte

Fonte: Dados da pesquisa.

O QUADRO 3 evidencia que os Estágios 1 e 3, em geral, foram fortemente encontrados nos RA, demonstrando que essas práticas já estão consolidadas nas empresas pesquisadas. O Estágio 2 oscila entre tendência e forte, o que pode decorrer do fato de empresas não repetirem elementos de suporte ao planejamento e controle gerencial, evidenciados em anos anteriores ou por denotar atividades estratégicas da organização. O Estágio 4 foi encontrado como uma tendência e como fortemente encontrado, mas em alguns anos não foi encontrado nos RA, demonstrando que esse estágio ainda não está consolidado em várias das empresas pesquisadas.

Verificou-se que, em algumas empresas, os estágios considerados mais atuais, conforme a evolução histórica da contabilidade gerencial descrita no IMAP 1 (IFAC, 1998), foram fortemente evidenciados, enquanto os dois primeiros estágios não o foram. O Estágio 4, por exemplo, foi fortemente evidenciado em algumas empresas, enquanto estágios anteriores, como o segundo e o terceiro estágio, não foram assim evidenciados.

Tal fato pode ser explicado pela disposição das empresas em evidenciar, em seus RA, práticas de contabilidade gerencial que estão em destaque atualmente e que possam atrair a atenção do leitor e conseqüentemente deixarem de evidenciar outras práticas mais antigas e já consolidadas. A evidenciação de práticas de contabilidade gerencial voltadas a adicionar valor aos acionistas pode ser um exemplo disso.

Na sequência discorre-se sobre as mudanças nas empresas relativamente aos estágios da contabilidade gerencial descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998)

identificadas com base na intensidade com que foram encontrados nos RA das empresas nos anos analisados.

a) Estágio 1

Verifica-se, no QUADRO 3, que o Estágio 1, correspondente à determinação de custos e controle financeiro, foi fortemente encontrado nos RA das empresas em praticamente todos os anos. Somente em três empresas (Eleva, Ipiranga e Marcopolo) o Estágio 1 não foi fortemente encontrado em algum período.

Na Marcopolo, durante o primeiro período, de 1998 a 2000, o Estágio 1 não foi encontrado nos RA. Já na Eleva e na Ipiranga, o Estágio 1 foi identificado nos RA do primeiro período, porém constatou-se apenas uma tendência na evidenciação.

Portanto, como o Estágio 1 se refere às práticas de contabilidade gerencial, consideradas tradicionais pela literatura, esperava-se que essas práticas já estivessem consolidadas nas empresas. Os achados desta pesquisa se coadunam com os resultados encontrados por Abdel-Kader e Luther (2006), que verificaram, em empresas do Reino Unido, que as práticas contempladas no primeiro estágio são consideradas importantes e frequentemente utilizadas.

b) Estágio 2

Quanto ao segundo estágio, fornecimento de informações para planejamento e controle, praticamente em todas as empresas foram verificadas variações na presença desse estágio nos RA. A única empresa que não apresentou alteração foi a Itaotec, em que o segundo estágio foi fortemente encontrado em todos os períodos.

Destaca-se que, em cinco empresas, houve evolução relativamente à identificação do segundo estágio nos RA. Em três empresas (Eleva, Klabin e Marcopolo), verificou-se uma tendência ao segundo estágio nos dois primeiros períodos, passando a ser fortemente encontrado no último período analisado.

Na Randon, o segundo estágio apresentou uma tendência no primeiro período e foi fortemente encontrado nos dois últimos períodos. Já na Romi, o segundo estágio não foi encontrado no primeiro período e foi identificado como uma tendência nos dois últimos períodos.

Por fim, em três empresas (Eucatex, Ipiranga e Sadia) houve um retrocesso em relação à evidenciação do segundo estágio. Na Eucatex, verificou-se uma tendência aos objetivos do segundo estágio da contabilidade gerencial no primeiro período e, nos demais, esse estágio não foi encontrado. No RA da Ipiranga, o segundo estágio foi fortemente encontrado no primeiro período, passando para apenas uma tendência nos dois últimos períodos. Por fim, na Sadia, o segundo estágio foi fortemente encontrado nos dois primeiros períodos, passando para apenas tendência no último período.

Verificou-se que, na maioria das empresas, o Estágio 2 oscilou entre fortemente encontrado para tendência, ainda que em alguns RA não tenha sido encontrado. Isso demonstra que a preocupação com planejamento e informações para tomada de decisões é constante nas empresas pesquisadas, apesar de serem práticas consideradas tradicionais.

Ainda que no Estágio 2 tenha prevalecido somente uma tendência

de evidenciação de fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, é possível que as empresas pesquisadas já tenham consolidado o referido estágio. O fato de não terem reportado, em seus RA, elementos desta fase podem, eventualmente, decorrer de uma conotação de cunho estratégico, já que é difícil imaginar que uma empresa passe para uma fase superior sem ter percorrido a anterior.

c) Estágio 3

O terceiro estágio foi identificado nos RA de todas as empresas em todos os períodos analisados. Apenas em três empresas (Marcopolo, Randon e Romi) foram identificadas mudanças em relação ao terceiro estágio nos períodos analisados. Nessas três empresas, o terceiro estágio foi verificado como tendência no primeiro período e passou a ser fortemente encontrado nos dois últimos períodos.

Nas demais seis empresas, não houve variação quanto ao terceiro estágio ao longo dos períodos analisados. Em uma empresa (Ipiranga), foi verificada tendência ao terceiro estágio em todos os períodos analisados. Em cinco empresas (Eleva, Eucatex, Klabin, Romi e Sadia), o terceiro estágio foi fortemente encontrado em todos os períodos analisados.

Os resultados demonstram que o terceiro estágio está consolidado em praticamente todas as empresas. Apesar de compreender práticas de contabilidade gerencial, consideradas modernas, verificou-se que este estágio, representado pela preocupação com o uso eficiente de recursos e redução de desperdícios, está presente em todas as empresas pesquisadas. Esses achados

confirmam as conclusões da pesquisa de Soutes (2006), a qual verificou que as práticas consideradas modernas são utilizadas pelas empresas brasileiras por ela pesquisadas.

d) Estágio 4

Sobre o quarto estágio, que tem como objetivo a criação de valor através do uso efetivo dos recursos, identificaram-se várias oscilações nos RA das empresas. Somente em três empresas (Eucatex, Randon e Sadia) não se observaram mudanças.

A Eucatex foi a única empresa em que o quarto estágio não foi identificado em nenhum dos períodos. Já na Randon, foi identificada uma tendência ao Estágio 4 em todos os períodos, não ocorrendo variação. Na Sadia, o Estágio 4 foi fortemente encontrado em todos os períodos.

Em quatro empresas (Ipiranga, Klabin, Marcopolo e Romi), observou-se evolução em relação ao Estágio 4. Na Ipiranga e na Romi, o quarto estágio não foi identificado nos dois primeiros períodos, mas passou a ser fortemente identificado no último. Na Marcopolo, o quarto estágio não foi identificado no primeiro período e passou a ser fortemente identificado nos dois últimos períodos. Na Klabin, o Estágio 4 foi identificado como tendência no primeiro período e como forte nos dois últimos.

Em duas empresas (Eleva e Itautec), ocorreram alterações interessantes. Nas duas empresas, o quarto estágio foi fortemente identificado no primeiro período, passando para uma tendência no segundo e voltando a ser fortemente identificado no último período analisado.

Os resultados demonstram que o Estágio 4 está se consolidando nas empresas. Este resultado vai ao encontro do que é abordado no referencial teórico, em que a alusão ao Estágio 4 compreende práticas gerenciais consideradas modernas e que tal estágio se configura como algo recente no desenvolvimento da contabilidade gerencial.

Análise conjunta das empresas por estágio

Fazendo-se uma análise conjunta das empresas, relativamente à evolução nos estágios da contabilidade gerencial descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998), na TAB. 2 demonstra-se como cada estágio foi identificado nos RA das empresas, nos períodos analisados. Para análise da evolução das empresas nos estágios da contabilidade gerencial descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998), o período pesquisado foi dividido aleatoriamente em três momentos: de 1998 a 2000, de 2001 a 2003 e de 2004 a 2007, respectivamente, três, três e quatro anos.

TABELA 2

Presença dos estágios da contabilidade da contabilidade gerencial, descritos pelo IMAP 1 nos RA das empresas por período analisado

Estágio 1 - Determinação de custos e controle financeiro			
Período	Não encontrado	Tendência	Forte
1998 a 2000	1	2	6
2001 a 2003	0	0	9
2004 a 2007	0	0	9
Total	1	2	24
Estágio 2 - Fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial			
Período	Não encontrado	Tendência	Forte
1998 a 2000	1	5	3
2001 a 2003	1	5	3
2004 a 2007	1	3	5
Total	3	13	11
Estágio 3 - Redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa			
Período	Não encontrado	Tendência	Forte
1998 a 2000	0	4	5
2001 a 2003	0	1	8
2004 a 2007	0	1	8
Total	0	6	21
Estágio 4 - Geração de valor através do uso efetivo de recursos			
Período	Não encontrado	Tendência	Forte
1998 a 2000	4	2	3
2001 a 2003	3	3	3
2004 a 2007	1	1	7
Total	8	6	13

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se, na TAB. 2, que o Estágio 1 foi fortemente identificado nos RA das empresas pesquisadas nos três períodos considerados. A determinação de custos e o controle financeiro são práticas já esperadas como rotineiras na contabilidade gerencial dessas empresas, uma vez que são imprescindíveis à competitividade e à sobrevivência de organizações deste porte. Mesmo sendo empresas familiares, procedimentos e técnicas desta natureza precisam ser institucionalizados para assegurar

a continuidade do empreendimento. Ressalta-se que, no período de 1998 a 2000, no RA de uma empresa não houve evidenciação e, no de outras duas, constatou-se uma tendência a tangenciar a presença destes instrumentos gerenciais, mas isto não deve ser entendido como inexistência do Estágio 1: pode denotar a inexistência de fato relevante a ser evidenciado.

Em relação ao Estágio 2, observa-se que, nos dois primeiros períodos, prevaleceu uma tendência ao segundo

estágio, assim encontrado em cinco empresas, e foi fortemente constatado somente em três empresas. No entanto, no último período, essa situação se inverteu: o Estágio 2 foi fortemente encontrado em cinco empresas e identificado como uma tendência em três empresas. O fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, embora indique que é uma prática corrente dessas empresas, pode ter sido evidenciado da forma descrita por se tratar de atividade estratégica das organizações, nem sempre revelada integralmente ao público.

Na análise do Estágio 3, constatou-se que, durante o primeiro período, houve um equilíbrio em relação à intensidade com que foi identificado nos RA, pois em quatro empresas tal estágio foi identificado como uma tendência e, em cinco empresas, foi fortemente identificado. A partir do segundo período, observa-se que o Estágio 3 passou a ser fortemente encontrado em quase todas as empresas. O referido estágio não foi fortemente encontrado, somente em uma empresa, no segundo e no terceiro período. Nota-se que a redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos das empresas passou a ser uma tônica forte dos gestores, a partir de 2000, cujo período coincide com o início da abertura do mercado brasileiro ao mundo globalizado.

O Estágio 4, geração de valor através do uso efetivo de recursos, apresentou-se equilibrado nas três categorias de evidenciação (não encontrado, tendência e forte) nos RA das empresas, principalmente nos dois primeiros períodos. No entanto, destaca-se que, no último período, de 2004 a 2007, o Estágio

4 passou a ser fortemente identificado em sete empresas, denotando que esse estágio passou a se fazer presente nos RA das empresas, com mais ênfase, a partir de 2004. Esta evolução das empresas no período analisado, relativamente ao quarto estágio da contabilidade gerencial, coincide com alterações que ocorreram no mercado brasileiro e mundial, em que as margens de lucro das empresas começaram a cair, em decorrência de consumidores mais exigentes e com diversas opções de produtos e preços alternativos.

CONCLUSÕES

O estudo objetivou identificar mudanças nas práticas de contabilidade gerencial, considerando os estágios descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998), por meio da Análise de Discurso Crítica, dos Relatórios da Administração de nove empresas familiares. Para tal, realizou-se pesquisa exploratória, com abordagem predominantemente qualitativa, utilizando-se da Análise de Discurso Crítica. A pesquisa foi realizada nos relatórios da administração de 1998 a 2007, de nove empresas de capital aberto, identificadas na lista das 500 maiores empresas do Brasil da Revista Exame – Melhores e Maiores de 2007.

Em relação à análise do significado representacional do discurso presente nos Relatórios da Administração das empresas, considerando-se o significado das palavras na ADC, verificou-se que o Estágio 1, que correspondente à determinação de custos e controle financeiro, foi fortemente encontrado nos RA das empresas em praticamente todos os anos. Somente em três empresas (Eleva, Ipiranga e Marcopolo) o Estágio

1 não foi fortemente encontrado em algum período. Considerando que o Estágio 1 compreende práticas gerenciais tradicionais, é normal que este estágio já esteja consolidado na maioria das empresas.

Quanto ao Estágio 2, fornecimento de informações para planejamento e controle, praticamente em todas as empresas foram verificadas variações na presença deste estágio nos RA. Em cinco empresas, houve evolução relativamente à identificação do segundo estágio nos RA, o que demonstra que, durante o período analisado, nessas empresas houve melhoria nas questões que envolvem planejamento, controle e tomada de decisões. Por outro lado, ressalta-se que a inexistência de menção a estas práticas de contabilidade gerencial, nos RA de algumas empresas, não necessariamente significa ausência de utilização ou irrelevância na organização: podem ser omitidas devido ao fato de não terem ocorrido grandes alterações no período analisado. Certamente, a passagem para o estágio seguinte, Estágio 3, implica percorrer o estágio anterior, Estágio 2, da evolução da contabilidade gerencial descrito pelo IMAP 1 (IFAC, 1998)

Sobre o Estágio 3, redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, verificou-se que ele foi identificado nos RA de todas as empresas em todos os períodos analisados. Na análise, em geral, prevaleceram os períodos em que o terceiro estágio foi fortemente encontrado nos RA das empresas pesquisadas. Este resultado não surpreende: parece natural que as pressões do ambiente externo, com acirramento da concorrência e exigência de maior produtividade e eficiência,

se reflitam no ambiente interno das empresas, com monitoramento e controle de desperdícios dos recursos disponíveis aos gestores.

O Estágio 4, que tem como objetivo a criação de valor através do uso efetivo dos recursos, foi o estágio em que se identificaram mais oscilações nos RA das empresas. Em seis empresas, observaram-se mudanças. Destaca-se que este estágio foi identificado em oito das nove empresas analisadas. Em quatro empresas (Ipiranga, Klabin, Marcopolo e Romi), observou-se evolução em relação ao Estágio 4. Considerando que as práticas de contabilidade gerencial, inerentes ao quarto estágio, são consideradas modernas e que ele é tido como o estágio atual da contabilidade gerencial, os resultados sugerem que as empresas pesquisadas estão evoluindo para o Estágio 4 do IMAP 1.

Conclui-se que, na Análise do Discurso Crítica, por meio do significado representacional, a análise do significado das palavras indicou que os Estágios 1 e 3, da contabilidade gerencial, descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998), estão consolidados nas empresas pesquisadas. A presença do Estágio 2 nos RA oscilou entre tendência e forte, o que é uma sinalização de que as empresas possuem elementos de suporte ao planejamento e controle gerencial, mas podem não evidenciá-los a cada ano. Por sua vez, o Estágio 4 está em fase de consolidação nessas empresas, visto que o mesmo apresentou o maior número de oscilações durante o período pesquisado.

Vale destacar que as presumidas características de empresas familiares não interferiram nos resultados da pesquisa, uma vez que, apesar de a origem do capital ser familiar, a cultura familiar já

não mais foi identificada nas empresas investigadas. Esperava-se que o conjunto de valores e de antivalores adotados pela família do proprietário fosse herdado pelos indivíduos, conforme descrito por Caffarena (2006), na premissa de que a família exerce um tipo especial de força no comportamento da empresa, centralizando as decisões e controlando o negócio, influenciando desta maneira o crescimento da empresa, cujas características são suavizadas na medida em que a organização se desenvolve e se profissionaliza.

Dadas as limitações desta pesquisa, recomenda-se que ela seja reaplicada em

outras empresas e em outros relatórios contábeis, publicados pelas empresas, para fins comparativos dos resultados. Sugere-se também, para próximas pesquisas, que a técnica da Análise de Discurso Crítica tenha como referência obra diversa da que foi utilizada nesta pesquisa, uma vez que se trata de técnica recentemente aplicada na área contábil e com diferentes abordagens entre autores para sua aplicação. Também seria interessante explorar formas diversas das descritas no IMAP 1 (IFAC, 1998), para identificar a evolução da contabilidade gerencial. >

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. IFAC's Conception of the evolution of management accounting. In: EPSTEIN, M. J.; LEE, J. Y. (Ed.). **Advances in management accounting**. Greenwich: Elsevier, 2006. v. 15, p. 229-247.
- ANTHONY, R. N. **Planning and control systems: a framework for analysis**. Boston, Mass: Harvard Business School, 1965.
- AX, C.; BJORNENAK, T. Bundling and diffusion of management accounting innovations: the case of the balanced scorecard in Sweden. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 1, p. 1-20, Mar. 2005.
- BHIMANI, A.; GOSSELIN, M.; NCUBE, M.; OKANO, H. Activity-based costing: how far have we come internationally? **Cost Management**, [S. l.], v. 21, n. 3, p. 12-17, May/Jun. 2007.
- CAFFARENA, L. C. **The role of informal institutional factors in the family business**. Catalonia/Spain: Universitat Autònoma de Barcelona, 2006.
- CHOULIARAKI, L.; FAIRCLOUGH, N. **Discourse in late modernity: rethinking critical discourse analysis**. Edinburgh: Edinburgh University Press, 1999.
- COSTA, D. B. **Charges eletrônicas das eleições 2006: uma análise de discurso crítica**. 2007. 179 f. Dissertação (Mestrado em Linguística) – Programa de Pós-Graduação em Linguística, Universidade de Brasília, Brasília, 2007.
- FAIRCLOUGH, N. **Analysing discourse: textual analysis for social research**. London: Routledge, 2003.
- HAIR JR., J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts**. New York, 1998.
- ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, [S. l.], v. 32, n. 1-3, p. 349-410, Dec. 2001.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance lost: the rise and fall of management accounting**. Boston: HBS, 1987.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAGALHÃES, I. Introdução: a Análise de Discurso Crítica. **DELTA**, São Paulo, v. 21, p. 1-10, 2005. Número Especial.

MARTINS, G.A. **Manual para elaboração de monografia e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MELHORES E MAIORES. As 500 maiores empresas do Brasil. **Revista Exame**. São Paulo: Abril, 2007.

RAMALHO, V. C. V. S. **O discurso da imprensa brasileira sobre a invasão anglo-saxônica ao Iraque**. 2005. 194 f. Dissertação (Mestrado em Linguística) - Programa de Pós-Graduação em Linguística, Universidade de Brasília, Brasília, 2005.

RESENDE, V. M.; RAMALHO, V. **Análise de discurso crítica**. São Paulo: Contexto, 2006.

RESENDE, V. M.; RAMALHO, V. Análise de Discurso Crítica, do modelo tridimensional à articulação entre práticas:

implicações teórico-metodológicas. **Revista Linguagem em (Dis)curso**, [S. l.], v. 5, n. 1, p. 97-114, 2005. Disponível em: <<http://www3.unisul.br/paginas/ensino/pos/linguagem/0501/09.htm>>. Acesso em: 10 dez. 2007.

RIBEIRO, J. F.; PAGLIARUSSI, M. S.; SILVA, A. R. L.; SILVA JÚNIOR, A. Escolhas linguísticas, custos políticos e gerenciamento da imagem corporativa: o caso da Aracruz Celulose S.A. In: CONGRESSO ANPCONT, 2., 2008, Salvador. **Anais eletrônicos...** São Paulo: ANPCONT, 2008. Disponível em: <<http://www.furb.br/congressoanpcont/>>. Acesso em: 10 jul. 2008.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em

Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUTES, D. O.; ZEN, M. J. C. M. Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA/USP, 2005. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br>>. Acesso em: 18 nov. 2007.

SULAIMAN, M.; AHMAD, N. N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, [S. l.], v. 19, n. 4, p. 493-508, 2004.

THOMAS, J. Discourse in the marketplace: the making of meaning in annual reports. **The Journal of Business Communication**, [S. l.], v. 34, p. 47-66, 1997.