



# Mudanças de Práticas de Contabilidade Gerencial Identificadas nos Relatórios da Administração de Empresas Familiares

## *Changes in Management Accounting Practices Identified in the Administration Reports of Family-owned Businesses*

Jefferson Fernando Grande<sup>1</sup>, Ilse Maria Beuren<sup>2</sup>

### RESUMO

O estudo objetiva verificar se as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial podem ser identificadas no Relatório da Administração de empresas familiares por meio da aplicação da Análise de Discurso Crítica. A metodologia da pesquisa caracteriza-se como 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, ano base 2006. Os resultados da pesquisa mostram que na análise representacional do discurso, considerando o significado das palavras, os quatro estágios da contabilidade gerencial descritos pelo IMAP 1 (IFAC, 1998) foram identificados nos RA das empresas. No entanto, no estudo das práticas de contabilidade gerencial adotadas nas empresas familiares pesquisadas não foi constatada relação dessas com o processo de permanência ou mudança das gerações familiares na gestão. Como conclusão tem-se que, fundamentado na Análise do Discurso Crítica, por meio do significado representacional, com base no significado das palavras, mudanças foram identificadas nas práticas de contabilidade gerencial das empresas pesquisadas. Porém, não há garantia que o RA representa efetivamente o discurso da administração e a análise subjetiva pode revelar imprecisões.

**Palavras-chave:** Mudanças de práticas. Contabilidade gerencial. Análise de Discurso Crítica. Empresas familiares.

### ABSTRACT

*This study employs critical discourse analysis to examine the treatment of management accounting practices in the administrative reports of family businesses in Brazil to determine if there have been changes in these practices and whether changes are related to generational succession. The 1998-2007 administrative reports of nine companies with publicly traded stocks were analyzed. These companies were identified from the list of the 500 largest companies in Brazil reported in the 2007 special issue of Exame Magazine on Brazil's Best and Biggest Companies. The representational analysis of discourse in the administrative reports of these companies revealed the presence of all four of the stages of management accounting described by IMAP 1 (IFAC, 1998). While changes were identified in management accounting practices, no relation was found between these changes and generational succession in the management of the companies studied.. As a limitation to the study, it is observed that the administrative reports may not reflect the administrative discourse of these companies as a whole and that, being subjective, imprecision in interpretation is a possibility.*

**Keywords:** Practice Changes. Management accounting. Critical discourse analysis. Family businesses.

<sup>1</sup> Universidade Regional de Blumenau - jgrande@furb.br

<sup>2</sup> Universidade Regional de Blumenau - ilse@furb.br

## 1 INTRODUÇÃO

As empresas familiares ocupam posição relevante, tanto na economia brasileira como na mundial, estando presentes nos mais diversos setores, como pequenos empreendimentos ou como grandes multinacionais. Lethbridge (2005) destaca o peso das empresas familiares na economia mundial, citando países como Espanha, onde 70% das empresas são familiares, Inglaterra com 75%, Alemanha com 90% e no Brasil, onde elas representam 90% das empresas existentes.

Apesar de sua importância, segundo Lethbridge (2005), estima-se que a média histórica mundial de empresas familiares que sobrevivem até a terceira geração atinja no máximo 10%, pois, além dos desafios enfrentados por qualquer tipo de empresa, as familiares enfrentam também as dificuldades trazidas pela interação entre a família e os negócios. Disputas nos processos sucessórios, movidos muitas vezes por interesses pessoais e pela interferência das relações familiares, afetam o processo de profissionalização dessas empresas e, conseqüentemente, também o seu processo de gestão.

Bernhoeft (1991) aborda esse conflito, afirmando que as empresas familiares são em si uma contradição, pela interação de dois sistemas opostos, o familiar, marcado normalmente pela afetividade, e o profissional, que decorre de baixo envolvimento pessoal e de interesses específicos do trabalho. Esses conflitos ficam latentes quando do processo de sucessão, ou seja, da troca de poder entre os familiares e, principalmente, entre as gerações, visto o aspecto emocional que permeia a gestão das empresas familiares e que atribui às gerações posteriores uma responsabilidade que ultrapassa os aspectos ligados à gestão empresarial.

Nesse contexto, torna-se relevante o estudo das práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas familiares. Principalmente, considerando que desde o final da década de 1980 há uma ampla discussão sobre as práticas de contabilidade gerencial adotadas, provocada pela obra *Relevance Lost*, de Johnson e Kaplan (1987), que proclamou 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.

As práticas de contabilidade gerencial adotadas nas empresas, especialmente nas empresas familiares, 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. Recentemente, 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.

Neste estudo destaca-se o trabalho de Costa (2007), que utilizou a Análise de Discurso Crítica (ADC) para analisar charges eletrônicas referentes à eleição presidencial no Brasil em 2006, tendo fundamentando sua análise nas obras de Norman Fairclough, autor mencionado por Resende e Ramalho (2006) como o expoente da ADC. Considerou-se neste estudo, assim como no de Costa (2007), a obra de Fairclough que fundamenta as análises é a obra *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.

Ainda que essa interdisciplinaridade seja recente em estudos da contabilidade, ela já sinaliza para uma maior amplitude. Nesse estudo utiliza-se a ADC 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. Entre esses três tipos de significados, o presente estudo concentra-se no significado representacional, por estar mais direcionado ao propósito da pesquisa.

Com base no exposto, elaborou-se a seguinte questão-problema: *As mudanças nas práticas de contabilidade gerencial podem ser identificadas nos Relatórios da Administração de empresas familiares por meio da Análise de Discurso Crítica?* Assim, o objetivo do estudo é verificar se as mu-

danças nas práticas de contabilidade gerencial podem ser identificadas no Relatório da Administração de empresas por meio da aplicação da Análise de Discurso Crítica.

O estudo está estruturado em sete seções, iniciando com essa introdução. Na sequência faz uma incursão teórica na gestão das empresas familiares, 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 à caracterização das empresas pesquisadas e à Análise do Discurso Crítica dos RA das empresas. Por último, apresenta as conclusões do estudo e recomendações para futuras pesquisas.

## 2 GESTÃO DAS EMPRESAS FAMILIARES

É comum encontrar na literatura abordagens sobre as características das empresas familiares e também sobre suas vantagens e desvantagens ou seus pontos fortes e fracos. A título de exemplo, Ussman (2004) aborda as características genéricas das empresas familiares e Leone (2005) apresenta as vantagens e desvantagens inerentes à empresa familiar. No entanto, a literatura e as pesquisas vêm normalmente focando aspectos relacionados às relações familiares e especialmente ao processo de sucessão (McCANN III; LEON-GUERRERO; HALEY JR, 2001; KREISER *et al.*, 2006).

McCann III, Leon-Guerrero e Haley Jr (2001) afirmam que pesquisas sobre características e práticas de gestão em empresas familiares são bastante escassas. Embora tenha ocorrido um incremento no volume de pesquisas relativas ao tema em anos mais recentes, nota-se que lacunas permanecem. Kreiser *et al.* (2006) afirmam que estudantes sugerem que mais pesquisas precisam ser feitas sobre a maneira como as empresas familiares desenvolvem suas estratégias de crescimento. De fato, as características das empresas familiares vão além dos aspectos que permeiam seu processo de sucessão. Bornholdt (2005) afirma que entre as peculiaridades que envolvem as empresas familiares existem outros aspectos, como cultura organizacional e governança, que também devem ser considerados.

Bernhoeft (1991) apresenta algumas vantagens e desvantagens que advêm dessa relação entre família e negócios. Como pontos fortes, podem-se destacar a proximidade entre a empresa e o centro do poder, a possibilidade de decisões ágeis, a facilidade para implantar mudanças estruturais e a agilidade para estabelecer parcerias tecnológicas. Para o autor, as empresas familiares têm um cenário favorável a uma gestão menos burocrática, mais dinâmica e flexível. Por outro lado, aponta também alguns pontos fracos: a confusão entre propriedade e gestão, a ausência de estratégias claramente definidas, as lutas constantes pelo poder e a carência de investimentos em recursos humanos, tecnologia e melhoria de métodos e processos.

Ricca (1998) também menciona alguns pontos fortes e fracos das empresas familiares. Um dos pontos é a questão cultural nas empresas familiares, como a lealdade e obediência dos empregados à tradição, a criação de valores consentâneos com os do fundador e a tradição em tudo que a empresa faz. No entanto, Ricca (1998) destaca que essa ênfase na tradição pode se tornar um dos pontos fracos da empresa familiar, já que pode resultar em medo de correr riscos e pouca inovação, assim como adaptação e assimilação mais lentas.

Apesar de alguns mitos que são atribuídos às empresas familiares, como falta de profissionalização e gestão ultrapassada, Leone (2005, p. 16) se contrapõe a essas ideias afirmando que, “há grupos e empresas familiares que têm uma estrutura altamente profissional”. Oliveira (1999) afirma que as empresas familiares que não conseguiram sobreviver no mercado atual ou que não conseguem se desenvolver pecam pela concentração, por tradição, em um produto específico, do qual não conseguem sair quando o ciclo de vida deste produto entra em declínio ou pela falta de planejamento estratégico estruturado.

Analisando-se as características apontadas pelos autores, encontram-se algumas concordâncias assim como algumas divergências entre eles. Do mesmo modo, as pesquisas encontradas na revisão de literatura também não permitem a construção de um perfil definitivo sobre a gestão adotada pelas empresas familiares.

### 3 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

O desenvolvimento dos negócios foi marcado por diversas transformações que envolveram 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, dando 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 descrever o campo da atividade organizacional conhecido como contabilidade gerencial. Este documento foi desenvolvido na forma de estrutura conceitual (*conceptual framework*) e apresentava os objetivos, tarefas e parâmetros da contabilidade gerencial.

Uma das principais contribuições do documento publicado pela IFAC encontra-se na sua segunda seção, intitulada *Evolution and Change in Management Accounting*, onde são relatadas a evolução e as 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.

Abdel-Kader e Luther (2006) afirmam 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 opera-

ções 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) afirmam que, neste 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; LARCKER, 2001) descreve que naquela época o controle gerencial era visto como um processo para assegurar que os recursos da empresa fossem 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) destacam a adoção crescente de programas de gestão da qualidade, assim como a introdução de novas técnicas de contabilidade, 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.

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, por meio do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos.
Estágio 2	1950-1965	Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, por intermédio 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, mediante o uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.
Estágio 4	1985 até hoje	Atenção na geração de valor por meio 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).

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) afirmam 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; e de 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 o 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 foi uma combinação do velho com o novo, sendo o velho remodelado para se encaixar ao novo, de maneira que houvesse

uma adaptação ao conjunto de condições atuais do ambiente.

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

Soutes (2006), além de distribuí-los entre os estágios descritos pelo IMAP 1, também separou-os em métodos e sistemas de custeio, métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho e filosofias e modelos de gestão.

#### 4 ANÁLISE DE DISCURSO CRÍTICA

A Teoria Crítica do Discurso (TCD) tem como um de seus elementos de debate o Discurso Textualmente Orientado (ADTO), com vistas à compreensão dos processos sociais relacionados às transformações econômicas e culturais contemporâneas (GIDDENS, 1991). De acordo com Magalhães (2004), a ADTO permite distinguir

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 por meio do uso efetivo dos recursos
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por absorção		Custeio Baseado em Atividades (ABC)	
	Custeio Variável		Custeio Meta ( <i>Target Costing</i> )	
	Custeio Padrão			
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Retorno sobre o investimento	Preço de transferência	<i>Benchmarking</i>	<i>Economic Value Added (EVA)</i>
		Moeda constante		
		Valor presente		
Filosofias e modelos de gestão		Orçamento	Kaizen	Simulação
		Descentralização	<i>Just in Time (JIT)</i>	Gestão Econômica (GECON)
			Teoria das Restrições	<i>Balanced Scorecard</i>
			Planejamento estratégico	Gestão Baseada em Valor (VBM)
			Gestão Baseada em Atividades (ABM)	

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

três etapas de sua arqueologia: a) a linguística sistêmico-funcional (LSF); b) a linguística crítica (LC); e, c) a análise de discurso crítica (ADC).

Com foco no objetivo proposto neste estudo, a ênfase das discussões teóricas apresentadas a seguir se restringe à abordagem da ADC, como um elemento da ADTO. Embora se observe na literatura o uso do termo Análise Crítica do Discurso (ACD) como alternativa para o termo Análise de Discurso Crítica (ADC), optou-se por empregar este último de modo uniforme no estudo, já que foi utilizado nas obras que consubstanciam esta pesquisa e, também, por esta questão semântica não interferir no foco da pesquisa.

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 sociopolíticos 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. 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 se reuniram, em um simpósio realizado em janeiro de 1991, em Amsterdã, Teun Van Dijk, Norman Fairclough, Gunter Kress, Theo Van Leeuwen e Ruth Wodak. Resende e Ramalho (2006) destacam 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”.

Costa (2007), que utilizou a Análise de Discurso Crítica para analisar charges eletrônicas referentes à eleição presidencial no Brasil em 2006, fundamenta seu trabalho em Fairclough (1992, 1999 e 2003) e para tal comenta os principais trabalhos de Fairclough no desenvolvimento da Análise de Discurso Crítica. Com base em Costa (2007), elaborou-se o Quadro 3, que apresenta resumidamente os principais trabalhos realizados por Fairclough.

Quadro 3 – Principais obras de Norman Fairclough na evolução da Análise de Discurso Crítica.

Autor/ano	Título	Principais contribuições
Fairclough (1985)	<i>Critical and descriptive goals in discourse analysis</i>	Utilizou pela primeira vez o termo Análise de Discurso Crítica
Fairclough (1989)	<i>Language and power</i>	Contribuiu para a consolidação da ADC
Fairclough (1992)	<i>Discourse and social change</i>	Desenvolveu um referencial teórico-metodológico para a ADC; surge a concepção tridimensional do discurso
Chouliaraki e Fairclough (1999)	<i>Discourse in late modernity: rethinking Critical Discourse Analysis</i>	Repensaram as noções teóricas e as necessidades metodológicas para o estudo do discurso
Fairclough (2003)	<i>Analysing discourse: textual analysis for social research</i>	Ampliou suas discussões e reorganizou o instrumental teórico-metodológico para análise de textos
Fairclough (2006)	<i>Language and globalization</i>	Colaborou para as discussões das transformações econômicas, culturais e sociais da contemporaneidade

Fonte: elaborado com base em Costa (2007).

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 baseia-se 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” (CHOU-LIARAKI; 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, pois ela percebe os textos não só como estruturados no sistema, mas também 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) propõe que a análise, ao

invés 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.

## 5 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

O estudo caracteriza-se como exploratório com abordagem qualitativa. 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. A conotação exploratória dá-se pelo fato de o estudo pretender verificar se as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial podem ser identificadas no Relatório da Administração de empresas familiares por meio da aplicação da Análise de Discurso Crítica.

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”. O principal documento utilizado neste estudo foi o Relatório da Administração, divulgado pelas empresas pesquisadas no período de 1998 a 2007. Os RA pesquisados foram retirados do sítio da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) ([www.bovespa.com.br](http://www.bovespa.com.br)).

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 ob-

servar as tendências”. Ao selecionar os Relatórios da Administração 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 caracteriza-se como de corte longitudinal.

A amostra da pesquisa não probabilística ou intencional é 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, ano base 2006.

Para a seleção das 25 empresas que compõem a população foram inicialmente identificadas, no universo da pesquisa, as empresas de capital aberto, encontrando-se um total de 110 empresas. Na sequência, entre essas 110 empresas de capital aberto identificaram-se as de controle acionário brasileiro, totalizando 80 empresas. Porém, entre essas 80 empresas, 11 são de controle acionário estatal e foram desconsideradas para fins deste estudo, chegando-se em 69 empresas de capital aberto com controle acionário brasileiro.

Nas 69 empresas resultantes foram colhidas informações para verificar se são familiares. Para tal, foram acessados os sítios de todas as empresas, colhidas informações junto à rede mundial de computadores, consultadas as Informações Anuais (IAN) entregues pelas empresas à Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) e, também, os prospectos entregues pelas empresas à Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Na identificação das empresas familiares, foram consideradas as empresas fundadas por uma ou mais famílias e que até a data da pesquisa eram de propriedade dessas famílias ou cujos membros eram mantidos em sua administração.

Após essa investigação, foi constatado que 25 empresas são familiares e que 40 não são familiares. Houve ainda 4 empresas em que somente investigando as informações já citadas, não foi possível concluir se as mesmas são ou não familiares. Para estas empresas foi enviada uma mensagem eletrônica para confirmar se são familiares, sendo que nenhuma delas respondeu o questionamento e, desta ma-

neira, tais empresas foram excluídas da população do estudo.

Com base na 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).

A Análise de Discurso Crítica (ADC) é apenas uma das etapas da formulação da Análise de Discurso Textualmente Orientada (ADTO). Uma característica dessa forma de análise de discurso, que a distingue de outras abordagens, é o foco na análise detalhada dos textos como elementos representativos das práticas sociais (FAIRCLOUGH, 2003). De acordo com Magalhães (2004, p. 120), “a ADC tem se dedicado à análise de textos, eventos discursivos e práticas sociais no contexto sócio-histórico, principalmente no contexto das transformações sociais, propondo uma teoria e um método para o estudo do discurso”.

No estudo trabalhou-se a linguagem sob as teorias da linguística que estudam a linguagem como reflexo das práticas sociais e que revelam as relações de poder existentes. 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 condizentes à pesquisa.

Para a realização da Análise de Discurso Crítica, foi adotada uma das categorias analíticas utilizadas por Costa (2007), que consubstanciou sua análise em três macro-categorias: o significado acional, o significado representacional e o significado identificacional. Neste estudo abordou-se apenas o significado representacional do discurso, tratando 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 busca-se a identificação das práticas gerenciais adotadas pela empresa, de modo que possibilitem inferir o estágio em que elas se encontram em relação aos Estágios da Contabilidade Gerencial, publicados 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. O Quadro 4 apresenta o *constructo* definido nesta pesquisa para análise do significado representacional, por meio do significado das palavras.

Quadro 4 – Categorias de análise do significado representacional

Categorias	Procedimentos de análise	Assuntos específicos/variáveis
Significado das palavras	Identificar em que estágio de evolução da contabilidade gerencial a empresa se encontra, por meio de palavras-chave e expressões	O emprego de determinadas palavras em determinados contextos; análise de palavras utilizadas e metáforas

Fonte: dados da pesquisa.

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. Para identificar em que estágio de evolução da contabilidade gerencial a empresa se encontra, a análise do significado representacional deu-se por meio das palavras-chave e expressões expostas no Quadro 2.

Destaca-se como principal limitação o fato de os resultados deste estudo somente se aplicarem 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 ter-

ceira limitação diz respeito à técnica de pesquisa utilizada, a Análise de Discurso Crítica, que implica o estudo depender 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.

## 6 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Na descrição e análise dos dados apresenta-se a caracterização da empresa pesquisada, com destaque à idade da empresa e às gerações familiares predominantes na administração da empresa. Na sequência, evidencia-se a análise do discurso presente nos Relatórios da Administração das empresas pesquisadas, com vistas à identificação de mudanças nas práticas de contabilidade gerencial por meio da Análise de Discurso Crítica.

### 6.1 Caracterização da empresa pesquisada

A Tabela 1 apresenta a razão social, o ano de fundação e o tempo de funcionamento das empresas familiares pesquisadas.

Tabela 1 – Identificação das empresas

Razão Social	Ano de fundação	Anos em funcionamento
Klabin S/A	1899	109
Indústrias Romi S/A	1930	78
Sadia S/A	1944	64
Marcopolo S/A	1949	59
Randon S/A Implementos e Participações	1949	59
Eucatex S/A	1951	57
Cia. Brasileira de Petróleo Ipiranga	1959	49
Eleva Alimentos S/A (antiga Avipal)	1959	49
Itautec S/A - Grupo Itautec	1979	29

Fonte: sítio das empresas.

Verifica-se na Tabela 1 que somente uma empresa, a Klabin, é centenária, tendo 109 anos de funcionamento. Na sequência, destaca-se a empresa Romi, com 78 anos. Entre as mais novas está a Itautec, com 29 anos de funcionamento. Portanto, observa-se que entre a em-

presa mais antiga, Klabin com 109 anos, e a mais nova, Itautec com 29 anos, tem-se uma diferença de 80 anos, sendo que a média de idade das empresas pesquisadas é de 61 anos.

Para averiguar a geração predominante na administração das empresas pesquisadas, no período de 1998 a 2007, foram acessadas as Informações Anuais das empresas e verificada a composição dos seus Conselhos de Administração e também de suas Diretorias. A identificação da geração familiar predominante na administração das empresas se deu em função da presença dos membros de cada geração nesses dois órgãos. A Tabela 2 apresenta as empresas familiares pesquisadas e as gerações predominantes em sua administração no período de 1998 a 2007.

Verifica-se na Tabela 2 que duas empresas (Eleva e Ipiranga) passaram pelo processo transgeracional, em que uma geração passou a administração da empresa para a geração sucessora. A empresa Eleva iniciou em 2001 um processo de transição com a entrada de três membros da segunda geração no Conselho de Administração e diretorias da empresa. Destaca-se também que um dos dois fundadores da empresa só compôs o Conselho de Administração da empresa até o início de 2001, momento em que a sociedade, fundada por dois irmãos, passou a ser controlada por apenas a família de um deles.

No final de 2007 houve um fato relevante na Eleva, visto que a empresa e a Perdigão S.A. celebraram um contrato de compra e venda em

que a Perdigão adquiriu o controle da Eleva. A concretização da transação, com a saída da família fundadora, só ocorreu em 2008. No entanto, quando da publicação das demonstrações contábeis, assim como do Relatório da Administração, a família fundadora não controlava mais a empresa, que já estava sob o controle da Perdigão.

A Cia Ipiranga manteve membros da segunda e da terceira geração em sua administração durante todo o período. Porém, até 2003 um membro da primeira geração fazia parte do Conselho de Administração da empresa, sendo que com o seu falecimento somente a segunda e a terceira geração permaneceram na administração. A empresa também passou por mudança em sua propriedade no ano de 2007. Em 19 de março de 2007 a Ultrapar Participações S.A., agindo em seu nome e na qualidade de comissária da Braskem S.A. e da Petróleo Brasileiro S.A., anunciou a aquisição do Grupo Ipiranga, que deixou de ser controlado pelas famílias fundadoras.

As outras sete empresas (Eucatex, Itautec, Klabin, Marcopolo, Randon, Romi e Sadia) não passaram por nenhuma transição em sua administração, sendo administradas pelas mesmas gerações durante o período de 1998 a 2007.

## 6.2 Análise do discurso nos Relatórios da Administração das empresas

Neste estudo, o discurso presente nos Relatórios da Administração das empresas pesquisadas é analisado com foco no seu signifi-

Tabela 2 – Gerações predominantes na administração das empresas familiares.

Ano	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Cia. Ipiranga	1 <sup>a</sup> /2 <sup>a</sup> /3 <sup>a</sup>	2 <sup>a</sup> /3 <sup>a</sup>	2 <sup>a</sup> /3 <sup>a</sup>	2 <sup>a</sup> /3 <sup>a</sup>	2 <sup>a</sup> /3 <sup>a</sup> Ultrapar					
Eleva	1 <sup>a</sup>	1 <sup>a</sup>	1 <sup>a</sup>	1 <sup>a</sup> /2 <sup>a</sup>	1 <sup>a</sup> /2 <sup>a</sup>	1 <sup>a</sup> /2 <sup>a</sup>	1 <sup>a</sup> /2 <sup>a</sup>	1 <sup>a</sup> /2 <sup>a</sup>	1 <sup>a</sup> /2 <sup>a</sup>	1 <sup>a</sup> /2 <sup>a</sup> /Perdigão
Eucatex	3 <sup>a</sup>									
Indústrias Romi	3 <sup>a</sup>									
Itautec	2 <sup>a</sup> /3 <sup>a</sup> /4 <sup>a</sup>									
Klabin	2 <sup>a</sup> /3 <sup>a</sup> /4 <sup>a</sup>									
Marcopolo	1 <sup>a</sup>									
Randon	1 <sup>a</sup> /2 <sup>a</sup>									
Sadia	3 <sup>a</sup>									

Fonte: dados da pesquisa.

cado representacional, visando à identificação das mudanças nas práticas de contabilidade gerencial por meio da Análise de Discurso Crítica. O significado representacional dos discursos presentes nos Relatórios da Administração das empresas, no período de 1998 a 2007, foi analisado com base no significado das palavras e expressões encontradas nos discursos.

Na análise adotaram-se como referência as características de cada estágio evolutivo da contabilidade gerencial apresentadas no Quadro 1, utilizando-se da categoria descrita no Quadro 4 da Análise de Discurso Crítica. Como forma de melhor visualizar a análise das mudanças ocorridas no discurso ao longo do período analisado, optou-se por realizar a análise considerando períodos de três anos (1998 a 2000 e 2001 a 2003) e de quatro anos (2004 a 2007), ao invés de analisar as mudanças ocorridas em cada ano separadamente. O pressuposto é que as mudanças levam algum tempo para serem implementadas nas empresas, por isso da formação de blocos de três anos, com exceção do último, que é de quatro anos, já que o período analisado foi de 10 anos.

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

Assim, 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. Por fim, um traço foi registrado se o RA nada abordava sobre os elementos do respectivo estágio. O Quadro 5 demonstra a intensidade com que os estágios da contabilidade gerencial descritos pelo IMAP 1 foram encontrados nos RA das empresas nos anos analisados.

Na sequência, discorre-se sobre cada estágio da contabilidade gerencial identificado por meio da ADC nos RA analisados.

### 6.2.1 Estágio 1 do IMAP 1

Verifica-se no Quadro 5 que o Estágio 1, que corresponde à determinação de custos e controle financeiro, foi fortemente encontrado nos RA das empresas em praticamente todos os anos. Somente em três empresas (Ipiranga,

Quadro 5 - Análise de Discurso Crítica das empresas por meio do significado representacional.

Empresa	Período	Significado das palavras (F=Forte, T=Tendência)			
		Estágio 1	Estágio 2	Estágio 3	Estágio 4
Ipiranga	1998-2000	T	F	T	-
	2001-2003	F	T	T	-
	2004-2007	F	T	T	F
Eleva	1998-2000	T	T	F	F
	2001-2003	F	T	F	T
	2004-2007	F	F	F	F
Eucatex	1998-2000	F	T	F	-
	2001-2003	F	-	F	-
	2004-2007	F	-	F	-
Romi	1998-2000	F	-	F	-
	2001-2003	F	T	F	-
	2004-2007	F	T	F	F
Itautec	1998-2000	F	F	T	F
	2001-2003	F	F	F	T
	2004-2007	F	F	F	F
Klabin	1998-2000	F	T	F	T
	2001-2003	F	T	F	F
	2004-2007	F	F	F	F
Marcopolo	1998-2000	-	T	T	-
	2001-2003	F	T	F	F
	2004-2007	F	T	T	T
Randon	1998-2000	F	T	T	T
	2001-2003	F	F	F	T
	2004-2007	F	F	F	T

Fonte: dados da pesquisa.

Elewa e Marcopolo) o Estágio 1 não foi fortemente encontrado em algum período.

De forma geral, o Estágio 1 foi identificado por meio de palavras relacionadas ao controle de custos e ao controle financeiro. O trecho abaixo, encontrado no RA da Romi, é um dos trechos que permite identificar 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, 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].

Portanto, considerando que o Estágio 1 se refere às práticas de contabilidade gerencial, consideradas tradicionais pela literatura, era esperado que essas práticas já estivessem consolidadas nas empresas, indo ao encontro dos resultados encontrados por Abdel-Kader e Luther (2006), que verificaram que em empresas do Reino Unido as práticas contempladas no primeiro estágio já eram consideradas importantes e frequentemente utilizadas.

### 6.2.2 Estágio 2 do IMAP 1

Quanto ao segundo estágio, fornecimento de informações para planejamento e controle, praticamente em todas as empresas foram verificadas mudanças na presença desse estágio nos RA. A única empresa que não apresentou alteração foi a Itautec, em que o se-

gundo estágio foi fortemente encontrado em todos os períodos.

Destaca-se que em cinco empresas houve evolução em relação à identificação do segundo estágio nos RA. Em três empresas (Elewa, 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 ao 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. Na 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 uma tendência no último período.

Destaca-se que nos trechos em que foi possível identificar a presença do segundo estágio, normalmente encontraram-se palavras relacionadas às ferramentas de controle e apoio para tomada de decisões, como se percebe no trechos abaixo:

Investiu-se também R\$ 5.600 mil em informática, destinados a 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].

Verificou-se que na maioria das empresas o Estágio 2 está em fase de consolidação, o que demonstra que a preocupação por planejamento e informações para tomada de decisões está em ascensão nas empresas pesquisadas, apesar de serem atualmente práticas consideradas tradicionais.

### 6.2.3 Estágio 3 do IMAP 1

O terceiro estágio foi identificado nos RA de todas as empresas em todos os períodos ana-

lisados. 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 uma tendência no primeiro período e passou a ser fortemente encontrado nos dois últimos períodos.

Normalmente, o terceiro estágio foi identificado nos RA por meio de palavras e expressões relacionadas à melhoria de processos e ao 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].

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, já se encontra presente em todas as empresas pesquisadas. Confirmam-se nesse caso os achados de Soutes (2006), os quais verificaram que as práticas consideradas modernas eram utilizadas por empresas brasileiras pesquisadas pela autora.

#### 6.2.4 Estágio 4 do IMAP 1

Sobre o quarto estágio, que tem como objetivo a criação de valor por intermédio do uso efetivo dos recursos, identificaram-se várias mudanças 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 uma tendência no primeiro período e como forte nos dois últimos.

Em duas empresas (Eleva e Itaotec) 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. Normalmente, nos casos em que o Estágio 4 foi fortemente encontrado, as empresas declararam abertamente a busca por criação de valor, conforme trecho abaixo:

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].

Os resultados demonstram que o Estágio 4 está se consolidando nas empresas. Este resultado vai ao encontro do que foi verificado no referencial teórico, considerando que o Estágio 4 compreende práticas gerenciais consideradas modernas e que tal estágio pode ser considerado um fato recente no desenvolvimento da contabilidade gerencial.

Considerando a função do discurso como representação do ambiente em que ele é produzido, conforme abordado no referencial teórico, percebeu-se que em geral foram encontradas evidências do que acontece nas empresas, por meio do significado representacional, pois todos os estágios da contabilidade gerencial foram evidenciados na análise.

## 7 CONCLUSÕES

O estudo objetivou verificar se as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial podem ser identificadas no Relatório da Administração de nove empresas familiares por meio da aplicação da Análise de Discurso Crítica. Para tal, realizou-se pesquisa explora-

tória, 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, ano base 2006.

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, 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 segundo estágio, fornecimento de informações para planejamento e controle, praticamente em todas as empresas foram verificadas mudanças na presença deste estágio nos RA. Destaca-se que em cinco empresas houve evolução em relação à identificação do segundo estágio nos RA, o que demonstra que durante o período analisado em algumas das empresas pesquisadas houve melhoria nas questões envolvendo planejamento e controle. Sobre o terceiro estágio, verificou-se que ele foi identificado nos RA de todas as empresas em todos os períodos analisados, prevalecendo os períodos em que o terceiro estágio foi fortemente encontrado.

O quarto estágio, que tem como objetivo a criação de valor através do uso efetivo dos recursos, foi o estágio em que se identificaram mais mudanças nos RA das empresas. Em seis empresas se observaram 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 a este estágio são consideradas práticas modernas de contabilidade gerencial e que o quarto estágio é tido como o estágio atual da contabilidade ge-

rencial, compreende-se a evolução das empresas para o Estágio 4 durante os períodos analisados.

Como conclusão do estudo tem-se que, fundamentado na Análise do Discurso Crítica, por meio do significado representacional, com base no significado das palavras, mudanças foram identificadas nas práticas de contabilidade gerencial das empresas ao longo do tempo pesquisado. No entanto, no estudo das práticas de contabilidade gerencial adotadas nas empresas familiares pesquisadas não foi constatada relação dessas com o processo de permanência ou mudança das gerações familiares na gestão.

Embora todos os estágios da contabilidade gerencial descritos no IMAP 1 (IFAC, 1998) tenham sido identificados na análise do discurso dos RA, esse resultado precisa ser considerado com cautela. Não há garantia que o RA representa efetivamente o discurso da administração da empresa, pode representar apenas o discurso de quem elaborou o relatório. Além disso, a análise é subjetiva e pode revelar imprecisões. Todavia, os resultados constituem-se em evidências interessantes do discurso, ao mesmo tempo em que instigam novas pesquisas.

Dadas as limitações desta pesquisa, recomenda-se que 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 de 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. (2006). IFAC's Conception of the evolution of management accounting. In: M. J. Epstein, M. J. & J. Y LEE, J. Y. (Ed.), *Advances in Management Accounting* (Vol. 15, p. 229-247). Greenwich: Elsevier.

- Anthony, R.N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston, Mass: Harvard Business School.
- Bernhoeft, R. (1991). *Empresa familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida* (2. ed.). São Paulo: Nobel.
- Bornholdt, W. (2005). *Governança na empresa familiar: implementação e prática*. Porto Alegre: Bookman.
- Chouliaraki, L. & Fairclough, N. (1999). *Discourse in late modernity: rethinking critical discourse analysis*. Edinburgh: Edinburgh University Press.
- Costa, D.B. (2007). Charges eletrônicas das eleições 2006: uma análise de discurso crítica. 179 f. Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília, Brasília, Brasil.
- Fairclough, N. (2003). *Analysing discourse: textual analysis for social research*. London: Routledge.
- Giddens, A. (1991). *Modernity and self-identity: self and society in the late modern age*. Cambridge: Polity Press.
- Hair Jr. J. F., Babin, B., Money, A. H. & Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.
- International Federation of Accountants (IFAC). (1998). *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts*. New York.
- Ittner, C.D., & Larcker, D.F. (2001, Dec.). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, [S.I.], 32(1-3), p. 349-410.
- Johnson, H.T. & Kaplan, R.S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: HBS.
- Kreiser, P. et al. (2006). A historical investigation of the strategic process within family firms. *Journal of Management History*, Bradford, 12(1), p. 100-114.
- Lakatos, E. M. & Marconi, M. A. (2003). *Fundamentos de metodologia científica*. (5. ed.). São Paulo: Atlas.
- Leone, N. M. C. P. G. (2005). *Sucessão na empresa familiar: preparando as mudanças para garantir sobrevivência no mercado globalizado*. São Paulo: Atlas.
- Lethbridge, T. (2005, March). O desafio de trabalhar com o pai. *Exame*, São Paulo, pp. 22-30.
- Magalhães, I. Teoria crítica do discurso e texto. (2004). *Revista Linguagem em (Dis)curso*, 4, edição especial, pp. 113-131. Recuperado em 10 dezembro, 2007, de <http://www3.unisul.br/paginas/ensino/pos/linguagem/0403/7%20art%205.pdf>.
- Magalhães, I. Introdução: a análise de discurso crítica. (2005). *Delta*, 21(n. especial), pp. 1-10.
- Martins, G.A. (2002). *Manual para elaboração de monografia e dissertações* (3. ed.). São Paulo: Atlas.
- Mccann iii, J. E. Leon-Guerrer O, A. Y. & Haley JR, J. D. (2001, January). Strategic goals and practices of innovative family businesses. *Journal of Small Business Management*, 39(1), pp. 50-59, Jan. 2001.
- Melhores e Maiores. (2007, April). As 500 maiores empresas do Brasil. *Revista Exame*. São Paulo: Editora Abril.
- Oliveira, L. M. B. de. (Orgs.), (1999). *Administração contemporânea: perspectivas estratégicas*. São Paulo: Atlas.
- Ramalho, V.C.V.S. (2005). O discurso da imprensa brasileira sobre a invasão anglo-saxônica ao Iraque. Dissertação de Mestrado, Universidade de Brasília, Brasília, Brasil.
- Resende, V.M. & Ramalho, V. (2006). *Análise de discurso crítica*. São Paulo: Contexto.
- Resende, V.M. & Ramalho, V. (2005). Análise de discurso crítica, do modelo tridimensional à articulação entre práticas: implicações teórico-metodológicas. *Revista Linguagem em (Dis)curso*, 5(1), 97-114. Recuperado em 10 dezembro, 2007, de: <http://www3.unisul.br/paginas/ensino/pos/linguagem/0501/09.htm>.
- Ribeiro, J.F. et al. (2008). Escolhas linguísticas, custos políticos e gerenciamento da imagem corporativa: o caso da Aracruz Celulose S.A. In: *Congresso ANPCONT*, 2., Salvador. Recuperado em 10 julho, 2008, de: <http://www.furb.br/congressoanpcont/>.

Ricca, D. (1998). *Da empresa familiar à empresa profissional*. São Paulo: CL-A Cultural.

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

Soutes, D.O. (2006). *Uma investigação do uso de*

*artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.

Ussman, A. M. (2004). *Empresas familiares*. Lisboa: Sílabo.