



Revista Base (Administração e Contabilidade)  
da UNISINOS

E-ISSN: 1984-8196

cd@unisinos.br

Universidade do Vale do Rio dos Sinos  
Brasil

GRANDE, JEFFERSON FERNANDO; BEUREN, ILSE MARIA  
MUDANÇAS DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: APLICAÇÃO DA ANÁLISE DE  
DISCURSO CRÍTICA NO RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESA FAMILIAR  
Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS, vol. 8, núm. 2, abril-junio, 2011, pp. 133-  
145  
Universidade do Vale do Rio dos Sinos  
São Leopoldo, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=337228646005>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica  
Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal  
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

# MUDANÇAS DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: APLICAÇÃO DA ANÁLISE DE DISCURSO CRÍTICA NO RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESA FAMILIAR

*CHANGES IN MANAGERIAL ACCOUNTING PRACTICES: APPLICATION OF THE CRITICAL DISCOURSE ANALYSIS TO THE FAMILY COMPANY'S ADMINISTRATION REPORT*

**JEFFERSON FERNANDO GRANDE**

jgrande@furb.br

**ILSE MARIA BEUREN**

ilse@furb.br

## RESUMO

O estudo objetiva verificar se as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial podem ser identificadas no Relatório da Administração de uma empresa por meio da aplicação da Análise de Discurso Crítica. Esta pesquisa caracteriza-se como exploratória, com abordagem qualitativa, utilizando-se da Análise de Discurso Crítica, conforme preconizado por Fairclough (2003), para investigar os relatórios da administração de 1998 a 2007 de uma empresa familiar de capital aberto. 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 da empresa. Na análise representacional do discurso, considerando a interdiscursividade, verificou-se que a empresa apresentou apenas um discurso de liderança em seus RA. Na análise da representação dos atores sociais, como empregados e clientes, estes somente foram representados com ênfase nos RA em alguns períodos. Conclui-se que, na Análise do Discurso Crítica, tendo como referência as três formas do significado representacional, somente na análise do significado das palavras conseguiu-se identificar as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial, uma vez que todos os estágios da contabilidade gerencial descritos no IMAP 1 (IFAC, 1998) foram identificados.

*Palavras-chave:* estágios evolutivos, contabilidade gerencial, análise de discurso crítica, relatórios da administração.

## ABSTRACT

The goal of this study is determine whether the changes in managerial accounting practices can be identified in a company's Administration Report through the application of the Critical Discourse Analysis. The study is of an exploratory nature, using the qualitative approach and the Critical Discourse Analysis as advocated by Fairclough (2003) to investigate the administration reports of a publicly traded family business between 1998 and 2007. The analysis of representational discourse, considering the meaning of words, shows that the four stages of managerial accounting described by IMAP 1 (IFAC, 1998) were identified in the company's AR. The analysis of representational discourse focusing on inter-discursiveness found that the company had only one leadership discourse in its AR. In the analysis of the representation of social actors such as employees and customers, the latter were emphatically represented in

the AR only in some periods. Thus the Critical Analysis of Discourse, having as its reference the three forms of representational meaning, could identify changes in managerial accounting practices only in the analysis of word meanings, since all of its stages described in IMAP 1 (IFAC, 1998) were identified.

*Keywords:* evolutionary stages, managerial accounting, critical discourse analysis, administration reports.

## 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 essa realidade.

Desde então, a discussão sobre a distância existente entre o conhecimento acadêmico e a realidade empresarial vem ganhando destaque. Apesar do surgimento de modelos e técnicas gerenciais sofisticadas no meio acadêmico, várias pesquisas, tais como as de Sulaiman *et al.* (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), o qual 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.

Desse modo, o estudo das 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. 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.

Costa (2007) utilizou a Análise de Discurso Crítica (ADC) para analisar charges eletrônicas referentes à eleição presiden-

cial 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 essa interdisciplinaridade seja recente em estudos da contabilidade, ela já sinaliza para uma maior amplitude.

Nesse estudo também se utiliza a Análise de Discurso Crítica sob a abordagem desenvolvida por Fairclough (2003), na obra denominada de *Analysing discourse: textual analysis for social research*. O autor 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 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 uma empresa por meio da Análise de Discurso Crítica? Assim, o objetivo do estudo é verificar se as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial podem ser identificadas no Relatório da Administração de uma empresa por meio da aplicação da Análise de Discurso Crítica.

## ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

O desenvolvimento dos negócios foi marcado por diversas transformações, que envolveram alterações no porte e estrutura das organizações, forma de condução dos negócios, aumento do nível de produção e na necessidade de informações e controle, assim como mudanças nos sistemas operacionais. Consequentemente, essas transformações deram 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 está na sua segunda seção, intitulada *Evolution and Change in Management Accounting*, em que 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. O Quadro 1 apresenta os estágios definidos pelo IMAP 1 e o respectivo foco de atuação da contabilidade gerencial em cada estágio.

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 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 dos processos de 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) 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 e 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.

Quanto ao quarto estágio, Abdel-Kader e Luther (2006) enfatizam que, neste período, as indústrias enfrentaram avanços sem precedentes em manufatura e 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 é uma combinação do velho com o novo, sendo o velho remodelado para se encaixar no novo, de maneira que houvesse uma adaptação ao conjunto de condições atuais do ambiente. A Figura 1 demonstra o processo de evolução da contabilidade gerencial por meio dos estágios evolutivos.

O IMAP 1 (IFAC, 1998) abordou também o posicionamento da contabilidade gerencial dentro das organizações em cada estágio. O Quadro 2 demonstra as análises efetuadas pelo IMAP 1 com relação ao posicionamento da contabilidade gerencial nas organizações.

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. O Quadro 3 demonstra a classificação adotada por Soutes (2006).

Soutes (2006), além de distribuí-los entre os estágios descritos pelo IMAP 1, também os separou em métodos e sistemas

#### Quadro 1 – Estágios da contabilidade gerencial segundo o IMAP 1.

#### Chart 1 – Managerial accounting stages according to 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).

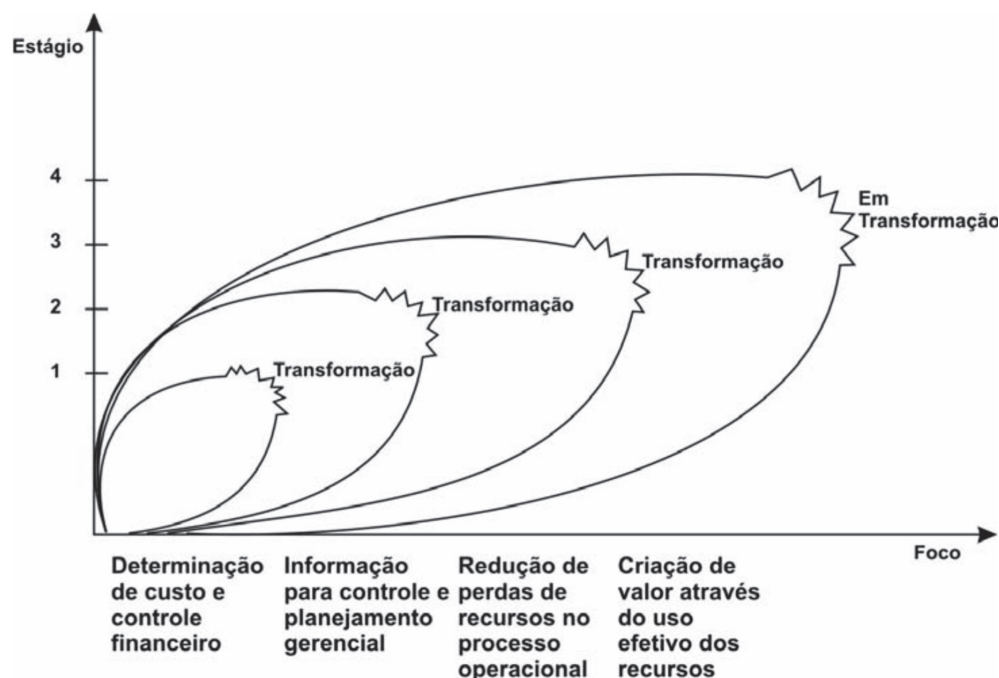


Figura 1 – Estágios evolutivos da contabilidade gerencial.

Figure 1 – Evolutive stages of managerial accounting.

Fonte: adaptada do IMAP 1 (IFAC, 1998).

de custeio, métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho e filosofias e modelos de gestão.

A contabilidade gerencial ganhou relevância a partir do 3º estágio, em que passou de uma atividade de *staff* para integrar o processo de gestão. Siegel e Sorensen (1999) mencionam que, nos anos 1980, a contabilidade gerencial funcionava como um órgão de *staff*, fora do ambiente de tomada de decisões operacionais da empresa, exercendo funções de apoio, como controle de custos, preparação de orçamentos e confecção de relatórios padronizados. Posteriormente, a contabilidade gerencial passou de órgão de apoio à parceira na tomada de decisões.

### 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 sociopolíticos e ideológicos (Chouliaraki e Fairclough, 1999).

A ADC é, conforme Resende e Ramalho (2005, p. 97), “disciplina com amplo escopo de aplicação”. Esses autores explicam que a ADC 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

Quadro 2 – Estágios e posicionamentos da contabilidade gerencial.

Chart 2 – Stages and positions of managerial accounting.

Estágio – Período	Posição da contabilidade gerencial
Estágio 1 – até 1950	Atividade técnica necessária para perseguir os objetivos organizacionais
Estágio 2 – de 1950 até 1965	Atividade de gerenciamento, mas em um papel de apoio
Estágio 3 – de 1965 até 1985	Parte integrante do processo de gestão
Estágio 4 – até 1985 aos dias atuais	Parte integrante do processo de gestão

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

**Quadro 3** – Segregação dos artefatos da contabilidade gerencial por estágio evolutivo.**Chart 3** – Managerial accounting artifact segregation by evolutive stage.

	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	Benchmarking	<i>Economic Value Added</i> (EVA)
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) Balanced Scorecard Gestão Baseada em Valor (VBM)

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

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, 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 4, que apresenta resumidamente os principais trabalhos realizados por Fairclough.

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 irredutível 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 e Fairclough, 1999, p. 21).

Ao analisar os discursos como sistemas abertos, e ao tratá-los como multifuncionais, ou seja, que têm também



**Quadro 4 – Principais obras de Norman Fairclough na evolução da ADC.**

**Chart 4 – Main works of Norman Fairclough on the evolution of CDA – Critical Discourse Analysis.**

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).

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 e 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: 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 DE PESQUISA

O estudo caracteriza-se como exploratório. 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 do estudo pretender verificar se as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial podem ser identificadas no Relatório da Administração de uma empresa por meio da aplicação da Análise de Discurso Crítica.

Para a realização do estudo exploratório foi utilizada a técnica da pesquisa documental. Gil (1999) afirma que a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados conforme os objetivos da pesquisa. Martins e Theóphilo (2007, p. 85) explicam que este tipo de pesquisa “busca material que não foi editado, como cartas, memorandos, correspondências de outros tipos, avisos, agendas, propostas, relatórios, estudos, avaliações etc.”. O principal documento utilizado neste estudo foi o Relatório da Administração divulgado pela empresa pesquisada no período de 1998 a 2007. Os RA pesquisados foram retirados do site da Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) ([www.bovespa.com.br](http://www.bovespa.com.br)).

Quanto à abordagem do problema, este estudo utiliza análise predominantemente qualitativa. 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. Como instrumento para a análise qualitativa, o estudo utilizou a Análise de Discurso Crítica (ADC) a partir da leitura dos Relatórios da Administração da empresa pesquisada.

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 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.

A empresa objeto de estudo foi selecionada aleatoriamente entre as 500 maiores empresas do Brasil, considerando a variável faturamento, conforme a *Revista Exame – Melhores e Maiores*, edição 2007, ano base 2006. A empresa familiar escolhida para o estudo foi a Klabin S/A. No processo de escolha da empresa, a premissa considerada foi que as empresas que constam nesta lista já devem ter avançado nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial. A seleção de companhia aberta deve-se ao fato destas serem obrigadas a publicar suas demonstrações contábeis no sítio da Bovespa.

A partir da coleta dos Relatórios da Administração da empresa referentes aos anos pesquisados, realizou-se análise qualitativa dos dados encontrados. O método utilizado é a Análise de Discurso Crítica (ADC), sob a abordagem da Análise de Discurso Textualmente Orientada (ADTO). 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.

As técnicas de Análise de Discurso Crítica e de Análise de Conteúdo em algum momento podem sugerir semelhanças, mas elas possuem significados e operacionalizações distintas. Análise de Conteúdo, de acordo com Martins e Theóphilo (2007, p. 95), é "uma técnica para se estudar e analisar a comunicação de maneira objetiva e sistemática. Buscam-se inferências confiáveis de dados e informações com respeito a determinado contexto, a partir dos discursos escritos ou orais de seus atores e/ou autores". Por sua vez, a Análise de Discurso Crítica "parte do pressuposto que em todo discurso há um sentido oculto que pode ser captado [...]. O foco de interesse é a construção de procedimentos capazes de transportar o olhar-leitor a compreensões menos óbvias, mais profundas

através da desconstrução do literal, do imediato" (Martins e Theóphilo, 2007, p. 97).

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 da empresa objeto de estudo, 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 macrocategorias: o significado acional, o significado representacional e o significado identificacional. Neste estudo, abordou-se apenas o significado representacional do discurso. 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 em que o discurso é produzido. O Quadro 5 apresenta o *constructo* definido nesta pesquisa para análise do significado representacional.

A primeira categoria do significado representacional 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 em vez de outras pode significar algo importante para a análise de discurso.

Outra categoria do significado representacional é a interdiscursividade. Resende e Ramalho (2006, p. 72) afirmam que "a análise interdiscursiva de um texto relaciona-se à identificação dos discursos articulados e da maneira como são articulados". Portanto,

**Quadro 5 – Categorias de análise do significado representacional.**

**Chart 5 – Analysis categories of representational meaning.**

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
Interdiscursividade	Identificar em que estágio de evolução da contabilidade gerencial a empresa se encontra, por meio dos discursos utilizados	Os tipos de discursos articulados e a maneira como são articulados; discursos de mudança ou de estabilidade
Representação dos atores sociais	Identificar em que estágio de evolução da contabilidade gerencial a empresa se encontra, por meio da análise de como determinados personagens são citados	Análise dos personagens citados e do papel que exercem no discurso; análise de como os administradores são apresentados

Fonte: dados da pesquisa.



ao analisar a interdiscursividade nos RA, procura-se identificar se eles contêm um discurso de mudança ou de estabilidade.

A última categoria do significado representacional é a representação dos atores sociais, pois "as maneiras como atores sociais são representados em textos podem indicar posicionamentos ideológicos em relação a eles e a suas atividades (Resende e Ramalho, 2006, p. 72). Nesse aspecto, analisa-se a maneira como a empresa, acionistas, funcionários e demais atores sociais envolvidos são representados e citados nos RA.

Como limitações da pesquisa destaca-se, inicialmente, que os seus resultados deste estudo somente se aplicam à empresa pesquisada. 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 resulta em dependência da interpretação do pesquisador, embora uma abordagem crítica da teoria não tenha sido desenvolvida. 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, apresentam-se a caracterização da empresa pesquisada, com destaque à idade da empresa, porte, mercado de atuação e gerações familiares predominantes na administração da empresa. Na sequência, evidencia-se a análise do discurso presente nos Relatórios da Administração da empresa pesquisada, com vistas a identificar mudanças nas práticas de contabilidade gerencial por meio da Análise de Discurso Crítica.

## CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA PESQUISADA

A empresa pesquisada é a Klabin S/A, sediada na cidade de São Paulo (SP). Foi fundada em 1899 e já tem, portanto, 110 anos de funcionamento, o que demonstra que a empresa pesquisada é, em termos de tempo de funcionamento, uma empresa consolidada, o que pode ser considerado relevante se comparado ao tempo médio de sobrevivência das empresas. Ao final de 2007, a Klabin S/A empregava 13.504 pessoas, entre empregos diretos e indiretos. O faturamento da empresa nesse mesmo ano superou os R\$ 13 bilhões.

Quanto ao segmento de atuação no mercado, a empresa pesquisada atua no segmento de papel e celulose e tem como principais produtos os cartões, papéis para embalagens e embalagens de papel. A Klabin é a maior exportadora de papéis para embalagens do Brasil, sendo responsável por 70% das exportações brasileiras.

Outro aspecto pesquisado foi a geração familiar que está administrando a empresa. Para averiguar a geração predominante na administração da empresa pesquisada no período de 1998 a 2007, foram acessadas as Informações Anuais da

empresa e verificada a composição do seu Conselho de Administração e também de suas Diretorias. Desse modo, a identificação da geração familiar predominante na administração da empresa se deu em função da presença dos membros de cada geração nesses dois órgãos.

Com base nas informações obtidas, verificou-se que a Klabin S/A contou, durante o período de 1998 a 2007, com membros da segunda, terceira e quarta gerações em sua administração. Portanto, durante o período analisado, a empresa não passou pelo processo transgeracional, pois não houve sucessão durante o período, visto que três gerações permaneceram simultaneamente na administração da empresa. Cada geração apresenta características próprias que influenciam a gestão da empresa. No caso estudado, o fato de três gerações estarem presentes na administração da empresa ao longo do período pesquisado evidencia a relevância do estudo no sentido de verificar como essas gerações interferiram no discurso utilizado nos RA e nas práticas de contabilidade gerencial adotadas.

## ANÁLISE DO DISCURSO NOS RELATÓRIOS DA ADMINISTRAÇÃO DA KLABIN S/A

Neste estudo, o discurso presente nos Relatórios da Administração da Klabin S/A é analisado com foco no seu significado 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 da Klabin é analisado com base no significado das palavras encontradas nos discursos e sua interdiscursividade e também na forma como os atores sociais são representados nos RA.

## SIGNIFICADO DAS PALAVRAS

O significado representacional dos discursos presentes nos Relatórios da Administração da Klabin S/A, no período de 1998 a 2007, foi inicialmente analisado com base no significado das palavras. Na análise, adotaram-se como referência as características de cada estágio evolutivo da contabilidade gerencial, utilizando-se da primeira categoria descrita no Quadro 5 da Análise de Discurso Crítica.

A Tabela 1 evidencia os resultados da pesquisa, a partir da análise do significado de palavras e expressões encontradas nos Relatórios da Administração, visando à identificação do estágio de evolução da contabilidade gerencial em que a empresa objeto de estudo se encontra.

Na análise dos Relatórios da Administração dos anos de 1998 a 2007 da empresa objeto de estudo, observou-se por meio da Análise de Discurso Crítica que os quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial foram constatados em maior ou menor intensidade ao longo dos dez anos analisados, conforme demonstrado na sequência.

**Tabela 1** – Significado representacional dos discursos nos RA – significado das palavras.**Table 1** – Discourse representational meaning in the RA (AR – Administration Reports).

Período	Significado das palavras (F=Forte, T=Tendência)
1998-2000	Estágio 1 (F), Estágio 2 (T), Estágio 3 (F), Estágio 4 (T)
2001-2003	Estágio 1 (F), Estágio 2 (T), Estágio 3 (F), Estágio 4 (F)
2004-2007	Estágio 1 (F), Estágio 2 (F), Estágio 3 (F), Estágio 4 (F)

Fonte: dados da pesquisa.

**(A) PRIMEIRO ESTÁGIO**

Os objetivos do primeiro estágio foram encontrados em palavras e expressões em quase todo o período analisado. Nos anos de 1999 e 2004, expressões relacionadas à redução de custos evidenciaram apenas uma tendência da presença desse estágio no discurso. O RA de 2000 foi o único em que não foram encontradas palavras e expressões que evidenciassem pelo menos uma tendência ao primeiro estágio. Nos demais anos, 1998, 2001 a 2003 e 2005 a 2007, o primeiro estágio foi fortemente encontrado nos RA, por meio de expressões relacionadas ao controle, redução e aumento de custos.

Em 2005, por exemplo, a empresa ressalta o empenho na redução de custos, por meio da implantação de um programa de redução de custos, conforme trecho abaixo:

*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, 2000-2007, grifo nosso).*

Outro trecho que merece destaque foi encontrado em 2003, em que a empresa enfatiza o controle de custos, ao comentar a manutenção da sua capacidade de geração de caixa:

*A manutenção do patamar satisfatório de geração de caixa foi viabilizada pela melhoria do mix de produtos aliado ao maior controle dos custos de produção (Klabin, 2000-2007, grifo nosso).*

Depreende-se do exposto que o primeiro estágio descrito no IMAP 1 (IFAC, 1998), com o foco da contabilidade gerencial na determinação de custos e de controle financeiro, através do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos, foi fortemente percebido na Análise de Discurso Crítica aplicada aos Relatórios da Administração do período de 1998 a 2007 da empresa pesquisada.

**(B) SEGUNDO ESTÁGIO**

Com relação ao segundo estágio, destaca-se que já no primeiro ano analisado, 1998, a empresa declarou operar com unidades de negócios, sendo que nos demais anos as unidades

são citadas e em alguns deles os resultados são expostos por unidade. No entanto, tais informações evidenciam apenas uma tendência aos objetivos do segundo estágio.

Em três anos, 2004, 2006 e 2007, foram encontradas palavras e expressões que evidenciam fortemente o segundo estágio. Em 2004, a empresa informa o início de um planejamento de projeto de investimentos, conforme trecho que segue:

*Em 2004 teve início o planejamento do projeto de investimento para aumentar a capacidade instalada de papéis e cartões em Monte Alegre para 900 mil toneladas/ano, e que faz parte do Programa da Klabin de aumentar sua capacidade de produção de papéis e cartões para embalagens de 1,5 milhão para 2,0 milhões toneladas/ano. Em janeiro de 2005 começou a engenharia básica deste empreendimento, com decisão de investimento prevista para o 2º semestre de 2005, sendo prevista a sua implantação até o final de 2007 (Klabin, 2000-2007, grifo nosso).*

No RA de 2006, a empresa deu ênfase às atividades de planejamento. Em 2007, informa a realização de estudos de viabilidade econômico-financeira, conforme se verifica abaixo:

*A Klabin está realizando estudos de viabilidade econômico-financeira de mais três projetos de atualização tecnológica, redução de custos e aumento de produção nas fábricas integradas de celulose e papel de Otacílio Costa (SC) e Monte Alegre (PR) (Klabin, 2000-2007, grifo nosso).*

Observa-se que o segundo estágio descrito no IMAP 1 (IFAC, 1998), com o foco da contabilidade gerencial no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial através do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade, foi percebido de forma menos robusta que o estágio anterior em todos os anos pesquisados. No entanto, a Análise de Discurso Crítica aplicada aos Relatórios da Administração evidencia que o segundo estágio aparece de forma intensa nos anos de 2004, 2006 e 2007, o que indica que está mais concentrado nos últimos anos do período pesquisado.

**(C) TERCEIRO ESTÁGIO**

Em todos os anos foram encontradas palavras e expressões relacionadas ao terceiro estágio, com foco no uso

eficiente de recursos, destacando-se aquelas relacionadas ao planejamento estratégico, ganhos de produtividade, melhorias de processos e qualidade. No entanto, somente nos anos de 2000 a 2003 e 2007 as palavras e expressões encontradas puderam evidenciar fortemente a presença dos objetivos do terceiro estágio no discurso analisado. Nos demais anos, apesar de também terem sido encontradas, as palavras e expressões evidenciam apenas um direcionamento ao terceiro estágio.

No RA de 2000, a empresa informou um aumento em sua margem bruta em relação ao ano anterior e atribuiu tal aumento, entre outros fatores, a ganhos em eficiência operacional. Em 2001, ao reportar uma reestruturação societária realizada, a empresa informou em seu Relatório da Administração que um dos benefícios seria a racionalização do uso de recursos financeiros. No ano de 2002, ao mencionar o aumento no volume de vendas de um de seus produtos, a empresa dá ênfase a melhorias de processos como forma de aumentar as vendas, conforme se verifica no trecho abaixo:

*O volume de vendas de celulose solúvel totalizou 110 mil toneladas em 2002, ano em que foram desenvolvidos novos mercados e conquistados novos clientes na Europa, nos Estados Unidos e na China. A produtividade da unidade de Camaçari (BA) também aumentou em linha com as demais unidades. A instalação da tecnologia CBC (Continuous Batch Cooking) e outras melhorias de processo propiciaram um aumento da capacidade nominal de 11% (Klabin, 2000-2007, grifo nosso).*

No Relatório da Administração de 2003, a empresa informa a previsão de investimentos para 2004, destinados à eliminação de gargalos, expressão utilizada pela Teoria das Restrições:

*Já estão previstos investimentos de R\$ 450 milhões em 2004, destinados a aumentos de produção de celulose e de papel kraftliner em Monte Alegre, eliminação de gargalos em fábricas de papel reciclado e investimentos nas fábricas de papel de Santa Catarina voltados para a qualidade do produto e o meio ambiente (Klabin, 2000-2007, grifo nosso).*

No que concerne ao terceiro estágio descrito no IMAP 1 (IFAC, 1998), com o foco da contabilidade gerencial na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, através do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos, este foi constatado em alguns anos intercalados. Desse modo, denota a presença do terceiro estágio na Análise de Discurso Crítica aplicada aos Relatórios da Administração do período de 1998 a 2007 da empresa pesquisada.

#### **(D) QUARTO ESTÁGIO**

O quarto estágio, cujo foco é a criação de valor através do uso efetivo dos recursos, é fortemente encontrado nos

Relatórios da Administração de 2003 a 2006. Em 2003, a empresa comunica a implantação de técnicas de gestão voltadas à criação de valor, citando inclusive a utilização do *Economic Value Added* (EVA), conforme se verifica no trecho seguinte:

*Em 2003, a Klabin iniciou a implantação de modernas técnicas de gestão orientada para valor, alinhando suas ferramentas de remuneração, análise de investimentos e avaliação de rentabilidade dos negócios, destacando-se, entre elas, o EVA® (Klabin, 2000-2007, grifo nosso).*

Em 2004, a empresa volta a mencionar a utilização do EVA e a enfatizar a criação de valor. Do mesmo modo, em 2005 e 2006 enfatiza a constante busca pela criação de valor para seus acionistas e investidores:

*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. Desse modo, a Klabin estará em condições de criar valor de modo sustentável para seus acionistas e investidores (Klabin, 2000-2007, grifo nosso).*

*A Klabin está comprometida com a criação de valor para seus acionistas, procurando identificar projetos que proporcionem retorno superior ao seu custo de capital médio ponderado (WACC) (Klabin, 2000-2007, grifo nosso).*

Destaca-se que, de 1998 a 2002, são encontradas outras expressões relacionadas ao quarto estágio, mas que permitem evidenciar apenas um direcionamento ao quarto estágio. Em 2007, não foram encontradas palavras e expressões relacionadas a tal estágio.

O quarto estágio descrito no IMAP 1 (IFAC, 1998), com o foco da contabilidade gerencial 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, foi constatado fortemente na Análise de Discurso Crítica aplicada aos Relatórios da Administração do período de 2003 a 2006 da empresa pesquisada.

#### **INTERDISCURSIVIDADE**

O significado representacional dos discursos presentes nos Relatórios da Administração da Klabin S/A, no período de 1998 a 2007, também foi analisado com base na interdiscursividade. Na análise, adotaram-se como referência as características de cada estágio evolutivo da contabilidade gerencial apresentadas no Quadro 2, utilizando-se da segunda categoria descrita no Quadro 5 da Análise de Discurso Crítica.

A Tabela 2 evidencia os resultados desta análise, a partir da análise da interdiscursividade encontrada nos Relatórios da

**Tabela 2** – Significado representacional dos discursos nos RA – interdiscursividade.**Table 2** – Representational meaning of the discourses in the RA (AR Administration Reports) – interdiscursivity.

Período	Interdiscursividade – Discurso encontrado
1998-2000	Liderança
2001-2003	Liderança
2004-2007	Liderança

Fonte: dados da pesquisa.

Administração, visando à identificação dos tipos de discursos articulados e a maneira como são articulados, se são discursos de mudança ou de estabilidade.

Nota-se, na Tabela 2, que um discurso principal foi encontrado nos RA da Klabin S/A nos anos de 1998, 2000, 2001, 2003 e 2006: o da liderança. Nesses anos, a empresa deu ênfase ao fato de ser a líder em alguns setores e a pioneira em algumas atividades. O trecho abaixo demonstra a preocupação da empresa com a busca pela liderança nos setores em que atua:

*A Klabin mantém sua estratégia, focando suas linhas de negócios na grande indústria de embalagens. A empresa continuará adicionando capacidades em papéis e cartões para embalagens, e aprofundará sua liderança nos produtos de embalagem, caixas de papelão ondulado e sacos industriais. A expansão da base florestal é requisito básico para o futuro crescimento (Klabin, 2000-2007, grifo nosso).*

Nos demais anos, também foram encontrados trechos enfatizando a liderança da empresa, porém, não de forma que possa se afirmar que constitui um discurso predominante. Outros discursos predominantes não foram encontrados.

Nota-se que a análise dos tipos de discursos articulados e a maneira como são articulados, se são discursos de mudança ou de estabilidade, ficou prejudicada devido à ausência desse tipo de discurso. Portanto, o significado representacional dos discursos presentes nos Relatórios da Administração da Klabin S/A, no período de 1998 a 2007, analisado com base na interdiscursividade, não contribuiu para identificar os estágios de evolução da contabilidade gerencial em que a empresa se encontra.

### REPRESENTAÇÃO DOS ATORES SOCIAIS

Por último foi analisada a representação dos atores sociais nos discursos presentes nos Relatórios da Administração da Klabin, do período de 1998 a 2007. Na análise, adotaram-se como referência as características de cada estágio evolutivo da contabilidade gerencial apresentadas no Quadro 2, utilizando-se da terceira categoria descrita no Quadro 5 da Análise de Discurso Crítica.

A Tabela 3 evidencia os resultados desta análise, a partir da análise da representação dos atores sociais nos Relatórios da Administração, visando à análise dos personagens citados e do papel que exercem no discurso.

Em relação à representação dos atores sociais, verificou-se que a empresa normalmente se refere aos seus empregados usando o termo funcionários. Somente no ano de 2004 encontrou-se uma diferença, quando a empresa se referiu em três oportunidades a eles como colaboradores.

Quanto à forma como os clientes são representados, verificou-se que nos anos de 2000, 2004, 2006 e 2007, um cliente da empresa é sempre citado pelo nome, como forma de ressaltar a sua importância. O trecho abaixo demonstra esta forma de representação:

*O segmento de cartões é uma área estratégica para a empresa, onde se prevê o maior desenvolvimento nos próximos anos. A Klabin é a única produtora de cartões para embalagens para líquidos (liquid packaging board) na América Latina, sendo a Tetra Pak seu principal cliente (Klabin, 2000-2007, grifo nosso).*

Outras formas de representação dos atores sociais que mereçam destaque não foram encontradas. Observa-se que

**Tabela 3** – Significado representacional dos discursos nos RA – representação dos atores sociais.**Table 3** – Representational meaning of the discourses in the AR (Administration Reports) – representation of the social agents.

Período	Representação dos atores sociais
1998 a 2000	Forte
2001 a 2003	Fraca
2004 a 2007	Forte

Fonte: dados da pesquisa.



a análise dos personagens citados e do papel que exercem no discurso também ficou prejudicada devido à pequena quantidade identificada de discursos desse tipo. Portanto, o significado representacional dos discursos presentes nos Relatórios da Administração da Klabin S/A, no período de 1998 a 2007, analisado com base na representação dos atores sociais, não contribuiu para identificar os estágios de evolução da contabilidade gerencial em que a empresa se encontra.

## CONCLUSÕES

O estudo objetivou verificar se as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial podem ser identificadas no Relatório da Administração de uma empresa por meio da aplicação da Análise de Discurso Crítica. A pesquisa caracteriza-se como exploratória, com abordagem qualitativa dos dados, utilizando-se da Análise de Discurso Crítica, especificamente o seu significado representacional. Os dados da pesquisa foram extraídos dos relatórios da administração de 1998 a 2007 da Klabin S/A, empresa familiar de capital aberto identificada aleatoriamente 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 da empresa, considerando-se o significado das palavras na Análise de Discurso Crítica, verificou-se que palavras e expressões relacionadas aos Estágios 1 e 3 do IMAP 1 foram encontradas em todos os períodos analisados, demonstrando que, na empresa pesquisada, esses dois estágios já estão consolidados. O Estágio 4 pode ser enquadrado como em fase de consolidação, pois se verificou uma tendência de um conjunto de palavras que conferem uma conotação de sua presença no primeiro período e nos dois últimos períodos nos Relatórios da Administração da empresa.

O estágio que, de acordo com a análise realizada por meio da Análise de Discurso Crítica, ainda não está inteiramente consolidado na empresa pesquisada é o Estágio 2, visto que somente no último período pesquisado ele foi fortemente encontrado. Nos dois primeiros períodos, este estágio foi encontrado somente como um direcionamento ou sinalização. No entanto, é possível que a empresa até tenha mais artefatos de contabilidade gerencial relacionados a esse estágio, mas não os evidenciou porque já foram informados em anos anteriores. Esta pode ser uma explicação plausível, uma vez que se espera que, para uma empresa chegar ao quarto estágio, teria que ter passado pelos estágios anteriores.

Quanto à análise do significado representacional do discurso presente nos Relatórios da Administração da empresa, considerando-se a interdiscursividade na Análise de Discurso Crítica, verificou-se que não houve mudança no discurso, pois o discurso da liderança foi encontrado em todos os períodos. Portanto, a análise da interdiscursividade dos discursos presentes nos Relatórios da Administração da Klabin S/A, no período de 1998 a 2007, não contribuiu para identificar os estágios

de evolução da contabilidade gerencial em que a empresa se encontra.

No que concerne à análise do significado representacional do discurso presente nos Relatórios da Administração da empresa, considerando-se a representação dos atores sociais nos documentos submetidos à técnica da Análise de Discurso Crítica, verificou-se que não houve similaridade no período pesquisado. Durante o primeiro e terceiro período, alguns atores sociais foram representados com ênfase no discurso, como clientes e empregados. Porém, a análise da representação dos atores sociais nos discursos presentes nos Relatórios da Administração da Klabin S/A, no período de 1998 a 2007, não contribuiu para identificar os estágios de evolução da contabilidade gerencial em que a empresa se encontra.

Conclui-se que, na Análise de Discurso Crítica, por meio do significado representacional, somente na análise do significado das palavras foi possível identificar mudanças nas práticas de contabilidade gerencial, em consonância com os estágios da contabilidade gerencial descritos no IMAP 1 (IFAC, 1998). Desse modo, das três categorias do significado representacional da Análise de Discurso Crítica adotadas no estudo de Costa (2007), fundamentadas em Fairclough (2003) – significado das palavras, interdiscursividade e representação dos atores sociais –, somente na análise do significado das palavras conseguiu-se identificar mudanças nas práticas de contabilidade gerencial da empresa pesquisada.

Em face das limitações deste estudo, recomenda-se que esta pesquisa seja reaplicada em outras empresas e em outros relatórios contábeis publicados pelas empresas para fins comparativos dos resultados. Recomenda-se ainda reaplicar o estudo nos RA posteriores a 2007 dessas empresas para verificar se as mudanças que vêm ocorrendo na contabilidade estão impactando a contabilidade gerencial. 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; J.Y. LEE (eds.), *Advances in management accounting*. Greenwich, Elsevier, vol. 15, p. 229-247.
- ANTHONY, R.N. 1965. *Planning and control systems: A framework for analysis*. Boston, Harvard Business School, 180 p.
- AX, C.; BJORNENAK, T. 2005. Bundling and diffusion of management accounting innovations: The case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research*, 16(1):1-20.
- BHIMANI, A.; GOSSELIN, M.; NCUBE, M.; OKANO, H. 2007. Activity-based costing: How far have we come internationally? *Cost Management*, 21(3):12-17.

- CHOULIARAKI, L.; FAIRCLOUGH, N. 1999. *Discourse in late modernity: rethinking critical discourse analysis*. Edinburgh, Edinburgh University Press, 224 p.
- COSTA, D.B. 2007. *Charges eletrônicas das eleições 2006: uma análise de discurso crítica*. Brasília, DF. Dissertação de Mestrado. Universidade de Brasília, 179 p.
- FAIRCLOUGH, N. 1985. Critical and descriptive goals in discourse analysis. *Journal of pragmatics*, 9(6):739-763.
- FAIRCLOUGH, N. 1989. *Language and power*. Londres, Longman, 248 p.
- FAIRCLOUGH, N. 1992. *Discourse and social change*. Cambridge, Polity Press, 343 p.
- FAIRCLOUGH, N. 2003. *Analysing discourse: Textual analysis for social research*. London, Routledge, 270 p.
- FAIRCLOUGH, N. 2006. *Language and globalization*. London, Routledge, 186 p.
- GIL, A.C. 1999. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5ª ed., São Paulo, Atlas, 213 p.
- HAIR Jr. J.F.; BABIN, B.; MONEY, A.H.; SAMOUEL, P. 2005. *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre, Bookman, 471 p.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). 1998. *International management accounting practice statement: Management accounting concepts*. New York.
- ITTNER, C.D.; LARCKER, D.F. 2001. Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3):349-410.
- JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. 1987. *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston, HBS, 269 p.
- KLABIN S.A. 2000-2007. *Relatório da Administração*. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/dxw/abrirdoc.asp?gstridtdescricaonumero=10.01&gstridtdrodescricao=relatório da administração&gstridtdro=dfpadmin>. Acesso em: 10/12/2007.
- MAGALHÃES, I. 2005. Introdução: a análise de discurso crítica. *Delta*, 21(especial):1-10.
- MARTINS, G.A. 2002. *Manual para elaboração de monografia e dissertações*. 3ª ed., São Paulo, Atlas, 134 p.
- MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C.R. 2007. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo, Atlas, 247 p.
- REVISTA EXAME - MELHORES E MAIORES. 2007. As 500 maiores empresas do Brasil. São Paulo, Editora Abril.
- RAMALHO, V.C.V.S. 2005. *O discurso da imprensa brasileira sobre a invasão anglo-saxônica ao Iraque*. Brasília, DF. Dissertação de Mestrado em Linguística. Universidade de Brasília, 194 p.
- RESENDE, V.M.; RAMALHO, V. 2006. *Análise de discurso crítica*. São Paulo, Contexto, 158 p.
- 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. Disponível em: <http://www3.unisul.br/paginas/ensino/pos/linguagem/0501/09.htm>. Acesso em: 10/12/2007.
- RIBEIRO, J.F.; PAGLIARUSSI, M.S.; SILVA, A.R.L.; SILVA JÚNIOR, A. 2008. Escolhas lingüísticas, custos políticos e gerenciamento da imagem corporativa: o caso da Aracruz Celulose S.A. In: CONGRESSO ANPCONT, 2, Salvador, 2008. *Anais...* São Paulo, ANPCONT. Disponível em: <http://www.furb.br/congressoanpcont/>. Acesso em: 10/07/2008.
- RICHARDSON, R.J. 1989. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 389 p.
- SIEGEL, G.; SORESENSEN, J.E. 1999. Counting more, counting less: transformations in the management accounting profession. *The 1999 practice analysis of management accounting*. Disponível em: <http://imanet.org/ima/docs/1600/1564.pdf>. Acesso em: 05/02/2008.
- SOUTES, D.O. 2006. *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. São Paulo, SP. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, 116 p.
- SOUTES, D.O.; ZEN, M.J.C.M. 2005. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, São Paulo, 2005. *Anais...* USP. Disponível em: <http://www.congressoeac.locaweb.com.br>. Acesso em: 18/11/2007.
- SULAIMAN, M.; AHMAD, N.N.; ALWI, N. 2004. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, 19(4):493-508.

Submetido em: 02/08/2009

Aceito em: 23/09/2010

#### JEFFERSON FERNANDO GRANDE

Universidade Regional de Blumenau  
Rua Antônio da Veiga, 140, Sala D 202, Bairro Victor Konder  
Caixa Postal 1507, 89012-900, Blumenau, SC, Brasil

#### ILSE MARIA BEUREN

Universidade Regional de Blumenau  
Rua Antônio da Veiga, 140, Sala D 202, Bairro Victor Konder  
Caixa Postal 1507, 89012-900, Blumenau, SC, Brasil