

---

## CONTABILIDADE GERENCIAL: ANÁLISE DAS GRANDES EMPRESAS DO RAMO ALIMENTÍCIO LISTADAS NA BM&FBOVESPA

LONGO, Breno Guilherme<sup>1</sup>  
SILVA, Camila Santana da<sup>1</sup>  
EUGÊNIO, Daiane da Silva<sup>1</sup>  
MORI, Juliana Sampaio<sup>1</sup>  
PASSOS, Ivan Carlin<sup>2</sup>  
GAIO, Luiz Eduardo<sup>3</sup>

---

Recebido em: 2017.06.24

Aprovado em: 2018.05.09

ISSUE DOI: 10.3738/1982.2278.2811

---

**RESUMO:** O estudo desenvolvido tem o objetivo de verificar se as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial podem ser encontradas no Relatório da Administração das oito empresas do ramo alimentício de capital aberto, listadas na BM&FBOVESPA na lista das 500 maiores empresas do Brasil pela Revista Exame – Maiores e Melhores de 2015, ano base 2014, por meio da aplicação da Análise de Discurso Crítica (ADC). A metodologia da pesquisa aplicada é considerada como exploratória, ou seja, é um tema pouco explorado e com abordagem predominantemente qualitativa, utilizando a ferramenta Análise de Discurso Crítica. Os resultados do estudo 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 Relatórios da Administração das empresas pesquisadas. No entanto, no estudo das práticas de contabilidade gerencial adotadas nas empresas pesquisadas foi constatada a relação dessas com processo de transformação da gestão familiar para a abertura de capital S/A. Assim, pode-se dizer que foi possível identificar as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial, pois todos os estágios da contabilidade gerencial foram identificados nas empresas pesquisadas.

**Palavras Chave:** Contabilidade Gerencial. Ramo Alimentício. Relatório da Administração

### MANAGEMENT ACCOUNTING: ANALYSIS OF THE FOOD SEGMENT COMPANIES LISTED ON THE BM & FBOVESPA

**SUMMARY:** The objective of this study is to verify if changes in management accounting practices can be found in the Management Report of the eight publicly traded companies listed on the BM & FBOVESPA list of the 500 largest companies in Brazil by the Exame - Maiores e Best of 2015, in year 2014, through the application of Critical Discourse Analysis (ADC). The methodology of the applied research is considered as exploratory, that is, it is a little explored subject and with predominantly qualitative approach, using the Analysis tool of Critical Discourse. The results of the study show that in the representational discourse analysis, considering the meaning of the words, the four stages of managerial accounting described by IMAP 1 (IFAC, 1998) were identified in the Management Reports of the companies surveyed. However, in the study of the managerial accounting practices was verified the relation with process of transformation of the family management to the opening of capital. Thus, it can be said that it was possible to identify changes in management accounting practices, since all stages of managerial accounting were identified in the companies surveyed.

**Keywords:** Management Accounting. Food branch. Management report

---

### INTRODUÇÃO

Empresa familiar é aquela que é fundada, desenvolvida por apenas uma pessoa, um empreendedor e, com o tempo outros membros da família integram e na sua ausência, a família acaba assumindo. É quando o controle acionário está nas mãos de uma família, a qual, em função desse poder, mantém a

---

<sup>1</sup> FHO|Uniararas

<sup>2</sup> FHO|Uniararas e VCO|UFF

<sup>3</sup> FCA|UNICAMP

gestão ou a direção estratégica (WERNER, 2004, p. 20).

Conforme o estudo feito pelo grupo KPMG no Brasil é alto o número de empresas familiares e cada vez mais elas estão se consolidando no mercado, porém, os investidores ainda têm dificuldades de investir nesse tipo de empresa e não as consideram como alvo de investimento (KPMG, 2016).

Embora as empresas familiares contribuam cada vez mais com a economia brasileira, muitas delas abrem as portas e acabam por fechar logo no início, pois, além de todos os desafios presentes em todas as organizações, elas precisam enfrentar também os conflitos familiares; sendo assim, torna-se relevante uma pesquisa nas práticas de contabilidade gerencial utilizada por essas empresas utilizando a ferramenta Análise de Discurso Crítica (ADC) como ferramenta para auxiliar no estudo desenvolvido.

Segundo Beuren e Grande (2008), um dos trabalhos considerados como expoente da ADC é o de Norman Fairclough (2003). A ADC surgiu no início da década de 1990 quando se reuniram em um simpósio em Amsterdã, Teun VanvDijk, Norman Fairclough, Gunter Kress, Theo Van Leeuwen e Ruth Wodak. Resende e Ramalho (2006) destacam também que, nessa época, a abordagem da ADC 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. Os autores ressaltam que a abordagem da ADC proposta pelo autor inclui três tipos de significados, ou seja, acional, representacional e identificacional, significados que representam o processo de significação de sua figura em práticas sociais – como, por exemplo, modos de agir, modos de representar e modos de ser e também aos elementos que integram as ordens de discurso: gêneros, discursos, estilos (RESENDE; RAMALHO, 2006, p.319).

O estudo teve como objetivo analisar se as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial podem ser identificadas nos Relatórios da Administração das oito empresas do ramo alimentício de capital aberto, listadas na BM&FBOVESPA na lista das 500 maiores empresas do Brasil pela Revista Exame – Maiores e Melhores de 2015, ano base 2014 por meio da ADC de forma a contribuir com a pesquisa de Beuren e Grande (2008) que utilizaram 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 para resolver o seguinte 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?

Este trabalho se justifica por dar continuidade à estudos anteriores e pela importância do tema no desenvolvimento das ferramentas gerenciais em empresas originalmente familiares.

## 1 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste trabalho foram abordados os seguintes temas: As empresas familiares e a contabilidade gerencial, seus métodos e características. Na sequência destaca-se o relatório da administração apontando seus fatores e fundamentos e a utilidade da ferramenta de Análise de Discurso Crítica.

Com relação ao modelo tridimensional de ADC apresentado por Fairclough em 1989 e aperfeiçoado em 1992, Resende; Ramalho (2004) ressalta que:

Apesar de o conceito de prática social estar presente na abordagem teórica, observa-se, no modelo tridimensional de ADC, a centralidade do discurso. Nesse modelo, o discurso como produto recebe tratamento mais central que aquele a ele dispensado no desenvolvimento da elaboração teórica apresentado em 1999. A análise da prática social se dá pelo texto. É através dele que se explora mais estruturas de dominação, as operações de ideologia e as relações sociais. (RESENDE; RAMALHO, 2004, p. 189)

De acordo com Linguística e a Ciência Social Crítica, nas bases teóricas da ADC, foi um complemento no método de abertura da disciplina, que resulta na atividade da centralidade do discurso

para o entendimento de discurso com fase nas práticas sociais. (RESENDE; RAMALHO, 2004 p. 202)

### **1.1 Empresas familiares**

O nome família apareceu, em um período mais antigo, demonstrando a obrigação do chefe com a mesma e, por consequência de seus integrantes, principalmente os homens que cumpria e realizava com antecedência, o pai, assim recebia as capacidades. Segundo Floriani (2002).

Segundo Bornholdt (2005, p. 20) os “laços familiares-empresariais”

[...] são construídos ao longo da história quando a empresa deixa de ser “unipessoal” (um dono) e passa a ser de um grupo de irmãos, para depois passar a um consórcio de primos, enfim, a uma sociedade de pessoas mais complexa. Neste caso, além do trabalho e da renda, o que une essas pessoas em torno de uma empresa são os seus vínculos familiares e societários. Os laços familiares estão aglutinados em torno de uma espiritualidade de crenças e valor.

Ricca (2001) afirma que o grande cuidado das empresas familiares, por sua vez, é a continuidade. A grande parte delas passa por dificuldades, na realidade ou planejado, de outro modo, dificuldades apontadas, tanto na operação, quanto na seleção dos métodos acessíveis a fim de obter benefícios no mercado.

### **1.2 Contabilidade Gerencial**

A Contabilidade Gerencial é fundamental para gestão de negócios, pois, desde a antiguidade, já era considerável como controles gerenciais simples, auxiliavam na precisão das informações daquela época. Com a Revolução Industrial, ocorreu um avanço na contabilidade gerencial, em consequência da maior complexidade das organizações, foi buscada uma melhoria a respeito das informações da administração e no controle de seus negócios (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997).

Um dos métodos aplicados para ajudar no avanço competitivo e utilizar o sistema de informação, proporcionando as empresas relatórios gerenciais com dados que orientem no processo de gestão, gerando benefício na competitividade e no mercado concorrente. Crepaldi (2011, p.15):

A Contabilidade Gerencial, segundo Iudícibus (2009, p.21), pode ser identificada como:

[...] um enfoque especial conferido as várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de Custos, na Análise Financeira de Balanços etc. Colocados numa perspectiva [...] e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Compreendemos que a Contabilidade é composta por conhecimento, leis, princípios e método de evidenciação próprios, normas, preceitos e regras legais, é a ciência que estuda, polícia e analisa o patrimônio das entidades, nos tópicos qualitativos e quantitativos, estabelecendo maneira de contribuir, classificar e apontar os fatores realizado, bem como aumentar, limitar e exibir informações de suas variações e situações, principalmente de natureza econômico financeira (BASSO, 2005, p.22).

### **1.3 Relatório Da Administração**

Os relatórios de Administração anuais auxiliam os acionistas a verificar a situação financeira das companhias. Pesquisa realizada por Rogers e Grant (1997), como citado em Yuthas et al. (2002) averigua

as informações incluídas nos relatórios financeiros de 190 companhias opostas, comprovado que o relatório da administração é a parte mais apontada por analistas de mercado.

De acordo com Floriani et. al. (2010) as políticas de inovações das empresas são apresentadas ao público nos Relatórios de Administração (RA). Esse RA é influente e fundamental nas demonstrações contábeis por proporcionar informações adicionais. É capaz de ser mais vantajoso na avaliação de um máximo de usuários possível, afirma Rodrigues (2005).

As características dos relatórios da administração, segundo Igarashi, Silva e Oliveira (2009, p.25) são: Relevância, Compreensibilidade, Confiabilidade e Comparabilidade. Ainda segundo eles:

Quando bem elaborado o Relatório da Administração pode contemplar essas características, uma vez que ao se fazer uso de um texto descritivo, passa a existir a possibilidade de se gerar maior compreensão das atividades da empresa, expondo detalhes não tratados em outras demonstrações contábeis. Deste modo, o Relatório da Administração se torna uma peça importante na apresentação de informações ao público.

Sendo assim, o RA é de grande valia realizar a análise de discurso crítica, a fim de obter uma compreensão melhor a respeito do escrito.

#### 1.4 Análise de Discurso Crítica

Resende e Ramalho (2006, p. 14) considera que “não somente aplica outras teorias como também, por meio do rompimento de fronteiras epistemológicas, operacionaliza e transforma tais teorias em favor da abordagem sócio discursiva”.

A Análise Crítica do Discurso (ACD) é essencial nos relatos e reflexão dos seguimentos e da formação social, na execução de um texto.

[...] a ACD trata de evitar o postulado de uma simples relação determinista entre os textos e o social. Tendo em consideração as intuições de que o discurso se estrutura predominância, de que todo discurso é um objeto historicamente produzido e interpretado, isto é, que se acha situado no tempo e no espaço, e de que as estruturas de dominação estão legitimadas pela ideologia de grupos poderosos, o complexo enfoque que defendem os proponentes [...] da ACD permite analisar as pressões provenientes de cima e as possibilidades de resistência às relações desiguais de poder que aparecem em forma de convenções sociais (WODAK, 2003, p. 19-20, tradução nossa)

A ADC é apontada como um seguimento da linguagem crítica (LC) (WODAK, 2001). Entretanto, não pode amenizar a ADC da LC, por possuir assuntos teóricos e práticos que se tornou definidos através da ADC, auxiliando no progresso das questões. A ADC tem se aplicado na observação de textos, eventos discursivos e práticas sociais no contexto sócio histórico, especialmente no contexto das alterações sociais, sugerido um princípio e tática apto do discurso. Ao mesmo tempo a LC apresentou uma tática para explorada para o corpus textual menor, a ADC disponibiliza um auxílio relevante da linguística para argumentação, perguntas sobre a vida social contemporânea, com o preconceito, machismo (a desigualdade esta constituída no sexo), o domínio e o manuseio oficial, a crueldade, a mudança constatada, exceção social. (MAGALHÃES, 2005)

A ACD caracteriza-se como uma abordagem teórico-metodológica que determina e apura o modo como as formas linguísticas atuam na reprodução, manutenção e transformação social. Corresponde a uma opção mais indicada na ciência da linguagem por ser mais atual na conexão linguística como outro ramo de experiência, por ter uma abordagem transdisciplinar.

## 2 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Para analisar as mudanças ocorridas na contabilidade gerencial de cada empresa pesquisada foi utilizado o *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1) que trata sobre os quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial, suas evoluções e mudanças para os quais são descritos o foco de atuação e os objetivos, analisando os Relatórios da Administração de cada uma das empresas.

A metodologia da pesquisa caracteriza-se como exploratória, com abordagem predominante qualitativa, utilizando-se da ADC. A pesquisa foi realizada com base nos Relatórios da Administração de 2008 a 2014 das empresas Bunge, Garoto, M Dias Branco, J. Macedo, JBS, Pif Paf, Marfrig e Minerva Foods, consideradas as oito maiores empresas de capital aberto do ramo alimentício identificada na lista das 500 maiores empresas do Brasil pela Revista Exame – Maiores e Melhores de 2015.

Para a realização da Análise de Discurso Crítica, foi adotada umas das categorias analíticas utilizadas por Costa (2007), que consubstanciou sua análise em três macros categorias: o significado acional, o significado representacional e o significado identificacional (BEUREN; GRANDE, 2008). Neste estudo foi abordado apenas o significado representacional do discurso, considerando o significado das palavras que possam indicar a utilização de ferramentas gerenciais utilizadas pelas empresas.

## 3 RESULTADO E DISCUSSÃO

### 3.1 Estágios evolutivos da contabilidade gerencial

Por meio dos Relatórios da Administração das empresas pesquisadas foi possível notar transformações que influenciaram as alterações no porte das organizações, como na forma de conduzir os negócios, no aumento do nível de produção e na necessidade de informações e controle, e mudanças nos sistemas operacionais, dando assim origem a novas práticas e técnicas gerenciais.

Uma das principais contribuições do IMAP 1 se encontra 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 na Tabela 1.

**Tabela 1 - Estágios da contabilidade gerencial segundo o IMAP 1**

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

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

Abdel-Kader e Luther (2006) 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 operações manuais, o que fornecia uma base natural para atribuição de gastos indiretos aos produtos. O foco no controle de custos era suplementado por orçamentos e pelo controle financeiro da produção.

Em relação ao segundo estágio, Abdel-Kader e Luther (2006) 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.

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.

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 é 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.

### 3.2 Características das empresas pesquisadas

A Tabela 2 identifica a Razão Social, o Ano de Fundação e o Tempo de Funcionamento das oito maiores empresas de capital aberto do ramo alimentício identificada na lista das 500 maiores empresas do Brasil pela Revista Exame – Maiores e Melhores de 2015.

**Tabela 2 - Empresas Familiares**

Razão Social	Ano de fundação	Anos em funcionamento
BUNGE	1818	196 anos
GAROTO	1929	85 anos
M.DIAS BRANCO	1936	78 anos
J. MACEDO	1939	75 anos
JBS	1953	61 anos
PIF PAF	1968	46 anos
MARFRIG	1986	28 anos
MINERVA FOODS	1992	22 anos

Fonte: Site das empresas 2014.

Verifica-se na Tabela 2 que somente uma empresa, a Bunge é centenária, tendo 196 anos de funcionamento. Na sequência destaca-se a empresa Garoto, com 85 anos. Entre as mais novas está a Minerva Foods com 22 anos de funcionamento. Portanto, observa-se que entre a empresa mais antiga, Bunge com 196 anos, e a mais nova, Minerva Foods com 22 anos, tem-se uma diferença de 174 anos, sendo que a média de idade das empresas pesquisadas é de 74 anos.

Em 2008, todas as empresas já tinham se tornado Sociedade Anônima. Porém, em todas as empresas pesquisadas algum membro da família fundadora ainda fazia parte da diretoria.

A empresa BUNGE iniciou em 2001 um processo de transição com a abertura do capital na CVM fazendo com que a quantidade de seus acionistas aumentasse, em 2011, adquiriu a empresa ETTI fazendo com que os ativos e passivos fossem consolidados.

A empresa GAROTO, em 2002, passou a fazer parte do grupo NESTLÉ.

Em 2008, a empresa J. MACEDO adquiriu a empresa BOMGOSTO LTDA., ocorrendo a consolidação das demonstrações contábeis.

A JBS abriu seu capital no ano de 2006. Em 2013, houve um fato relevante, a empresa SEARA passou ser controlada pela JBS, sendo assim, as publicações das demonstrações contábeis a partir desse ano passaram a ser consolidadas.

Com a abertura de seu capital em 2000, em setembro de 2009, a empresa MARFRIG comprou a Seara Alimentos e, em junho de 2010, fez a sua maior aquisição ao comprar a americana Keystone Foods que fornece carnes para as principais companhias de *fast food* dos Estados Unidos.

As demais empresas (M. DIAS BRANCO, PIF PAF e MINERVA FOODS) não apresentaram nenhuma mudança nos períodos analisados e seus membros familiares (fundadores) continuam na administração de cada empresa.

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

Na pesquisa realizada foi utilizada como referência as características de cada estágio evolutivo da contabilidade gerencial apresentadas na Tabela 1, fazendo uso da categoria representacional da ADC. Por questões de viabilidade do estudo, os períodos de análise foram: 2008 a 2010, 2011 a 2012 e 2013 a 2014. Entendeu-se que seria muito complexo analisar as mudanças anualmente.

A Tabela 3 demonstra os estágios da contabilidade gerencial descritos pelo IMAP 1 e que foram encontrados nos RA das empresas nos anos analisados.

**Tabela 3** - Análise de Discurso Crítica das empresas por meio do significado representacional  
(Continua)

Empresa	Período	Significado das palavras
BUNGE	2008-2010	Estágio 1 e Estágio 3
	2011-2012	Estágio 1, Estágio 2, Estágio 3 e Estágio 4
	2013-2014	Estágio 4
GAROTO	2008-2010	Estágio 1, Estágio 2, Estágio 3 e Estágio 4
	2011-2012	Estágio 2
	2013-2014	Estágio 3
M. DIAS BRANCO	2008-2010	Estágio 1 e Estágio 3
	2011-2012	Estágio 2
	2013-2014	Estágio 4

**Tabela 3 - Análise de Discurso Crítica das empresas por meio do significado representacional (Conclusão)**

Empresa	Período	Significado das palavras
J. MACEDO	2008-2010	Estágio 1, Estágio 2, Estágio 3 e Estágio 4
	2011-2012	Estágio 3
	2013-2014	Estágio 4
JBS	2008-2010	Estágio 2
	2011-2012	Estágio 4
	2013-2014	Estágio 1 e Estágio 3
PIF PAF	2008-2010	Estágio 4
	2011-2012	Estágio 1 e Estágio 3
	2013-2014	Estágio 4
MARFRIG	2008-2010	Estágio 1 e Estágio 3
	2011-2012	Estágio 1 e Estágio 3
	2013-2014	Estágio 1 e Estágio 3
MINERVA FOODS	2008-2010	Estágio 1
	2011-2012	Estágio 4
	2013-2014	Estágio 3

**Fonte:** Relatório da Administração das empresas

Nota-se na Tabela 3 que o Estágio 1, que corresponde à determinação de custos e controle financeiro, foi encontrado em todas as empresas analisadas por meio dos Relatórios de Administração de cada uma delas. De forma geral, o Estágio 1 foi identificado por meio de palavras relacionadas ao controle de custos e ao controle financeiro.

Considerando que o Estágio 1 se refere às práticas de contabilidade gerencial consideradas tradicionais pela literatura, como já era esperado, essas práticas já estavam consolidadas nas empresas, isso ficou evidente, já que em todas as empresas foi encontrado este estágio.

Quanto ao segundo estágio, fornecimento de informações para planejamento e controle, praticamente em todas as empresas foram verificadas mudanças. As empresas que não apresentaram alteração neste quesito foram a PIFPAF, MARFRIG e MINERVA FOODS.

Destaca-se que em cinco empresas houve evolução em relação à identificação do segundo estágio nos Relatórios da Administração. Nas empresas mais novas não foi identificado este estágio, o que demonstra que a preocupação por planejamento e informações para tomada de decisões não está evidenciada ou não é enfatizada por estas organizações.

O terceiro estágio foi identificado nos Relatórios da Administração de todas as empresas. Este estágio foi identificado nos RA por meio de palavras e expressões relacionadas à melhoria de processos e o aumento da qualidade.

O terceiro estágio está consolidado em todas as empresas pesquisadas. 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 e evidenciado de forma geral.

Sobre o quarto estágio, que tem como objetivo a criação de valor através do uso efetivo dos recursos, identificaram-se várias mudanças nos RA das empresas. A MARFRIG foi a única empresa em que o quarto estágio não foi identificado em nenhum dos períodos. Já na BUNGE e J. MACEDO, foi identificada em mais de um período.



Em seis empresas (GAROTO, M. DIAS BRANCO, JBS, PIF PAF, MARFRIG e MINERVA FOODS) observou-se o quarto estágio em pelo menos um período. Os resultados demonstram que o Estágio 4 está se consolidando em algumas empresas.

Considerando a função do discurso como representação do ambiente em que ele é produzido, conforme abordado no referencial teórico, percebeu-se que todos os estágios da contabilidade gerencial foram evidenciados na análise das empresas analisadas (BEUREN e GRANDE, 2008).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve por objetivo analisar as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial podem ser identificadas nos Relatórios da Administração das oito empresas do ramo alimentício de capital aberto, listadas na BM&FBOVESPA na lista das 500 maiores empresas do Brasil pela Revista Exame – Maiores e Melhores de 2015, ano base 2014.

O Estágio 1 se refere às práticas de contabilidade gerencial consideradas tradicionais pela literatura e ficou evidente sua presença em todas as empresas analisadas. Quanto ao segundo estágio, fornecimento de informações para planejamento e controle, praticamente em todas as empresas foram verificadas mudanças. As empresas que não apresentaram alteração neste quesito foram a PIFPAF, MARFRIG e MINERVA FOODS.

O terceiro estágio está consolidado em todas as empresas pesquisadas. 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 e evidenciado de forma geral.

Sobre o quarto estágio, que tem como objetivo a criação de valor através do uso efetivo dos recursos, identificaram-se várias mudanças nos RA das empresas. A MARFRIG foi a única empresa em que o quarto estágio não foi identificado em nenhum dos períodos. Já na BUNGE e J. MACEDO, foi identificada em mais de um período.

Considerando a função do discurso como representação do ambiente em que ele é produzido, conforme abordado no referencial teórico, percebeu-se que todos os estágios da contabilidade gerencial foram evidenciados na análise das empresas analisadas (BEUREN e GRANDE, 2008).

## 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. Disponível em: ><http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos62006/172.pdf>, Acesso em 20 Agost. 2016.

ARAÚJO G. C., MARIA S. **Contabilidade gerencial e a sua função dentro das empresas**. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/artigos/contabilidade-gerencial-e-a-sua-funcao-dentro-das-empresas>>. Acesso em 17 out. 2016.

BEUREN, I. M.; GRANDE, J. F. **Abordagens da Controladoria em Livros Publicados no Brasil**. RIC - Revista de Informação Contábil, Santa Catarina, 10 mar 2008. Disponível em: <<http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/93/73>> Acesso em 19 ago. 2016.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. Rio de Janeiro: Rocco, 2011.

IGARASHI, D. C. C.; SILVA, R. A.; OLIVEIRA, C. R. Análise das informações que compõem os relatórios da administração segundo a ótica do parecer de orientação da CVM. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 28, n. 3, p. 24-35, 2009.

KPMG; **Empresas Familiares Brasileiras**. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/br/pt/home/insights/2016/06/empresas-familiares-brasileiras.html>>. Acesso em 13 setembro 2016.

MAGALHÃES, I. **Introdução: a Análise de Discurso Crítica**. DELTA, São Paulo, 2005.

MELHORES E MAIORES. **As 500 maiores empresas do Brasil**. RevistaExame. São Paulo: Editora Abril, 2015.

NECYK, G. A. **Contabilidade Gerencial nas Empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010

PEDROSA, C. E.F.. Análise crítica do discurso: introdução teórica e perspectivas de análise. In: BEZERRA, A. P.; \_\_\_\_\_. (Orgs.). **Língua, cultura e ensino: multidisciplinaridade em Letras**. Aracaju: EDUFS, 2008a, p. 83-128.

RESENDE, V. M.; RAMALHO, V. **Análise de Discurso Crítica**. São Paulo: Contexto, 2006.

RICCA, D. **Da Empresa Familiar à Empresa Profissional**. São Paulo: CL-A Cultural, 1998.

SILVA, W. G. **COMPANHIAS ABERTAS BRASILEIRAS: divulgação e confirmação dos conteúdos dos relatórios de administração - 2006-2010**. Disponível em: <[http://www.fpl.edu.br/2013/media/pdfs/mestrado/dissertacoes\\_2012/dissertacao\\_waldemar\\_gabrigh\\_silva\\_2012.pdf](http://www.fpl.edu.br/2013/media/pdfs/mestrado/dissertacoes_2012/dissertacao_waldemar_gabrigh_silva_2012.pdf)>. Acesso em 21 outubro 2016

SILVA, C. A. T; RODRIGUES, F. F.; ABREU, R. L. **Análise dos relatórios de administração das companhias abertas brasileiras: um estudo do exercício social de 2002**. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext;pid=S1415-65552007000200005](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext;pid=S1415-65552007000200005)>. Acesso em 27 outubro 2016