

Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Listadas no Setor de Papel e Celulose da [B]³

EMANUELLE FERREIRA BOGUCHESKI

Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO)

STELLA MARIS LIMA ALTOÉ

Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO)

Resumo

Com as transformações ocorridas no ambiente empresarial, a contabilidade precisou adequar-se a este cenário, dando origem a novas práticas e técnicas gerenciais mais precisas para auxiliar no processo de tomada de decisão. Para apresentar a evolução da Contabilidade Gerencial, a *International Federation of Accountants* (IFAC), em 1998, identificou quatro estágios evolutivos e descreveu o foco, propósito e características de cada estágio por meio do documento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1). O presente estudo tem por objetivo investigar em quais estágios evolutivos propostos pelo IMAP 1 encontram-se as práticas utilizadas pelas empresas de papel e celulose da Bolsa de Valores [B]³. Para tanto, realizou-se nos Relatórios da Administração (RA's) a Análise Crítica do Discurso (ACD), a partir de três categorias, (i) significado das palavras, (ii) interdiscursividade, e (iii) representação dos atores sociais, portanto, adotou-se uma abordagem qualitativa. A análise foi realizada em cinco Companhias, Cia Melhoramento de São Paulo, Irani Papel e Embalagem, Klabin S.A., Santher e Suzano S.A., no período de 2015 a 2019. Os resultados da pesquisa mostram que todas as empresas investigadas adotam práticas de Contabilidade Gerencial. Os quatro estágios evolutivos propostos pela IFAC foram identificados em grande parte dos RA's analisados, porém observou-se uma tendência maior ao uso de artefatos tradicionais de Contabilidade Gerencial por parte das empresas objetos do estudo, classificados nos primeiro e segundo estágios evolutivos. No primeiro estágio as práticas estão relacionadas na determinação dos custos e controle financeiro, e no segundo estágio no fornecimento de informações para controle e planejamento gerencial.

Palavras chave: Contabilidade Gerencial, Estágios Evolutivos, Relatórios da Administração.

1 Introdução

A partir da década de 1980 o ambiente empresarial passou por diversas mudanças, as quais impulsionaram novas técnicas de gestão e ferramentas mais eficazes para auxiliar no processo decisório. Concorrentes mais competitivos, clientes mais exigentes, alteração na forma da condução de negócios e o avanço tecnológico resultaram em implicações na Contabilidade, pois a mesma requer adaptações dos modelos de gestão de modo que possa fornecer informações atuais e adequadas aos novos cenários (Macohon & Beuren, 2016; Ribeiro, 2011).

Segundo Ribeiro (2011), o desenvolvimento da Contabilidade está ligado ao desenvolvimento econômico, social, cultural e tecnológico. Essa evolução pode ser verificada nas últimas décadas, a partir de novas técnicas de gestão e controle, novas visões de composição do patrimônio, novas demandas informacionais e novas tecnologias. Tais inovações refletiram nas mudanças dos Sistemas de Contabilidade Gerencial, com o maior volume de informações disponíveis, maior facilidade de acesso às informações e uma melhor formação acadêmica dos profissionais da área contábil (Guerreiro, Frezatti, Lopes & Pereira, 2005).

A evolução e transformações ocorridas na Contabilidade Gerencial são apresentadas no estudo realizado pela *International Federation of Accountants* (IFAC), a qual publicou o documento intitulado *International Management Accounting Practices 1* (IMAP 1) em 1998. Tal estudo reconheceu quatro estágios evolutivos, apresentando o foco, propósito e características evidenciados em cada um deles.

O setor de papel e celulose é um segmento da indústria do agronegócio de base florestal que vem crescendo e consolidando no mercado desde os anos de 1970, de forma cada vez mais automatizada e otimizada. A produção de papel e celulose reflete consideravelmente na economia brasileira, participando fortemente na geração de riqueza nacional e impactando nos números de exportação, pois possui forte influência em produtos destinados à mercados externos (Centro Tecnológico de Celulose e Papel, 2013). Como atua basicamente em *commodities*, a principal missão da gestão desse segmento é a elevação da produção visando a otimização dos recursos, com eliminação de desperdícios e redução dos custos para potencialização dos lucros.

Assim, tendo em vista a necessidade de práticas gerenciais modernas para munir a gerência das empresas com informações que auxiliem no processo decisório, surge a seguinte questão de pesquisa: Em quais estágios evolutivos preconizados pela IFAC encontram-se as práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas empresas listadas no setor de papel e celulose da [B]³? O objetivo deste trabalho se propõe em investigar em quais estágios evolutivos propostos pela IFAC encontram-se as práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas empresas do setor de papel e celulose listadas na [B]³.

O presente estudo justifica-se pela importância em identificar a forma que as práticas de Contabilidade Gerencial têm evoluído em empresas deste segmento, pois as entidades necessitam de práticas mais avançadas que visem a redução de custos e desperdícios, conforme citado anteriormente. Além disso, a análise desses estágios permite verificar a variação dos níveis de informação de Contabilidade Gerencial em empresas de um mesmo setor, permitindo uma comparação entre estas. A relevância se dá também pela importância do setor de papel e celulose na economia brasileira.

Incluindo a presente introdução, o trabalho está estruturado em cinco seções. Na sequência, apresenta-se o referencial teórico, o qual aborda conceitos de Contabilidade Gerencial, a descrição dos estágios evolutivos da mesma propostos pela IFAC e o levantamento de estudos anteriores voltados à área de investigação do presente artigo em outros segmentos de mercado. A terceira seção aborda os procedimentos metodológicos,

enquanto a quarta seção apresenta a análise dos resultados encontrados. Por fim, são apresentadas as considerações finais à pesquisa realizada.

2 Referencial Teórico

2.1 Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada como o segmento da ciência contábil responsável por reunir informações necessárias à administração que complementam informações já existentes na Contabilidade Financeira (Padoveze, 2012). Essas informações são apresentadas e classificadas sob uma perspectiva mais analítica e detalhada para que possam auxiliar os usuários internos da organização na tomada de decisão. Borges e Leal (2012) complementam, que, enquanto a Contabilidade Financeira volta-se aos usuários externos, a Contabilidade Gerencial preocupa-se em atender as necessidades dos usuários internos, sendo o foco no usuário uma das principais diferenças entre os dois segmentos.

Padoveze (2012) afirma que o propósito da Contabilidade Gerencial está voltado à atender todos os usuários internos da organização com informações econômicas e quantitativas que auxiliem no processo decisório, na avaliação dos resultados empresariais e desempenho dos gestores, em todas as etapas do processo de gestão, sendo necessário diversos instrumentos e sistemas contábeis gerenciais para o atendimento de seus objetivos.

Para Garrison, Noreen e Brewer (2013), entende-se por usuários internos os gerentes de diversos níveis da organização que necessitam de informações para uso na própria entidade. Assim, a Contabilidade Gerencial é responsável por atender as necessidades destes usuários, auxiliando-os na realização de três atividades essenciais: planejamento, controle e tomada de decisões.

Nesse contexto, Prakash (2013) considera que permitir informações relevantes, que levem a novas estratégias de negócios, direcionar o planejamento e os controles, auxiliar na tomada de decisão, otimizar o desempenho e a utilização de recursos, além de criar processos de gerações de valor para a empresa, são características benéficas da Contabilidade Gerencial. Em relação aos benefícios propiciados pelas informações gerenciais, o fornecimento adequado dessas informações permite aos gestores maior confiança e melhores informações para a tomada de decisão, fortalecendo as ideias já expostas, em que a Contabilidade Gerencial é responsável por auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão.

Em 1989, o *Institute of Management Accountants* (IMA), órgão responsável pela regulamentação dos profissionais que atuam como contadores gerenciais, nos Estados Unidos, definiu a Contabilidade Gerencial como o processo de gestão que contribui na tomada de decisão, no desenvolvimento do planejamento e dos sistemas de gestão de desempenho, e no provimento de competências relacionadas aos relatórios financeiros e de controle a partir da construção e compilação de informações internas (Lunkes, Costa, Bortoluzzi & Rosa, 2018). Macohon e Beuren (2016) caracterizam a Contabilidade Gerencial como uma instituição universal, a qual evoluiu e aprimorou suas funções, passando a ser avaliada como uma atividade estratégica da organização.

Nesse contexto, o próximo tópico apresenta a evolução da Contabilidade Gerencial com relação a seu foco e objetivos, sendo segregada em quatro estágios evolutivos, conforme publicados pela IFAC.

2.2 Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial

O ambiente empresarial foi marcado por diversas transformações que resultaram na alteração da estrutura das organizações, na forma de condução e controle dos negócios, na

necessidade de informações atuais e mudanças nos sistemas operacionais (Grande & Beuren, 2011). Com essas transformações, a contabilidade precisou adequar-se a este cenário, dando origem a novas práticas e técnicas gerenciais mais precisas para auxiliar no processo de tomada de decisão.

Para apresentar a evolução sofrida pela Contabilidade Gerencial, a IFAC (1998) identificou quatro estágios evolutivos e descreveu o foco, propósito e características de cada estágio por meio do documento IMAP 1, conforme exposto anteriormente.

Conforme descrito pela IFAC (1998), no primeiro estágio, antes de 1950, o foco de atuação da Contabilidade Gerencial estava voltado à determinação de custos e controle financeiro, por meio do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos. No segundo estágio, o qual ocorreu entre 1950 e 1965, a atenção concentrou-se no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, por meio do uso de tecnologias como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.

O terceiro estágio compreendeu o período 1965 a 1985, a atenção voltou-se à redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, a partir do uso de análises de processos e tecnologias de gestão de custos. O quarto estágio teve início em 1985 e perdura até os dias de hoje, com foco na geração de valor por meio do uso efetivo de recursos, de tecnologias de mensuração dos direcionadores de valor ao cliente, ao acionista, e da inovação organizacional (IFAC, 1998).

Bortoluzzi (2018) salienta que a principal transição foi a do estágio 2, em que a Contabilidade Gerencial concentrava-se apenas no fornecimento de informações aos usuários, para os estágios 3 e 4, passando a exercer o papel essencial no processo gerencial e controle, com a gestão dos recursos por meio da redução dos desperdícios, do aumento da eficiência e da criação de valor organizacional. Contudo, o foco no fornecimento de informações não deixou de existir, apenas foi remodelado e combinado com os novos estágios.

Para Soutes (2006), o termo *artefatos da Contabilidade Gerencial* é empregado para abranger todas as atividades, ferramentas, filosofias e métodos de gestão que possam ser utilizados por profissionais da área na execução de suas atividades. Nesse contexto, os artefatos são métodos e instrumentos de gestão fundamentais para que os profissionais da Contabilidade Gerencial possam realizar suas atividades e funções, além de auxiliar no processo de tomada de decisão (Borinelli, 2006; Bortoluzzi, 2018).

Soutes (2006) buscou classificar os artefatos da Contabilidade Gerencial nos quatro estágios evolutivos, definidos pelo IMAP, conforme expostos na Tabela 1. Segundo Soutes (2006), os artefatos apresentados segregam-se entre tradicionais e modernos. Os artefatos tradicionais são utilizados no primeiro e segundo estágios evolutivos e os modernos classificados nos terceiro e quarto estágios evolutivos.

Observa-se que os artefatos tradicionais visam a determinação de custos e a geração de informações para controle e planejamento operacional, estando voltados ao desempenho financeiro da organização. Com o surgimento de novas necessidades para atender o mundo dos negócios, surgem os artefatos modernos, direcionados à adoção de medidas de desempenho financeiras e não financeiras, os quais visam a redução de perdas de recursos e à geração de valor para a organização (Bortoluzzi, 2018; Colares & Ferreira, 2013).

Marques, Sell, Lavarda e Zonatto (2016) conceituam os artefatos tradicionais como instrumentos que compreendem as questões internas e financeiras das entidades. Em contrapartida, os artefatos modernos estão voltados à visão estratégica da organização, combinando informações financeiras e não financeiras.

Tabela 1

Classificação dos artefatos da contabilidade gerencial por estágios evolutivos

Estágio	Artefatos
Estágio 1 Determinação dos custos e controle financeiro	Custeio por Absorção Custeio Variável Custeio Padrão Retorno sobre o Investimento
Estágio 2 Informação para controle e planejamento gerencial	Preço de Transferência Moeda constante Valor presente Orçamento Descentralização
Estágio 3 Redução de perdas de recursos no processo operacional	Custeio Baseado em Atividades (ABC) Custeio Meta (Target Costing) Benchmarking Kaizen Just in Time (JIT) Teoria das Restrições Planejamento Estratégico Gestão baseada em Atividades (ABM)
Estágio 4 Criação de valor através do uso efetivo dos recursos	EVA (Economic Value Added) Balanced Scorecard GECON Simulação Gestão Baseada em Valor (VBM)

Fonte: adaptado de Soutes (2006).

São considerados artefatos tradicionais: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização. Custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta (target costing), benchmarking, kaizen, just in time (JIT), teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM), GECON, EVA, simulação, *Balanced Scorecard* e gestão baseada em valor (VBM) são considerados artefatos modernos da Contabilidade Gerencial.

Assim, percebe-se que a Contabilidade Gerencial tem evoluído, buscando novos artefatos que estão sendo utilizados para permitir o aumento de qualidade na produção e a redução de desperdícios de recursos, visando também a implementação de novas tecnologias e complexos processos de gestão (Santos, Azevedo, Lima & Lucena, 2017).

2.3 Estudos anteriores

Alguns estudos têm identificado em quais estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, preconizados pela IFAC (1998), encontram-se as práticas utilizadas por diversos segmentos de mercado. A Tabela 2 apresenta uma síntese dos principais resultados dessas pesquisas acerca do tema em questão.

Tabela 2

Estudos anteriores sobre estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial

Autores	Objetivo	Metodologia	Resultados obtidos
Bortoluzzi (2018)	Identificar os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial que predominam nas organizações da região carbonífera de Santa Catarina.	Foram aplicados questionários às empresas localizadas na região sul de Santa Catarina. A amostra da pesquisa totalizou 136 questionários respondidos, com organizações de diversos portes e segmentos econômicos.	As organizações investigadas consideram como os mais úteis e importantes os artefatos tradicionais da Contabilidade Gerencial dos estágios 1 (Determinação do Custo e Controle Financeiro) e 2 (Informação para Controle e Planejamento Gerencial).
Lunkes, Costa, Bortoluzzi e Rosa (2018)	Analisar a adoção de práticas de Contabilidade Gerencial em empresas hoteleiras de Florianópolis, SC, Brasil.	A população desse estudo compõe-se de 55 hotéis associados à Associação Brasileira da Indústria de Hotéis de Santa Catarina (ABIH) em Florianópolis.	Os resultados apontam para uma preferência por práticas de gestão tradicionais, incluídas nos estágios 1 e 2, com ênfase na determinação dos custos e controle financeiro e provisão de informação para planejamento e controle gerencial.
Macohon e Beuren (2016)	Investigar os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial preconizados pela IFAC que preponderam em um polo industrial moveleiro.	O estudo compreendeu uma amostra aleatória de 25 indústrias, com base no número de funcionários. A amostra compreende 15 indústrias de porte médio do setor moveleiro, situadas no município de São Bento do Sul /SC - Brasil.	Concluiu-se que o Primeiro Estágio da Contabilidade Gerencial prepondera nas empresas do polo moveleiro de São Bento do Sul/SC, com 58% dos artefatos em fase de implantação e implantados.
Mattos, Freitag e Starke Junior (2010)	Identificar em qual estágio de evolução se encontram as práticas de Contabilidade Gerencial adotadas pelas empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana.	Compreendeu gestores de 25 empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana afim de explorar a caracterização das empresas e a utilização de 37 práticas de Contabilidade Gerencial elencadas pela IFAC.	Concluiu-se que as empresas investigadas, no quesito importância encontram-se no estágio 1 e no quesito frequência de uso de encontram-se no estágio 2, assim afere-se que estão em processo de transição, entre os estágios 1 e 2.
Soutes e Zen (2005)	Avaliar, por meio de pesquisa empírica, como está a evolução da Contabilidade Gerencial nas empresas brasileiras segundo os estágios evolutivos.	Foram aplicados questionários a três turmas de pós-graduação em curso em novembro de 2004, totalizando 70 respondentes com carreiras orientadas para a contabilidade e gestão empresarial.	A maior parte das empresas entrevistadas utiliza os artefatos classificados no primeiro estágio, indicando que a posição da Contabilidade Gerencial das empresas analisadas está plenamente consolidada neste estágio.

Fonte: os autores (2021).

A partir do levantamento realizado, observa-se que todos os segmentos estudados utilizam práticas de gestão tradicionais, com medidas financeiras voltadas à situação interna das entidades, o que resulta na classificação e consolidação das empresas nos estágios 1 e 2. Embora seja apontada a importância da utilização de medidas não financeiras, os usuários ainda têm preferência e se sentem mais confortáveis em munir-se de informações financeiras para a tomada de decisão.

Isso mostra que, embora a Contabilidade Gerencial esteja evoluindo, a principal prioridade dentro das empresas estudadas continua sendo o fornecimento de informações

relevantes para tomada de decisão, com ênfase na determinação dos custos e controle financeiro e provisão de informação para planejamento e controle gerencial, deixando os artefatos relacionados a redução de desperdícios e criação de valor em segundo plano.

3 Aspectos Metodológicos

Esta pesquisa caracteriza-se como exploratória quanto ao seu objetivo, com abordagem qualitativa, realizada por meio de análise documental. Segundo Malhotra (1993), a pesquisa exploratória proporciona a formação de ideias para o entendimento do conjunto problema, por meio da construção de hipóteses e identificação de variáveis que precisam ser incluídas na pesquisa. Quando se trata de pesquisa documental, a mesma remete a fontes primárias, ou seja, materiais que ainda não receberam tratamento analítico e científico (Sá-Silva, Almeida & Guindani, 2009). Cabe ao pesquisador interpretar os dados originais, sintetizar as informações e concluir o raciocínio.

Este estudo teve como base documental os Relatórios de Administração (RA's) de 5 empresas pertencentes ao setor de papel e celulose da Bolsa de Valores [B]³, sendo elas: Cia Melhoria de São Paulo, Irani Papel e Embalagem, Klabin S.A., Santher e Suzano S.A. Os Relatórios foram pesquisados no site da [B]³ em junho de 2020, e o período de busca foi de 2015 a 2019, o que resultou em 25 RA's.

A abordagem qualitativa foi empregada para análise dos RA's. Utilizou-se o método de Análise Crítica do Discurso (ACD), desenvolvida por Norman Fairclough, com abordagem da Análise do Discurso Textualmente Orientada (ADTO), a qual recorre a evidências textuais para compreender as estruturas linguísticas usadas como modo de ação sobre o mundo e sobre as pessoas, identificando e revelando causas que estão ocultas. O texto analisado compõe o *corpus* da análise (Salles & Dellagnelo, 2019). No presente estudo, o *corpus* é constituído pelos RA's das empresas escolhidas.

Costa (2007) consolidou a ACD em três macrocategorias: o significado acional, o significado representacional e o significado identificacional. Segundo o autor, o significado representacional refere-se aos diferentes discursos presentes no texto que atuam como forma de representação de aspectos do mundo que podem ser observados na análise.

Nesse contexto, a pesquisa foi baseada nos estudos de Costa (2007) e Grande e Beuren (2011), ambos expõem em seus trabalhos a análise dos dados de suas pesquisas a partir do significado representacional, subdividido em três categorias: significado das palavras, interdiscursividade e representação dos atores sociais, conforme expostos na Tabela 3.

Tabela 3

Classificação de análise do significado representacional

Categorias	Práticas de análise
Significado das palavras	Identificar em qual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial encontram-se as práticas utilizadas a partir da análise do vocabulário empregado no texto, por meio de expressões e palavras-chave.
Interdiscursividade	Identificar em qual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial encontram-se as práticas utilizadas através da análise da relação dos diferentes discursos utilizados no texto.
Representação dos atores sociais	Identificar em qual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial encontram-se as práticas utilizadas por meio do estudo de como os agentes envolvidos no processo são representados no texto.

Fonte: adaptado de Grande e Beuren (2011).

A partir destas categorias, buscou-se a identificação de quais estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial encontram-se as práticas utilizadas pelas empresas objetos da

pesquisa.

4 Análise e Discussão dos Resultados

Neste tópico realiza-se a descrição e análise dos dados, iniciando com a caracterização das empresas escolhidas, seguida da ACD nos RA's das mesmas, no período de 2015 a 2019, visando identificar em quais estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial encontram-se as práticas contábeis utilizadas.

4.1 Cia. Melhoramento de São Paulo

A Cia. Melhoramento de São Paulo é uma das empresas objeto da pesquisa. Fundada em 12 de setembro de 1890, a Companhia é uma empresa nacional, de capital aberto, tendo entre seus principais acionistas as famílias que originalmente fundaram a empresa. Em 2009, após estudos de reformulação dos seus negócios, a empresa vendeu os ativos de fabricação de papéis *tissue* (papéis higiênicos, toalhas e guardanapos) e passou a focar suas operações nos mercados editorial, no plantio de florestas, na produção de fibras de alto rendimento e na área de gestão imobiliária.

A análise dos RA's da Cia. Melhoramento, com base no significado representacional, partiu, inicialmente, do **significado das palavras**. Em todo o período, foram encontrados fragmentos voltados ao primeiro e segundo estágio da Contabilidade Gerencial.

No RA de 2016, a empresa evidencia o controle de custos e redução de despesas para adaptar-se à realidade do mercado, característica do primeiro estágio evolutivo, preconizado pela IFAC, o qual têm como foco a determinação de custos e controle financeiro: “Atenta aos vetores do mercado, a Editora novamente **readequou suas despesas e custos** à nova realidade e concentrou-se numa política comercial que privilegiou um fluxo de caixa positivo e saudável [...]” (Cia. Melhoramento de São Paulo, 2016, p. 1).

O segundo estágio caracteriza-se pelo fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial. Em 2015, a empresa analisada relatou seu comprometimento com a capacitação profissional de seus colaboradores, porém realizando treinamentos e atividades de acordo com o planejamento e orçamento anual. O fragmento se repete em todos os anos analisados:

Mantém programas de avaliação de cargos e capacitação de gestores de acordo com os objetivos e as metas empresariais **estabelecidos nos seus processos de orçamento anual**. Dessa forma, a Companhia espera acompanhar a carreira do profissional e identificar sucessores para cargos-chave (Cia. Melhoramento de São Paulo, 2015, p.4).

Seguindo para o ano de 2019, percebe-se uma contínua visão da Companhia em planejamento e objetivos a curto e longo prazo:

No mercado editorial, a Companhia investe nos lançamentos e distribuição de seus livros físicos, ao mesmo tempo em que realiza investimentos nas novas mídias eletrônicas e também **traça modelos de negócios mais adaptados às tendências do mercado editorial no médio e longo prazo** (Cia. Melhoramento de São Paulo, 2019, p.5).

Com base na **interdiscursividade**, cujo objetivo é identificar em qual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial encontram-se as práticas utilizadas a partir das análises dos diferentes discursos utilizados, notou-se, em grande parte dos anos analisados, que a Cia. Melhoramento visa, principalmente, a inovação de seus produtos e serviços, conforme o

trecho a seguir, o qual consta nos RA's de 2017, 2018 e 2019:

Observa também que a despeito do ano ainda difícil pelo qual passou o país, o Conglomerado, acreditando no futuro, **continuou investindo no aprimoramento de seus produtos e processos na Editora**, na Planta de Fibras de Alto Rendimento, em suas Florestas, na comercialização de imóveis, na disponibilização de espaços para locação comercial e eventos culturais em sua sede (Cia. Melhoramento de São Paulo, 2019, p.1).

Outro tópico a ser analisado é a **representação dos atores sociais**, que verifica como determinados personagens são citados, nesse caso, os personagens principais são os funcionários, fornecedores, clientes e administradores. A empresa normalmente refere-se a seus funcionários como colaboradores em todos os RA's analisados, sem citar seus clientes e fornecedores:

A Companhia acredita que seu desempenho nos negócios está diretamente relacionado com o comprometimento, ética e alto grau de competência e profissionalismo de seus **colaboradores**, sejam eles empregados próprios, terceiros, empreiteiros ou temporários (Cia. Melhoramento de São Paulo, 2017, p. 4).

Conforme exposto, com base no significado das palavras, é possível notar que a Cia. Melhoramento de São Paulo possui suas práticas voltadas aos primeiro e segundo estágios da Contabilidade Gerencial, segundo o IFAC. Analisando a interdiscursividade e representação dos atores sociais, nenhum artefato leva a identificação dos estágios evolutivos empregados.

4.2 Irani Papel e Embalagem

Desde 1941, a Irani vem atuando no mercado de papel e celulose, estando, atualmente, entre as quatro maiores empresas do segmento no Brasil. Sua sede está localizada no Rio Grande do Sul. É uma empresa de embalagem de papel integrada, com robusta base florestal própria. A essência dos seus negócios é a produção e a comercialização de embalagens de papelão ondulado e papel para embalagens. As principais matérias primas são as florestas plantadas de Pinus (fibra longa) de propriedade da Companhia e papéis reciclados de fibra longa (aparas).

Com base nos RA's analisados por meio do **significado das palavras** encontradas, foi possível identificar tendências relacionadas ao primeiro, terceiro e quarto estágios da Contabilidade Gerencial.

Em 2015 e 2018, nota-se o efetivo controle de custos, voltado ao primeiro estágio da Contabilidade Gerencial. Assim, como em todo o período analisado, vários fragmentos remetem ao controle financeiro e de custos para o melhor resultado da empresa, conforme trecho a seguir:

As despesas administrativas em 2015 foram 1,2% inferiores, em relação a 2014, e totalizaram R\$ 46.415 mil, representando 6,1% da receita líquida consolidada, menor quando comparada a 6,4% de 2014, **refletindo os esforços de redução de custos durante o ano** (Irani Papel e Embalagem, 2015, p.11).

No RA de 2016, observa-se uma tendência ao quarto estágio, o qual foca 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. De 2017 a 2019, também são encontrados expressões e fragmentos, que podem ser visualizados no trecho a seguir:

De forma pioneira e inovadora a Irani implantou o projeto para recuperação de plástico (resíduo proveniente da reciclagem de aparas de papelão) gerando um novo subproduto chamado de apara mista de plástico, matéria-prima utilizada pela indústria do plástico para confecção de mourões, telhas e chapas de plástico reciclado, **criando uma nova cadeia produtiva com valor agregado** e com o benefício ambiental evitando a disposição de resíduos plásticos em aterro (Irani Papel e Embalagem, 2017, p. 19).

Analisando os relatórios com base na **interdiscursividade**, em todos os anos, encontrou-se os discursos relacionados a sustentabilidade e gestão de desempenho ambiental. Isso leva a uma tendência presente no terceiro estágio da Contabilidade Gerencial, pois está atrelado a redução de desperdícios dos recursos utilizados no processo da empresa:

A política ambiental da Irani está alinhada com a Norma ISO 14001:2015 e reflete o comprometimento com as partes interessadas através do **atendimento aos requisitos legais aplicáveis, prevenção da poluição, preservação do meio ambiente, redução de impactos ambientais e melhoria contínua com o objetivo de aumentar o desempenho**, conduzindo suas atividades de acordo com as melhores práticas de gestão ambiental (Irani Papel e Embalagem, 2019, p. 27).

Com relação a **representação dos atores sociais** nos relatórios analisados, observa-se uma atenção da Irani voltada a seus colaboradores e comunidade, em todo o período analisado. Percebe-se uma forte tendência ao quarto estágio evolutivo, o qual abrange, também, a criação de valor por meio das tecnologias que examinam os medidores do valor do cliente, do valor do acionista e da inovação organizacional:

As pessoas são os propulsores para cumprir a missão e catalisadores para atingir a visão. Por isso, formar equipes de alta performance e fazer com que as pessoas desenvolvam o máximo de seu potencial pessoal e profissional faz parte da estratégia. Este estímulo e desenvolvimento é oferecido aos **colaboradores** por meio de cinco programas estruturantes: GERA, CRESCE, CUIDA, MOTIVA e SUPERA (Irani Papel e Embalagem, 2018, p. 21).

Os investimentos sociais da Irani buscam atender ao objetivo estratégico de promover o desenvolvimento das comunidades do entorno, no intuito de **compartilhar valor e gerar prosperidade para todos os públicos impactados** pelos negócios da Companhia (Irani Papel e Embalagem, 2019, p. 30).

Analisando os Relatórios do período escolhido para a presente pesquisa, a empresa Irani permite notar um avanço de suas práticas de Contabilidade Gerencial. Podendo observar fragmentos que se encaixam em, praticamente, todos os estágios preconizados pelo IFAC.

4.3 Klabin S.A.

O Grupo Klabin atua no mercado desde 1889. Atualmente, são considerados os maiores produtores e exportadores de papéis do Brasil e líderes na produção de papéis e cartões para embalagens, sacos industriais e embalagens de papelão ondulado. A companhia exporta seus produtos para mais de 70 países, abastecendo empresas globais, que são líderes mundiais em seus setores de atuação. Possui 19 unidades industriais, sendo 18 localizadas no Brasil e uma na Argentina.

Com base na análise por meio do **significado das palavras** identificadas nos relatórios, em 2019 notou-se fortes evidências de controle de custo colocados em prática. Assim como em todos os outros anos, a Klabin relata fragmentos que levam a mesma percepção, a qual está ligada ao primeiro estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial: “os

esforços da Companhia em seus **programas de redução de custo** e o maior volume de vendas que diluiu parte dos custos fixos, compensaram em parte a inflação de insumos e a maior taxa média de câmbio do período [...].” (Klabin S.A., 2015, p. 7).

No RA de 2016, também foi evidenciado a redução e controle de custos para melhorar seu mix de produtos e mercados, conforme trecho a seguir:

Desde 2011, quando iniciamos nosso ciclo projetado de 10 anos de crescimento, **temos trabalhado na redução de custos operacionais e administrativos** e investido no desgargalamento de capacidades produtivas e melhoria do mix de produtos e mercados (Klabin S.A., 2016, p. 1).

Ainda por meio do significado das palavras, foi possível identificar expressões que levam a percepção da Klabin como uma empresa que possui práticas da Contabilidade Gerencial elencadas no segundo estágio evolutivo. As expressões identificadas estão ligadas ao planejamento e controle gerencial, com uso de orçamento e planejamentos a curto e longo prazo, como afirmado pela Klabin (2015, p. 2) “tudo na Klabin é feito com **visão de longo prazo** e a capacidade de renovação da Companhia, preservando a sua essência, é uma constante que a acompanha ao longo de sua história [...]”.

É importante destacar o foco e a capacidade de execução da Klabin, que atingiu esse grande avanço na construção do seu maior projeto de expansão exatamente conforme o **cronograma e o orçamento iniciais** e simultaneamente ao incremento dos resultados em um cenário bastante adverso (Klabin S.A., 2015, p. 9).

Com relação ao terceiro estágio, foi possível identificar fragmentos do texto do RA de 2015, que levam a uma percepção da preocupação da empresa com a redução de desperdício dos recursos utilizados:

Sua missão será contribuir para o constante aumento da produtividade e da qualidade de nossos produtos, desenvolver novas possibilidades para o uso múltiplo da nossa base florestal e **buscar soluções para uma eficiência cada vez maior no volume de insumos consumidos**, tendo em vista a minimização de impactos ao meio ambiente (Klabin S.A., 2015, p. 1).

No RA do ano de 2019, notou-se uma tendência ao quarto estágio da Contabilidade Gerencial, com expressões voltadas a geração de valor aos acionistas:

Estes fatores ajudam a garantir a **constante geração de valor aos acionistas e a perenidade dos negócios**, pela transformação das suas florestas plantadas em produtos de usos múltiplos, renováveis, recicláveis e biodegradáveis (Klabin S.A., 2019, p. 6).

Analisando os Relatórios com base na **interdiscursividade**, é possível identificar uma forte tendência a liderança nos discursos. Essa característica está presente em todo o período analisado. Mesmo sendo um atributo com forte tendência em todos os anos, o quesito liderança não contribui para a classificação nos estágios evolutivos propostos pelo IFAC:

Nos últimos anos, a Klabin fez investimentos expressivos em seus negócios, dobrou a sua capacidade de produção, ingressou em novos mercados e **reforçou a sua consolidação como uma empresa única**, com um mix de produtos sem paralelo na indústria nacional (Klabin S.A., 2017, p. 1).

A consolidação do modelo Atitude Klabin, comportamentos e atitudes considerados essenciais para a organização, bem como a constante evolução cultural da

Organização foram essenciais para o alcance dos resultados excepcionais do ano de 2019. A **liderança** atua bem próxima aos times para fortalecer a visão do todo, a meritocracia, a autonomia, a diversidade, o respeito, a agilidade, reflexão e simplificação, dentre outros (Klabin S.A., 2019, p. 20).

Com relação a **representação dos atores sociais**, em todo o período analisado, não são identificadas muitas referências aos funcionários, acionistas, fornecedores e clientes. Alguns trechos são identificados nos RA's analisados, os quais reforçam o foco da Klabin no desenvolvimento profissional de seus funcionários, não contribuindo para a análise e percepção de estágios presentes nesse contexto:

Nossa Universidade Corporativa deu um grande salto no alcance ao universo de **colaboradores** da Cia. Denominada ENK – Escola de Negócios Klabin, seu objetivo é aprimorar as competências requeridas para uma Klabin extraordinária em um processo consistente de desenvolvimento de pessoas (Klabin S.A., 2015, p. 13).

Contudo, percebe-se que a Klabin S.A. possui tendências em todos os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial. Esta conclusão pauta-se na análise dos dados a partir do significado das palavras. Embora algumas práticas já estejam classificadas no quarto estágio, a maior frequência de expressões e palavras estão voltadas ao primeiro e segundo estágios evolutivos, que tratam de controle de custos, planejamento e orçamentos.

4.4 Santher

A Santher foi fundada há 81 anos. Desde então, a empresa se dedica à construção de marcas e negócios nos mercados de bens de consumo, papéis para uso industrial e soluções de higiene para indústrias, estabelecimentos comerciais, empresas e hotéis. A empresa possui amplo complexo industrial e logístico, com fábricas localizadas em São Paulo, Rio Grande do Sul e Paraíba. A Santher produz mais de 180 mil toneladas de papel por ano, volume que a coloca entre as 15 maiores do setor no mundo em capacidade de produção.

A partir da análise dos RA's da Santher, com base no **significado das palavras**, notou-se, em todos os períodos, fragmentos de texto e expressões voltadas ao primeiro estágio evolutivo. Esses fragmentos e expressões relacionam-se, principalmente, ao controle e redução de custos, visto que o cenário econômico de grande parte dos anos analisados foi considerado difícil. Assim, a gestão da Santher apostou na redução de custos e despesas para se manter no mercado:

A Administração da Santher para lidar com este quadro bastante adverso, realizou uma série de otimizações adicionais nos processos industriais, logístico, e estrutura organizacional, com o intuito de assegurar maior eficiência dos gastos, e mantendo grande austeridade no **controle e redução de seus custos e despesas**. Por outro lado, colocou foco e disciplina na sua execução comercial (Santher, 2016, p. 1).

Diante desse cenário mercadológico mais favorável e considerando, (i) **as reduções de custos que já foram materializadas ao longo dos últimos anos** e (ii) **as reduções de custos previstas para execução ao longo do corrente ano**, a Administração está confiante de que a Companhia está ainda mais preparada para enfrentar os desafios de mercado (Santher, 2017, p. 6).

Também foi possível identificar tendências de práticas contábeis voltadas ao segundo estágio, com foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, por meio de expressões e fragmentos relacionados a utilização de orçamentos e planejamentos a longo prazo:

A Santher entende que o fator humano é o grande diferencial para o sucesso de uma organização. Ao longo de 2015, demos continuidade ao **planejamento de longo prazo** de RH, com ações que visam construir um ambiente de pró-atividade, engajamento e alto desempenho profissional (Santher, 2015, p. 5).

Com relação a ADC baseada na **interdiscursividade**, é possível encontrar como discurso principal o da competitividade. O mesmo encontra-se em todos os relatórios analisados, sendo possível identificar trechos que levam a percepção de competitividade por meio do controle e redução de custos e despesas. Nesse contexto, é possível atrelar essa análise ao primeiro estágio de evolução da Contabilidade Gerencial proposto pelo IFAC.

Mesmo diante desse cenário adverso, considerando os resultados que vem obtendo nos últimos anos, a Administração da Companhia está confiante em **dar continuidade aos projetos e ações que vem conduzindo para elevar receitas e aumentar rentabilidade e geração de caixa**. A maior parte dos produtos da Santher são de primeira necessidade e a força de suas marcas são alavancas essenciais para seu **posicionamento competitivo** (Santher, 2015, p. 7).

Quando analisada a base de dados a partir da **representação dos atores sociais**, não é possível chegar à classificação das práticas contábeis em nenhum dos estágios evolutivos. Em seus RA's, a Santher se refere aos seus colaboradores como funcionários.

Garantir que **os funcionários** atuem com segurança, cumprindo os processos e normas previstos pela legislação, também é nosso foco de atuação. Por isso, vale citar ainda que todos os treinamentos obrigatórios foram realizados nos prazos previstos pelos órgãos reguladores (Santher, 2015, p. 5).

Além disso, a empresa trata a importância de ações sociais voltadas a comunidade e qualidade de vida da população em tópico específico nos relatórios, recorrendo algumas das ações praticadas.

Ao verificar todos os tópicos analisados, nota-se que a Santher possui práticas contábeis classificadas, principalmente, no primeiro e segundo estágios da Contabilidade Gerencial, com forte utilização de ferramentas para controle e redução de custos, bem como a utilização de orçamentos e planejamento a longo prazo.

4.5 Suzano S.A.

Fundada em 1924, a Suzano é uma empresa brasileira de base florestal, que está entre as maiores produtoras verticalmente integradas de papel e celulose de eucalipto da América Latina. Seu portfólio de produtos contempla papel imprimir & escrever, papel cartão e celulose. A produção tem origem nas unidades industriais localizadas em Suzano, Rio Verde e Limeira, no Estado de São Paulo; Mucuri, na Bahia; e Imperatriz, no Maranhão. Além disso, também possui escritórios comerciais em outros países do exterior.

Analisando os RA's da Suzano com base no **significado das palavras**, percebe-se, em todos os períodos analisados, tendências relacionadas ao primeiro estágio evolutivo, com ações e práticas utilizadas no controle de custos em todas as unidades de negócio:

Esta complexidade de cenários exige gestão florestal de alto nível com foco constante na melhoria dos processos e na **redução dos custos florestais**. E é isto que a Companhia tem feito por meio da melhoria constante dos processos florestais, pela busca de novas tecnologias e de melhores práticas de gestão (Suzano S.A., 2016, p. 3).

Com relação ao segundo estágio, foi possível visualizar, especialmente no ano de 2017, o relato de desenvolvimento de projetos com base em orçamentos e planejamentos a longo prazo, o que contribuiu para os bons resultados obtidos. Nesse contexto, a Suzano S.A. (2017, p. 4) afirma que “todos os projetos foram concluídos dentro do prazo e do **orçamento previstos inicialmente** [...]”.

Também nota-se tendências do terceiro estágio evolutivo, com expressões relacionadas a redução de desperdícios dos recursos utilizados nos processos da empresa: “a política ambiental da Companhia estabelece um compromisso com relação à conservação do meio ambiente, por meio da **redução do consumo dos recursos naturais e da mitigação dos impactos de suas atividades** [...]” (Suzano S.A., 2017, p. 9).

Em todos os RA's analisados, foi possível identificar diversos fragmentos de texto referindo-se à geração de valor ao acionista e partes integrantes da cadeia. Conforme o trecho a seguir, nota-se a visão focada da empresa sobre a criação de valor, podendo classificá-la como um atributo de quarto estágio evolutivo:

Esses novos negócios são avenidas de diversificação, e a expectativa é de que aumentem sua representatividade no resultado consolidado ano após ano, com maior **criação de valor e de maneira sustentável**, a fim de reduzir a volatilidade de resultados da Companhia, uma vez que são menos expostos a fatores exógenos (Suzano S.A., 2016, p. 1).

A Suzano S.A. (2016, p. 2) expõe que “privilegiamos a **geração de valor para o acionista** e perseguindo o retorno do capital empregado, com a solidez e disciplinas (de custos, financeira, e de capital) que sempre nos acompanharam [...]”.

A **interdiscursividade** presente no discurso pode ser definida em inovação. Todo o período analisado contempla a mesma percepção de inovação e crescimento como discursos principais. A inovação apresentada pela empresa analisada faz ligações a criação de valor da mesma, o que permite identificar tendências voltadas ao quarto estágio de evolução:

Buscando a **inovação**, a quebra de paradigmas e a **criação de valor de forma sustentável**, investe em negócios adjacentes a partir do uso de matéria-prima de base renovável e da biotecnologia: celulose fluff, destinada à fabricação de fraldas e absorventes femininos; lignina, movimento em direção ao conceito de biorrefinaria; e tissue, com a construção de duas unidades para produção de bobinas de papel para a conversão em papel higiênico (Suzano S.A., 2018, p. 2).

Ao analisar a **representação dos atores sociais** no discurso, não foi possível identificar expressões que contribuíssem para a classificação das práticas utilizadas nos estágios evolutivos propostos. Em todos os relatórios analisados, a Suzano refere-se a seus funcionários como colaboradores, expondo suas ações para desenvolvimento pessoal e profissional dos mesmos. Clientes, fornecedores, acionistas e comunidade são citados brevemente:

A Suzano inicia sua jornada disposta a construir um futuro melhor e, para isso, **conta com mais de 37 mil colaboradores diretos e indiretos**, gente que inspira e transforma a cada dia e que, assim como toda a organização, compreende que só é bom para a Suzano se for bom para o mundo (Suzano S.A., 2018, p. 2).

No relacionamento com **nostros clientes**, o foco é o fortalecimento da qualidade e da satisfação. No relacionamento com as **comunidades** das localidades onde atuamos, priorizamos o desenvolvimento socioeconômico com viés participativo, respeitando cultura, realidade e diversidade locais e ofertando apoio técnico (Suzano S.A., 2016, p. 1).

Conclui-se que a Suzano S.A. possui grande avanço em suas práticas contábeis utilizadas, as quais puderam ser classificadas em todos os estágios evolutivos propostos pelo IFAC, principalmente quando a análise dos dados esteve pautada no significado das palavras.

5 Considerações Finais

O presente estudo teve como objetivo investigar em quais estágios evolutivos propostos pela IFAC encontram-se as práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas empresas do setor de papel e celulose listadas na B³, a partir de análise da ACD.

Com relação a ACD baseada no significado representacional do discurso presente nos RA's investigados, na análise do significado das palavras empregadas no texto, notou-se que a Cia. Melhoramento de São Paulo, no período analisado, possui práticas consolidadas nos primeiro e segundo estágios, sendo comparada a Santher, outra empresa objeto do estudo, a qual também teve suas práticas classificadas entre os dois primeiros estágios propostos pelo IFAC. A Irani Papel e Embalagem, possui práticas contábeis voltadas ao primeiro, terceiro e quarto estágios. A Klabin S.A., em todos os RA's analisados, possibilitou a visualização da evolução das suas práticas contábeis, consolidadas em todos os estágios. O mesmo caso foi percebido na análise dos RA's disponibilizados pela Suzano S.A., a qual possui evidências de práticas classificadas em todos os estágios do IMAP 1.

Quanto a análise por meio do significado representacional com base na interdiscursividade, a qual busca identificar a relação dos diferentes discursos utilizados no texto, identificou-se a evolução da Contabilidade Gerencial em apenas três das cinco empresas analisadas. A empresa Irani Papel e Embalagem possibilitou identificar discursos voltados a sustentabilidade e gestão de desempenho ambiental, visando reduzir desperdícios dos recursos utilizados no processo da empresa, resultando em uma classificação no estágio 3 do IMAP 1. Na análise dos RA's da Santher, notou-se fortes tendências de discursos sobre competitividade por meio do controle e redução de custos e despesas, estando atreladas ao primeiro estágio evolutivo. No caso da empresa Suzano, a inovação é o principal discurso apresentado, a qual está ligada a criação de valor da empresa, permitindo sua classificação no quarto estágio de evolução. A Cia. Melhoramento de São Paulo apresentou discursos ligados apenas a inovação e a Klabin S.A. possui seus Relatórios voltados a liderança, assim os RA's não contribuíram para identificação dos estágios evolutivos em que a empresa se encontra.

A análise do significado representacional baseada na representação dos atores sociais, por meio do estudo de como os agentes envolvidos no processo são representados no texto, contribuiu para identificar os estágios evolutivos presentes apenas em uma das empresas estudadas. A Irani Papel e Embalagem relata uma atenção especial com seus clientes e colaboradores em todo o período analisado, visando criação de valor por meio das tecnologias que examinam a mensuração do valor do cliente, do valor do acionista e da inovação organizacional, sendo uma tendência voltada ao quarto estágio de evolução.

Conclui-se que, embora as empresas estudadas possuam tendências voltadas a todos os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, o primeiro e segundo estágio preponderaram fortemente sobre as empresas listadas no setor de papel e celulose da B³, enquanto o terceiro e quarto estágios estão em fase de consolidação, mas mostram-se presentes na gestão das entidades.

As principais limitações da pesquisa são o fato de ter-se apenas os RA's como fonte de dados, sem ser analisados outros meios que pudessem incrementar os resultados do estudo. Outra limitação a ser destacada é a técnica metodológica utilizada, a ACD, pois a mesma depende da interpretação do autor do estudo para chegar à identificação de qual estágio evolutivo encontram-se as empresas objetos da pesquisa.

Em relação a estudos futuros, recomenda-se a ampliação da pesquisa para outros setores econômicos, bem como o aprofundamento de explicações para a ausência de total consolidação nos estágios evolutivos avançados, considerando a constante evolução do mercado.

Referências

- Borges, L. F. M., & Leal, E. A. (2012). Contabilidade gerencial: a utilização das informações contábeis gerenciais pelos gestores das micro e pequenas empresas. *Anais do Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 9.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Bortoluzzi, L. (2018). *Estágios evolutivos da contabilidade gerencial nas organizações da região carbonífera de Santa Catarina*. Trabalho de Conclusão de curso de graduação, Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, SC, Brasil.
- Centro Tecnológico de Celulose e Papel (2013). *O setor de papel e celulose no Brasil*. Recuperado de https://www.cgee.org.br/documents/10195/734063/anexo_publicacao_centro_tecnologico_celulose_papel_CGEE.pdf
- Cia Melhoramentos de São Paulo. (2015-2019). *Relatório da Administração*. Recuperado de <http://bvmf.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/ResumoDemonstrativosFinanceiros.aspx?codigoCvm=3654&idioma=pt-br>
- Colares, A. C. V., & Ferreira, C. O. (2013). Aplicação de artefatos gerenciais de contabilidade nas empresas mineiras prestadoras de serviços sob a ótica das variáveis de setor e porte. *Revista Mineira de Contabilidade*, 4(52), 16-25.
- Costa, D. B. (2007). *Charges eletrônicas das eleições 2006: uma análise de discurso crítica*. Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade gerencial*. Porto Alegre: AMGH.
- Grande, J. F., & Beuren, I. M. (2011). Mudança nas práticas de contabilidade gerencial: aplicação da análise de discurso crítica no relatório da administração de empresa familiar. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*, 8(2), 133-145.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da Contabilidade Gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. *Revista Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106.
- IFAC - International Federations of Accountants. (1998). *IMAP - International management accounting practice*.
- Irani Papel e Embalagem S.A. (2015-2019). *Relatório da Administração*. Recuperado de

<http://bvmf.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/ResumoDemonstrativosFinanceiros.aspx?codigoCvm=2429&idioma=pt-br>

- Klabin S.A. (2015-2019). *Relatório da Administração*. Recuperado de <http://bvmf.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/ResumoDemonstrativosFinanceiros.aspx?codigoCvm=12653&idioma=pt-br>
- Lunkes, R., Costa, C., Bortoluzzi, D., & Rosa, F. (2018). Estudo sobre a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas hoteleiras de Florianópolis, SC, Brasil. *Revista Turismo em Análise*, 29(2), 216-235.
- Macohon, E. R., & Beuren, I. M. (2016). Estágios evolutivos da contabilidade gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 15(45), 9-22.
- Malhotra, N. K. (1993). *Marketing research: an applied orientation*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Marques, L., Sell, F. F., Lavarda, C. E., & Zonatto, V. (2016). Artefatos da contabilidade gerencial: um estudo em cursos de graduação de ciências contábeis na região sul do Brasil. *Revista ConTexto*, 16(34), 4-20.
- Mattos, M. A., Freitag, V. C., & Starke Júnior, P. C. (2010). Os estágios evolutivos da contabilidade gerencial: estudo aplicado à empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, MG, Brasil, 7.
- Padoveze, C. L. (2012). *Contabilidade gerencial*. Curitiba: IESDE Brasil.
- Prakash, M. (2013). Evolution and changes in management accounting practices. *International Research Journal of Management Science & Technology*, 4(2), 1009-1017.
- Ribeiro, R. R. M. (2011). *Evolução das pesquisas em contabilidade gerencial: uma análise das opções temáticas e abordagens metodológicas no Brasil*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Salles, H. K., & Dellagnelo, E. H. (2019). A análise crítica do discurso como alternativa teórico metodológica para estudos organizacionais: um exemplo da análise do significado representacional. *Revista Organizações & Sociedade*, 26(90), 414-434.
- Santher Fab de Papel Sta Therezinha S.A. (2015-2019). *Relatório da Administração*. Recuperado de <http://bvmf.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/ResumoDemonstrativosFinanceiros.aspx?codigoCvm=14923&idioma=pt-br>
- Santos, J. V. J. D., Azevedo, Y. G. P., Lima, D. H. S., & Lucena, E. R. F. C. V. (2017). Análise dos artefatos gerenciais utilizados pelos food trucks da cidade de Natal/RN. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 7(3), 105-126.

Sá-Silva, J. R., Almeida, C. D., & Guindani, J. F. (2009). Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. *Revista Brasileira de História & Ciências Sociais*, 1(1), 1-15.

Soutes, D. O. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Soutes, D. O., & Zen, M. J. C. M. (2005). Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 5.

Suzano S.A. (2015-2019). *Relatório da Administração*. Recuperado de <http://bvmf.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/ResumoDemonstrativosFinanceiros.aspx?codigoCvm=13986&idioma=pt-br>