

Impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: um estudo à luz da teoria da estruturação em uma empresa têxtil

*Ilse Maria Beuren
Dalci Mendes Almeida*

RESUMO

Estudos relativos às atividades da Controladoria que se inter-relacionam com outras ciências, como Psicologia e Sociologia, favorecem conhecimentos mais holísticos sobre essa área organizacional. Assim, neste estudo objetiva-se verificar os impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria à luz da Teoria da Estruturação. O pressuposto é que o processo de implantação das normas internacionais vem contribuir para a produção e a reprodução da ordem social da área organizacional controladoria. A Teoria da Estruturação de Giddens (1979; 1996; 2003) sustenta esta pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa, realizada por meio de um estudo de caso em uma indústria têxtil. Nela, analisaram-se impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria, no período de 2008 a 2010, que abrange a fase de implantação dos CPCs na empresa, emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). A coleta de dados deu-se por meio de observação, análise documental, entrevistas individuais e grupo focal. A análise das entrevistas individuais e do grupo focal foi realizada com o auxílio do *software* Atlas.ti. Os resultados apontaram que o processo de implantação das normas internacionais de contabilidade impactou a estrutura da área organizacional controladoria, por meio de novas atividades, discussões e mudanças nos processos e controles, além da interação dos agentes, por meio de comunicação e capacidades, permitindo a produção e a reprodução dessa área. Conclui-se que a dualidade da estrutura preconizada por Giddens (1979; 1996; 2003) ocorreu na empresa no período analisado, pois a estrutura impactou a interação e vice-versa.

Palavras-chave: normas internacionais, controladoria, teoria da estruturação.

Recebido em 08/março/2011
Aprovado em 21/novembro/2012

Sistema de Avaliação: *Double Blind Review*
Editor Científico: Nicolau Reinhard

DOI: 10.5700/rausp1065

Ilse Maria Beuren, Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, é Professora Titular do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Paraná (CEP 80210-070 – Curitiba/PR, Brasil), Presidente da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT.
E-mail: ilse.beuren@gmail.com
Endereço:
Universidade Federal do Paraná
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Avenida Prefeito Lothário Meissner, 632 – Campus III
80210-070 – Curitiba – PR

Dalci Mendes Almeida, Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau, é Professora da Universidade do Sul de Santa Catarina (CEP 88704-000 – Tubarão/SC – Brasil).
E-mail: dalci.almeida@unisol.br

1. INTRODUÇÃO

Os estudos que versam sobre controladoria estão, de maneira geral, respaldados nas teorias econômicas. No entanto, cada vez mais nota-se a importância de entender questões comportamentais e sociais que impactam o ambiente organizacional e, conseqüentemente, as práticas contábeis que orientam suas operações. A teoria da firma neoclássica tem sido criticada como base para o desenvolvimento de técnicas de contabilidade gerencial, porque não foi concebida para a explicação do comportamento dos gestores das empresas (SCAPENS, 1994).

Em função das limitações da teoria neoclássica, bem como da negligência a aspectos organizacionais, sociais e institucionais, segundo Aguiar, Rezende e Frezatti (2007), os estudos do ambiente organizacional, social e institucional em que as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas, têm permitido aos pesquisadores a obtenção de resultados que até então não eram possíveis. Espejo *et al.* (2009, p.26) citam que

“a exploração do potencial contributivo das teorias organizacionais, considerando as ciências da sociologia e da psicologia, associadamente à contabilidade gerencial, representa uma oportunidade de pesquisa”.

Ittner e Larcker (2002) ressaltam que a base para a tomada de decisão não é privilégio da racionalidade econômica e propõem que estudos interdisciplinares relativos à contabilidade gerencial mereçam maior atenção. Observa-se a necessidade de investigar a contabilidade levando em consideração outras ciências, principalmente em um momento de tantas mudanças, como a decorrente da convergência das normas brasileiras de contabilidade àquelas internacionais.

O processo de convergência altera profundamente a estrutura de governança organizacional. A aplicação das normas internacionais não se limita às áreas de contabilidade e de tecnologia da informação. A exposição que as empresas passarão a vivenciar, ao aderir ao modelo de convergência às normas internacionais de contabilidade, exige que todas as áreas da organização estejam envolvidas e que processos internos sejam adequados, a fim de gerar informações com precisão e tempestividade (DELOITTE, 2010). Segundo Dias Filho e Machado (2008, p.43), a contabilidade “influencia o contexto em que opera e, ao mesmo tempo, é por ele influenciada”.

A implantação dessas normas impactará não somente a contabilidade financeira, em termos de divulgação dos relatórios contábeis, mas também na contabilidade gerencial, no que se refere à geração de informações mais próximas da realidade (PINZÓN, 2003). Desse modo, a controladoria passará a envolver-se também com atividades relativas a aplicação do valor justo, *impairment test*, ajuste a valor presente, custo atribuído, entre outros conceitos, que vão influenciar as informações gera-

das para o ambiente interno (gestores, funcionários) e ambiente externo (acionistas, fornecedores, clientes) da empresa.

Depreende-se do exposto, que tais alterações se refletirão nas atividades da controladoria e nas ações dos *controllers* e dos demais envolvidos na área organizacional controladoria. Frezatti *et al.* (2009) destacam que vários eventos têm influenciado de forma acentuada a mudança e a evolução do papel do *controller* nas empresas, como a crise financeira de 2008, os problemas de contabilização dos derivativos, que exercem forte impacto na regulação das normas contábeis e por ela são impactados.

No entanto, as funções da controladoria podem variar de empresa para empresa, isso em decorrência de aspectos estruturais, financeiros, econômicos e também sociais. Concebe-se a controladoria, no estudo, como órgão administrativo responsável pelo provimento de informações de suporte ao processo de gestão. Nesse sentido, elaborou-se a seguinte pergunta de pesquisa:

- Como a implantação das normas internacionais de contabilidade impacta a controladoria à luz da teoria da estruturação?

Assim, neste estudo objetiva-se verificar os impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria à luz da teoria da estruturação.

A pesquisa fundamenta-se na teoria da estruturação de Giddens (1979; 1996; 2003). Embora esteja em desenvolvimento nova literatura na área, observa-se a falta de um quadro teórico para orientar a pesquisa empírica na contabilidade gerencial como prática social. A teoria da estruturação pode contribuir no sentido de auxiliar profissionais da área a entender a forma como a contabilidade gerencial está implícita na criação e na reprodução da ordem social das organizações (MACINTOSH e SCAPENS, 1991).

Junquillo (2003, p.108) entende que

“o modelo da dualidade da estrutura em interação de Giddens constitui um poderoso instrumento para a compreensão da ação humana nas organizações, na medida em que permite um olhar mais ampliado sobre ela”.

O modelo permite analisar a controladoria sob três pilares: significação, legitimação e dominação. Fazendo-se a transposição para a área organizacional controladoria, acredita-se que ele permitirá uma análise mais integrada do sistema contábil.

O pressuposto é que o processo de implantação das normas internacionais vem contribuir para a produção e a reprodução da ordem social da área organizacional controladoria. Segundo Busco (2009, p.257),

“a contabilidade gerencial fornece aos gerentes um meio de compreensão das atividades de sua organização e permite que eles se comuniquem de forma significativa sobre essas atividades”.

Por isso, há a possibilidade de analisar a controladoria sob a ótica da teoria da estruturação.

A relevância da pesquisa está em conferir à investigação um olhar especial aos aspectos sociais da controladoria, e não apenas um olhar econômico sobre suas atividades. Justifica-se também o estudo porque no Brasil não foi identificada pesquisa sobre a controladoria que tenha adotado como teoria de base a teoria da estruturação, sinalizando para uma linha de pesquisa que pode ser explorada por estudiosos voltados à perspectiva sociológica da contabilidade.

Em estudos internacionais, como os de Macintosh e Scapens (1990; 1991), Dirsmith, Heian e Covaleski (1997), Busco (2009) e Moore (2011), a teoria da estruturação foi, de maneira geral, estudada no contexto de implantação de sistemas de controles dentro da contabilidade gerencial. Isso motivou este estudo sob outro enfoque, ou seja, a implantação das normas internacionais de contabilidade, analisando, diante da normatividade, a produção e a reprodução da área organizacional controladoria.

2. TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO

A teoria da estruturação surgiu nos estudos organizacionais na década de 1980, com o artigo de Ranson, Hinings e Greenwood (1980), momento em que os autores utilizaram o conceito principal da teoria, dualidade da estrutura, com o objetivo de mudar a maneira de pensar as organizações, por meio da estrutura e da ação (JUNQUILHO, 2000). Na contabilidade, o primeiro estudo que utilizou a teoria da estruturação foi o de Macintosh e Scapens (1990), que discorreu sobre como essa teoria é uma forma mais focada, informativa, integrativa e eficaz, para analisar a implicação dos sistemas de contabilidade na construção, manutenção e alterações da ordem social de uma organização.

Os elementos principais que explicam a teoria da estruturação são: estrutura, sistema e dualidade de estrutura. Estruturas, conforme Busco (2009, p.259),

“são os modelos abstratos que guiam o comportamento humano em ambientes sociais. Em particular,

eles representam as regras e os recursos, ou conjuntos de relações de transformação, que permitem a ligação do tempo e do espaço social em sistemas”.

Os sistemas sociais são formados pelas atividades de agentes humanos, desenvolvidas através do tempo e do espaço. Estudar a estruturação significa estudar os modos como tais sistemas são produzidos e reproduzidos, por meio das atividades de conhecimento dos atores por intermédio de regras e recursos (GIDDENS, 2003). Analisar

“a estruturação das práticas sociais é procurar explicar como é que a estrutura se produz por intermédio da ação e, reciprocamente, como é que a ação é constituída estruturalmente” (GIDDENS, 1996, p.183).

Tais elementos formam a dualidade da estrutura conforme se observa no quadro 1.

No que concerne ao exposto no quadro 1, Macintosh e Scapens (1991, p.137) explicam que estruturas são os códigos, regras ou fórmulas que dão ritmo ao comportamento social e preveem a ligação das práticas sociais em todo tempo e espaço. A estrutura é o **DNA** de interação social e ação. “Agência e estrutura são, paradoxalmente, independentes, mas relacionadas”. O processo de estruturação vai acontecer justamente pela ligação entre a estrutura e a interação.

Nota-se que o conceito central da teoria da estruturação está na dualidade da estrutura, que permite o estudo da ação desenvolvida por atores individuais e o impacto da estrutura sobre esses agentes, promovendo assim a alteração do comportamento dos indivíduos e tornando-se um processo contínuo de mudança social (JUNQUILHO, 2003). Pensar a ação humana nas organizações como construção ou fenômeno social envolve a análise conjunta da própria ação, bem como os efeitos de determinadas propriedades estruturais sobre essa ação, seja restringindo-a e/ou facilitando-a (GIDDENS, 1984, *apud* JUNQUILHO, 2003).

Giddens (2003) utiliza três modalidades de estruturação que representam as dimensões das estruturas sociais, conforme se observa na figura 1.

Quadro 1

Dualidade da Estrutura

Estrutura	Sistema(s)	Estruturação
Regras e recursos, ou conjuntos de relações de transformação, organizados como propriedades de sistemas sociais.	Relações reproduzidas entre atores ou coletividades, organizadas como práticas sociais regulares.	Condições que governam a continuidade ou transformação de estruturas e, portanto, a reprodução de sistemas sociais.

Fonte: Giddens (2003, p.29).

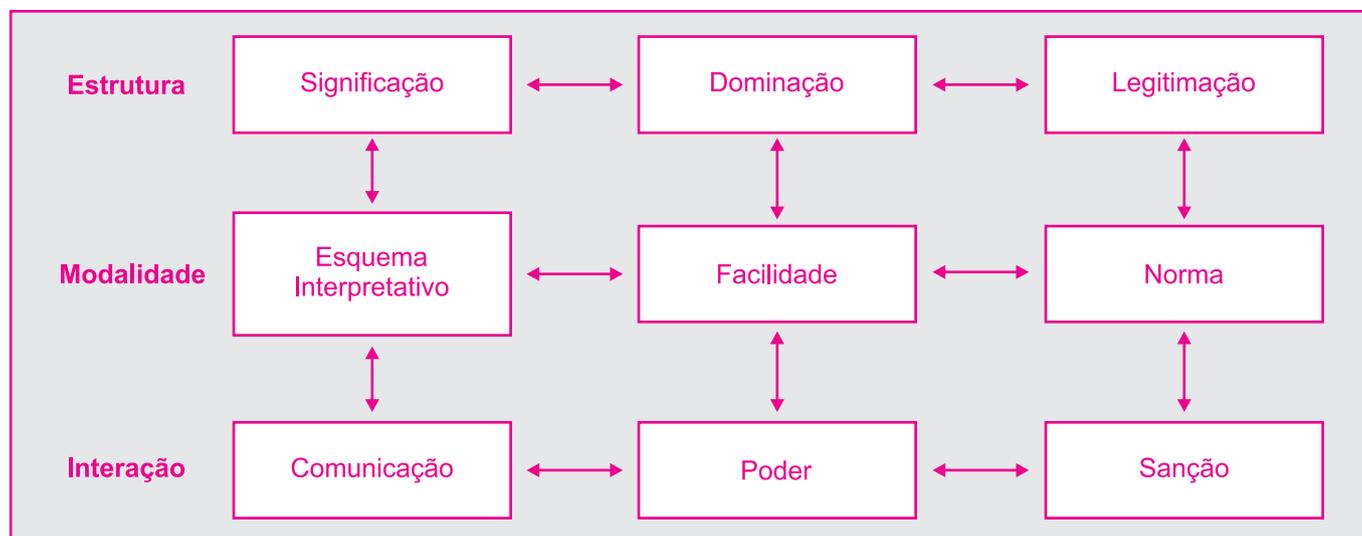


Figura 1: Modelo da Dualidade da Estrutura em Interação

Fonte: Giddens (2003, p.34).

Observa-se, na figura 1, que a modalidade é mediadora entre a interação e a estrutura, e expressa a cognoscitividade dos agentes sociais em cada dimensão da estrutura, sendo formada pelo esquema interpretativo, pela facilidade e pela norma. Tais modalidades são utilizadas pelos agentes para realizar a interação e provocar a produção/reprodução das estruturas. Segundo Giddens (2003, p.440), a cognoscitividade é

“tudo que os atores sabem (creem) acerca das circunstâncias de sua ação e da de outros, apoiados na produção e reprodução dessa ação, incluindo tanto o conhecimento tácito quanto o discursivamente disponível”.

Os esquemas interpretativos

“representam os condicionamentos (*constraints*) da dimensão estrutural, isto é, comportam ‘significados’ que dizem respeito a regras sociais que, ao mesmo tempo, informam, restringem, bem como tornam possível a ‘comunicação’ no nível da interação” (JUNQUILHO, 2003, p.107).

As facilidades representam os meios que os atores utilizam para atingir seus objetivos e alcançar os resultados, por meio dessas facilidades surge o poder. O poder é a capacidade que o agente possui de agir de uma ou outra maneira e influenciar/dominar o meio em que vive (JUNQUILHO, 2003).

As normas representam o conjunto de regras, códigos, definindo o que é certo, o que é errado, os direitos e as obrigações

no meio social, permitindo a legitimação de determinada ordem e sua **sanção**. As normas, segundo Junquillo (2000, p.48),

“são responsáveis pela articulação, bem como pela sustentação de comportamentos legitimados institucionalmente, reforçando ordens normativas na vida social cotidiana”.

3. CONTROLADORIA E A GESTÃO COMO PRÁTICA SOCIAL

A controladoria pode ser definida sob dois enfoques: como unidade administrativa e como área do conhecimento. Os autores Mosimann e Fisch (1999, p.88) concebem a controladoria

“como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências”.

Em função do objetivo desta pesquisa, aborda-se a controladoria como órgão administrativo.

Como órgão administrativo, a controladoria pode configurar-se como sendo de *staff* ou de linha. Segundo Oliveira (2000, p.148), as unidades organizacionais de controladoria configuradas como

“de linha, têm ação de comando, enquanto as unidades organizacionais de assessoria não têm ação de

comando, pois apenas aconselham as unidades de linha no desempenho de suas atividades”.

A posição hierárquica da controladoria focalizada neste estudo é como órgão administrativo de *staff*, visando às funções que deem suporte ao processo decisório dos gestores.

A controladoria como órgão administrativo tem por finalidade gerar informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores no desenvolvimento de suas funções e assegurando a eficácia empresarial (OLIVEIRA, 2009). Para Borinelli (2006, p.198),

“a controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial”.

Para o controle do processo de gestão e para a geração de informações, a controladoria desenvolve várias atividades e funções.

“O delineamento e o detalhamento das atividades da controladoria podem ser específicos para cada empresa e dependem das definições constantes do modelo de gestão adotado pela organização e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre” (PELEIAS, 2002, p.14).

A controladoria materializa-se no ambiente empresarial por meio de suas diversas funções e atividades, presentes no processo de gestão, seja no planejamento, no orçamento, na execução, no controle, seja na avaliação do desempenho. De acordo com Borinelli (2006), diversas são as funções da controladoria, destacando-se as seguintes: contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária, controle interno, proteção e controle de ativos, controle de riscos, gestão da informação.

Depreende-se que a controladoria precisa participar do processo de gestão da entidade como um todo. Reed (1995, p.79) conceitua gestão

“como uma configuração frouxamente integrada de práticas sociais dirigidas à junção de controle sobre diversos recursos e atividades requeridas à produção”.

A prática social pode ser definida como o conjunto de ações entendidas a partir de conceitos que as formam, dirigidas para fins específicos e compartilhadas por todos os membros de uma comunidade. Essas ações são definidas pelos meios adotados para o alcance daqueles fins, entendidos estes como determinados pelos contextos sob os quais a prática é desenvolvida (HARRIS, 1980).

Junquillo (2000, p.107) destaca que

“o entendimento da gestão como prática social sugere como foco de estudos as diversas práticas que os gerentes desenvolvem, visando ao controle sobre a atividade produtiva, num contexto de complexidade e diferenciações em que eles operam”.

Observa-se que as diversas práticas de gestão desenvolvidas por gestores/*controllers* constituem práticas sociais, já que envolvem procedimentos, métodos, técnicas, ou seja, ações que visam ao desenvolvimento de suas atividades num cenário de diferenças, complexidades, limitações e mudanças.

Embora não se reportem à amplitude possível da concepção da controladoria em uma organização, mas consubstanciando a abordagem em um de seus principais elementos, Macintosh e Scapens (1990) mencionam que os sistemas de contabilidade gerencial representam modalidades de estruturação em três dimensões: significação, legitimação e dominação. Tais dimensões podem ser retiradas da interpretação da natureza e papel das práticas contábeis.

A estrutura de significação, de acordo com Busco (2009), compreende as regras comuns, os conceitos e as teorias que são desenhados por meio das atividades organizacionais. O autor destaca que a contabilidade gerencial apresenta-se aos gestores como um meio de compreensão das atividades da organização, permitindo que eles se comuniquem de forma significativa sobre as atividades.

No que concerne à estrutura de legitimação, Dias Filho e Machado (2008, p.53) ressaltam que

“as informações contábeis podem ser utilizadas para reforçar determinadas relações de poder, modificar sistemas, legitimar decisões, enfim, promover alterações na própria vida da sociedade. Assim, tanto ela pode modificar a sociedade como ser modificada por esta”.

Sobre a terceira dimensão, Busco (2009, p.259) afirma que a dominação “está fortemente relacionada com o conceito de poder”. De acordo com Macintosh e Scapens (1990, p.461), em sentido amplo, poder é considerado como “a capacidade de fazer as coisas e fazer a diferença no mundo”; e em sentido estrito, implica simplesmente dominação. Busco (2009, p.258) ressalta que

“os sistemas de contabilidade gerencial são conceituados como recursos socialmente construídos que podem ser desenhados sobre o exercício do poder em ambos os sentidos”.

Macintosh e Scapens (1990) destacam que os sistemas de contabilidade participam na institucionalização dos direitos e

obrigações de atores sociais, demonstrando a ligação com a estrutura de legitimação. Segundo Busco (2009, p.259),

“eles estão profundamente implicados na reprodução de valores, e são um meio o qual a estrutura de legitimação pode ser utilizada na interação social dentro da organização”.

4. ESTUDOS ANTERIORES

Ainda são poucos os estudos na área de contabilidade envolvendo a teoria da estruturação. Na verdade, segundo Frezatti, Nascimento e Junqueira (2008, p.13),

“ainda são poucos os trabalhos que buscam a aplicação de novas teorias para a solução de problemas relacionados à contabilidade gerencial”.

A seguir apresentam-se estudos anteriores que utilizaram a teoria da estruturação como pano de fundo de suas pesquisas.

Macintosh e Scapens (1990) propuseram a teoria de estruturação de Giddens como um valioso quadro de investigação para a contabilidade gerencial, expandindo seu domínio para além de um foco técnico e incluindo fenômenos sociais e políticos. Neste artigo, descreve-se a teoria, discutem-se suas limitações e apresenta-se uma análise de um estudo de caso longitudinal. Os autores concluíram que a teoria da estruturação é uma forma mais focada, informativa, integrativa, eficaz, para analisar como os sistemas de contabilidade estão implicados na construção, manutenção e alterações do social de uma organização.

Macintosh e Scapens (1991) exploraram o potencial da teoria da estruturação para compreender o papel dos sistemas de contabilidade gerencial na estruturação das organizações. Para tanto, desenvolveram dois estudos de caso longitudinais, um sobre o novo sistema de controle financeiro da General Motors e outro sobre a contabilidade de custos do Departamento de Defesa. Os achados da pesquisa apontaram que, a partir da teoria da estruturação, é possível compreender o papel que os sistemas de contabilidade gerencial podem desempenhar na mudança organizacional.

Dirsmith, Heian e Covaleski (1997) analisaram os exercícios de resistência e transformação de controle de seis grandes empresas de contabilidade por meio da teoria institucional, da sociologia das profissões e da teoria da estruturação. O foco principal foi compreender a interação entre aspectos estruturais e sociais dessas empresas e como formam o poder de seus agentes administrativos. Por meio de um estudo de caso interpretativo, concluíram que as empresas implementaram práticas estruturais de gestão por objetivos (*Management-by-Objectives* – MBO) como um elemento para racionalizar as estratégias, na expectativa de que MBO proporcionaria uma abordagem integrada para efetuar o controle da gestão. Descobriram tam-

bém que a orientação se tornou uma importante força social, que dá forma e é, por sua vez, moldada por meio do exercício do controle formal.

Barley e Tolbert (1997) descrevem que tanto a teoria institucional como a teoria da estruturação afirmam que as instituições e as ações são indissociavelmente ligadas e que a institucionalização é mais bem compreendida como um processo dinâmico e contínuo. Assim, os autores discutiram as semelhanças entre a teoria institucional e a teoria da estruturação, argumentando que a fusão das duas permite avançar significativamente. Desenvolveram, então, um modelo de institucionalização como um processo de estruturação e sugeriram orientações metodológicas para investigar o processo empiricamente.

Junquillo (2003) identificou condutas gerenciais oriundas da ação humana nas organizações à luz da teoria da estruturação, tendo como pressuposto que aquela mesma ação não é determinada por estruturas sociais, mas por elas condicionada. Os achados da pesquisa revelaram que os gestores contribuem, com sua ação, para a reprodução de propriedades estruturais.

Busco (2009) realizou uma breve revisão dos pilares e dos fundamentos da teoria de Giddens e do impacto dessas ideias na pesquisa em contabilidade gerencial. O ensaio apresentou os conceitos da teoria da estruturação como dualidade de estrutura, trabalhando os principais pontos da obra de Giddens, de 1984, *Constituição da sociedade*. Esboçou também o trabalho de Macintosh e Scapens (1990), fazendo a relação entre os sistemas de contabilidade gerencial e a teoria da estruturação.

Moore (2011) analisou a contribuição de Norman Macintosh para o desenvolvimento da teoria da estruturação, utilizando como dispositivo de investigação a introdução do Sistema do Comércio Europeu de Licenças de Emissão de Gases com Efeito Estufa (*European Union Emissions Trading System* – EU ETS) e a interpretação da contabilidade à luz do IFRIC 3 do Comitê Internacional de Interpretação de Relatórios Financeiros (*International Financial Reporting Interpretations Committee* – IFRIC). Estendendo a perspectiva crítica da obra de Norman Macintosh à investigação da contabilidade e da EU ETS sob a ótica da teoria da estruturação, o autor demonstrou como o Regime Comunitário de Comércio de Licenças de Emissão da União Europeia (RCLE-UE) e a interpretação de relatórios financeiros para a emissão de direitos representam as dimensões de significação, legitimação e dominação. A contradição estrutural, resultando em desencontros, medição da tensão entre duas posturas morais e problemas de alocação de recursos, levou à retirada do IFRIC 3, que resultou na aliança do Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Board* – IASB) e do Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira (*Financial Accounting Standards Board* – FASB) para desenvolver orientações em matéria de contabilidade para o ETS.

Observa-se que a teoria da estruturação foi utilizada em vários contextos de pesquisa na contabilidade. A teoria da estruturação, como teoria social, contempla questões que dizem

respeito a todas as ciências sociais relativas à conduta humana e sua relação com as organizações sociais. Portanto, não se limita aos estudos organizacionais, mas também pode ser utilizada para responder várias questões que se queira analisar e que envolvam a estrutura e a ação social.

5. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Pesquisa exploratória com abordagem qualitativa foi realizada por meio de um estudo de caso. Gil (2002, p.42) destaca que as “pesquisas exploratórias têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito”. Pode-se dizer que essas pesquisas têm como finalidade principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. A abordagem qualitativa, conforme Martins e Theóphilo (2007, p.61), “é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos”.

A empresa selecionada para o estudo de caso consiste de uma sociedade anônima de capital aberto do ramo têxtil. A empresa possui mais de 7.000 funcionários e em 2007 aderiu ao Novo Mercado da Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa). O estudo de caso, segundo Martins e Theóphilo (2007, p.61), diz respeito a uma investigação que

“pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real (pesquisa naturalística), onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando apreender a totalidade de uma situação”.

A pesquisa compreendeu o período de 2008 a 2010, uma vez que, a partir do ano de 2008, tornou-se obrigatória a adoção das normas internacionais de contabilidade por meio dos CPCs editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Em

2008, as empresas já estavam obrigadas a aplicar os pronunciamentos (CPCs) 01 a 10 e 12 a 14, os quais foram editados no mesmo ano. Já os CPCs 15 a 43, editados em 2009, passaram a ser obrigatórios a partir de 2010. Presume-se que tais acontecimentos também tenham provocado mudanças na controladoria, tanto no que se refere a sua estrutura (regras e recursos) como no comportamento dos agentes que a formam (ações).

De acordo com Giddens (1979; 2003), a teoria da estruturação como pano de fundo permite o enquadramento metodológico em dois níveis: a análise institucional e a análise da conduta estratégica. No primeiro nível, o foco é centrado nas estruturas, que são formadas pelas regras e recursos. O segundo, centrado na agência humana, refere-se às ações dos atores sociais. Ambos os níveis são complementares em função do princípio da dualidade da estrutura. Scapens e Macintosh (1996) destacam que a análise institucional centra-se nas regras e nos recursos, enquanto a análise do comportamento estratégico se concentra em como os agentes recorrem a essas regras e recursos no processo de interação.

A figura 2 evidencia o esquema de análise seguido neste estudo. Nela são apresentados o sistema social e suas propriedades estruturais, por meio dos quais o *controller* e os demais envolvidos na controladoria, por suas regras e recursos, orientam-se em suas ações do dia a dia.

Os instrumentos de coleta de dados utilizados foram a observação direta, a análise documental e as entrevistas. Yin (2005) menciona que a maioria dos melhores estudos baseia-se em várias fontes, não ficando limitados a uma única fonte de evidência. O autor destaca que no estudo de caso consideram-se as entrevistas como uma das mais importantes fontes de informações, em que o pesquisador possui duas tarefas: seguir uma linha própria de investigação e fazer as questões de forma não tendenciosa.

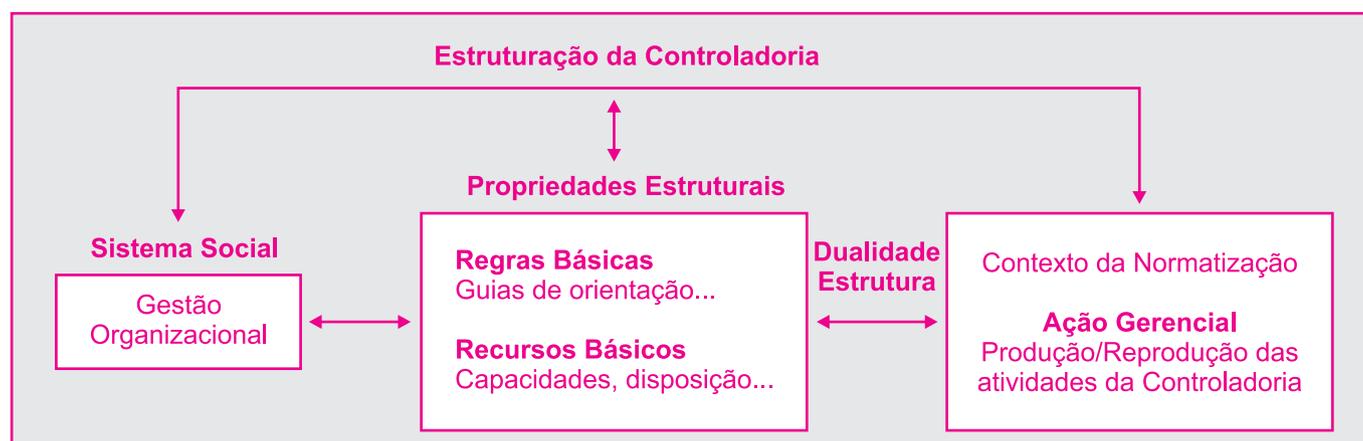


Figura 2: Esquema de Análise

Fonte: Elaborada pelos autores com base em Junquilho (2000).

As entrevistas realizadas foram do tipo individual e grupo focal, com perguntas abertas, realizadas nas próprias dependências da empresa. Para Vergara (2009), a entrevista individual é aquela que acontece entre um entrevistador e um entrevistado, já a grupo focal é aquela conduzida por um entrevistador, que é o catalisador da comunicação entre os entrevistados. O grupo focal possui como objetivo gerar a discussão de um item específico e pode triangular-se com a entrevista individual, com

a observação participante e outros instrumentos. O número de participantes é arbitrário, cabe ao pesquisador definir os limites (VERGARA, 2009).

Para analisar a dualidade da estrutura (estrutura/interação) foram elaboradas 12 perguntas, quatro para avaliar a significação/comunicação, quatro para dominação/poder e quatro para legitimação/sanção. Cabe destacar que tais perguntas foram elaboradas com base nos estudos de Macintosh e Scapens

Quadro 2

Construto da Pesquisa

Pilares	Características dos Pilares	Categorias Analisadas	Perguntas da Pesquisa
Significação/ Comunicação	Regras sociais que informam e restringem, tornando possível a comunicação.	Procedimentos	1. A implantação das normas internacionais de contabilidade impactou quais funções da área organizacional controladoria? Cite as funções e os impactos provocados. 2. Como as pessoas da área organizacional controladoria envolvidas com a implantação das normas internacionais de contabilidade estão se adaptando a esse processo? 3. Houve determinação de novas responsabilidades, funções e/ou atividades na área organizacional controladoria com a implantação das normas internacionais de contabilidade? Se sim, cite-as. 4. Os recursos e as regras existentes na área organizacional da controladoria permitiram uma boa comunicação durante esse processo de implantação das normas internacionais de contabilidade? Justifique.
		Transformações	
	Regras desenhadas por meio das atividades organizacionais.	Atividades da Controladoria	
		Comunicação	
Dominação/ Poder	Meios que os agentes utilizam para atingir os objetivos.	Objetivos	1. A área organizacional controladoria foi a única responsável pela implantação das normas internacionais de contabilidade? Justifique sua resposta. 2. Você se sentiu preparado para o processo de implantação das normas internacionais de contabilidade? 3. Houve mais investimento tecnológico e humano na área organizacional controladoria com a implantação das normas internacionais de contabilidade? Se sim, cite-os. 4. Como aconteceu a delegação das novas responsabilidades decorrentes da implantação das normas internacionais de contabilidade pelo <i>controller</i> aos subordinados?
	Recursos tecnológicos e humanos.	Facilidades	
	Capacidade que o agente possui de agir de uma ou de outra forma e consequentemente de influenciar.	Recursos	
		Poder	
Legitimação/ Sanção	Direitos e obrigações no meio social legitimando de determinada ordem ou sanção.	Comportamentos Legitimados	1. O processo de implantação das normas internacionais de contabilidade vem provocando mudanças em suas condutas? 2. Como você gerenciou a implantação das normas internacionais de contabilidade? 3. Houve implementação de todos os CPCs que a empresa é obrigada a adotar? Se não, quais os motivos da não implementação? 4. Como você vem se adaptando a esse processo de implantação das normas internacionais de contabilidade?
		Obrigações	
	Normas responsáveis pela articulação de comportamentos legitimados institucionalmente.	Direitos	
		Sanção	

(1991) e Giddens (2003). No quadro 2, apresenta-se o construto da pesquisa com as respectivas perguntas.

Primeiramente foi entrevistado o *controller* da empresa, cuja entrevista teve duração de 55 minutos, com gravação autorizada pelo respondente. Em um segundo momento, utilizando-se a entrevista grupo focal, foram entrevistados o coordenador da Contabilidade Financeira (contador), um analista sênior e um analista júnior. A entrevista com o grupo focal também foi gravada e teve duração de 85 minutos. Por fim, entrevistou-se o coordenador da Contabilidade Gerencial, e a duração da entrevista foi de 40 minutos.

Cabe destacar que a seleção das pessoas entrevistadas ocorreu em função de seu envolvimento no processo de implantação das normas internacionais. Antes de iniciar as perguntas, tanto no grupo focal como nas entrevistas individuais, foi realizada uma breve apresentação sobre os principais conceitos da teoria da estruturação e sua relação com a implantação das normas internacionais e a controladoria, com a finalidade de tornar as perguntas mais claras.

As entrevistas gravadas foram analisadas com o auxílio do *software* Atlas.ti 5.0, utilizando-se da sistemática proposta por Straus e Corbin (2008), na qual expõem que a codificação para a análise dos dados qualitativos pode ser aberta, axial e seletiva. Neste estudo, para a análise dos dados, utilizou-se a codificação seletiva, tendo como parâmetro as categorias do construto da pesquisa.

Utilizou-se também a observação direta. Na visita para a realização das entrevistas, foi possível conhecer o ambiente de trabalho dos agentes da controladoria, o que proporcionou uma melhor avaliação em termos comportamentais, particularmente no que concerne ao conhecimento, segurança e clareza na condução das respostas. Segundo Yin (2005), as observações podem ocorrer por meio de atividades formais e informais de coleta de dados. De maneira informal, podem acontecer observações diretas durante a visita de campo em que estão sendo coletadas outras evidências, como aquelas provenientes de entrevistas.

A análise documental foi realizada a partir das Notas Explicativas do período de 2008 a 2010, em que se identificaram os CPCs implantados pela empresa. Para Marconi e Lakatos (1999, p.64),

“a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

Após a análise dos dados, solicitou-se ao *controller* que realizasse uma leitura dos resultados obtidos, pois, de acordo com Yin (2005), a revisão do estudo de caso por pessoas informantes do caso objeto de estudo é um procedimento que garante qualidade ao trabalho. Após a leitura e a análise do documento, alguns poucos ajustes de redação foram recomendados.

6. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Para atingir o objetivo da pesquisa, que consiste em verificar os impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria à luz da teoria da estruturação, a análise dos dados foi realizada em quatro etapas. Nas etapas iniciais abordam-se:

- etapa 1 – significação e comunicação;
- etapa 2 – dominação e poder;
- etapa 3 – legitimação e sanção;
- etapa 4 – expõe-se a estruturação da controladoria por meio da análise simultânea da estrutura (análise institucional) e da interação (análise da conduta estratégica).

6.1. Significação e comunicação

Com a implantação das normas internacionais, surgiram várias atividades que a controladoria precisou desenvolver, alterando os procedimentos e, conseqüentemente, a rotina das pessoas envolvidas. Foram 22 CPCs analisados e/ou implantados entre os períodos de 2008 a 2010 e uma Interpretação Técnica ICPC, sendo 7 CPCs em 2008 e 2009, 15 em 2010 e uma ICPC em 2010. Alguns dos CPCs a seguir não geraram impactos nas demonstrações financeiras, mas foram analisados para verificar se poderiam causar mudanças, como os CPCs 18, 25, 30 e 36. No quadro 3, demonstram-se os CPCs implantados e/ou analisados.

Na empresa objeto deste estudo, todas as funções desenvolvidas pela controladoria – função contábil, patrimonial, gerencial e de custos – tiveram atividades alteradas. Algumas com maior impacto, como as funções relacionadas à contabilidade financeira, outras com menor impacto. A figura 3 demonstra as funções desempenhadas pela área organizacional da controladoria.

Do que até aqui exposto, depreende-se que todas as áreas da controladoria da empresa, expostas na figura 3, tiveram atividades alteradas com a implantação das normas internacionais de contabilidade. Assim, para cada uma das categorias de análise do pilar significação/comunicação, da teoria da estruturação, realizou-se na sequência uma análise à luz do objetivo proposto no estudo.

6.1.1. Procedimentos

A função contábil passou a ter atividades adicionais, como apurar o ajuste a valor presente (AVP), reconhecer e mensurar o patrimônio e o resultado, e principalmente o nível de evidência que aumentou substancialmente. Na função patrimonial, atividades novas surgiram, como *test impairment*, *deemed cost*, valor justo, avaliação da vida útil. As funções gerencial e custos passaram a ter informações, baseadas nestes novos conceitos, que refletem melhor a realidade. Questionados sobre mudanças nos **procedimentos** das funções de controladoria, alguns dos entrevistados responderam:

Quadro 3

CPCs e ICPC Implantados e/ou Analisados

CPCs 2008 e 2009	
CPC 00	Estrutura Conceitual para a Elaboração e a Apresentação das Demonstrações Contábeis
CPC 01	Redução ao Valor Recuperável de Ativos
CPC 02	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
CPC 10	Pagamento Baseado em Ações
CPC 12	Ajuste a Valor Presente
CPC 13	Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08
CPC 14	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação
CPCs e ICPC 2010	
CPC 16	Estoques
CPC 18	Investimento em Coligada e em Controlada
CPC 21	Demonstração Intermediária
CPC 25	Provisões e Passivos Contingentes e Ativo Contingentes
CPC 26	Apresentação das Demonstrações Contábeis
CPC 27	Ativo Imobilizado
CPC 30	Receitas
CPC 32	Tributos sobre o Lucro
CPC 33	Benefícios a Empregados
CPC 36	Demonstrações Consolidadas
CPC 37	Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade
CPC 38	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
CPC 39	Instrumentos Financeiros: Apresentação
CPC 40	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
CPC 43	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41
ICPC 10	Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43

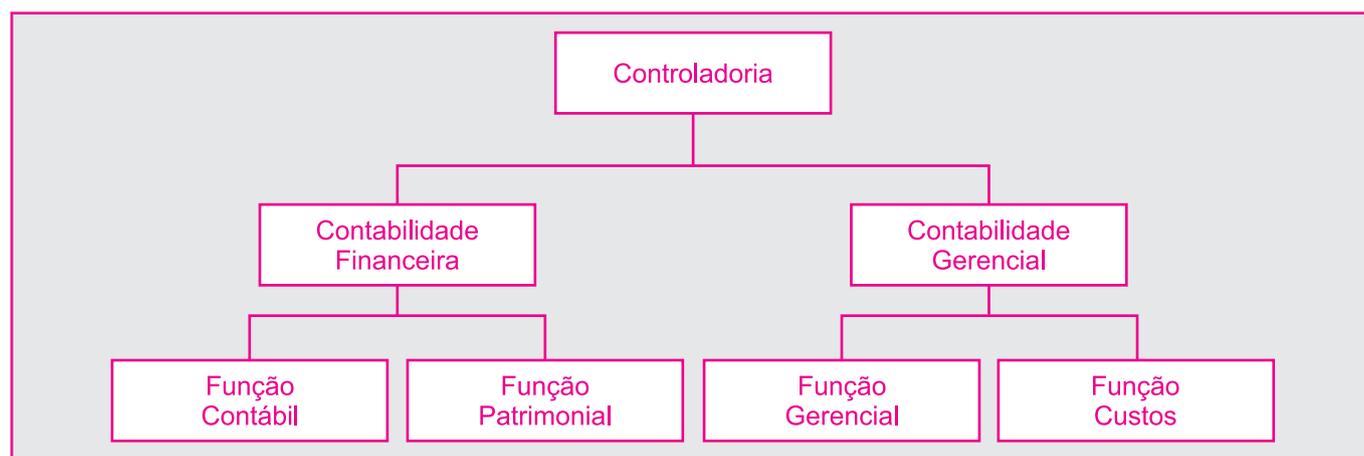


Figura 3: Área Organizacional Controladoria

Participante 4: “Tivemos não só novas atividades, como também remodelação de atividades. A forma de fazer o trabalho, hoje em dia, está totalmente mudada, tem o valor justo, o *impairment test*, todo ano é preciso verificar a vida útil dos bens”.

Participante 3: “Entendo que teve várias mudanças, mais na nossa atividade, que é a parte de elaboração das demonstrações e a parte das notas explicativas”.

6.1.2. Transformações

A controladoria também precisou do apoio de outras áreas, que são as chamadas áreas de apoio, como a fiscal, a financeira, a de estoques, a importação. Elas passaram a fornecer informações para viabilizar a implantação das normas internacionais de contabilidade. Também foi necessária a contratação de uma empresa de consultoria no início do processo, em 2008, além de terceiros para a elaboração de laudos. Um dos entrevistados relatou **transformações** ocorridas com a implantação das normas internacionais de contabilidade:

Participante 1: “Fizemos o laudo, como o *deemed cost* é facultativo, se não for implantado, é preciso justificar, então estamos avaliando se é necessário implantá-lo ou não. Tudo que depende de laudo técnico, conhecimento que não é contábil, que precisa de especialista, recorremos a terceiros. O que é conhecimento contábil é resolvido internamente. Claro que temos uma consultoria nos dando apoio na questão de *disclosure*, orientando como a auditoria espera, mas a decisão técnica contábil é nossa”.

6.1.3. Atividades

Novas atividades precisaram ser desenvolvidas pela controladoria para implantação das normas internacionais de contabilidade. A maior complexidade dessas atividades exigiu descentralização de diversos procedimentos inerentes à aplicação de novos conceitos. No relato de um dos entrevistados é possível observar regras desenhadas pelas **atividades** organizacionais:

Participante 1: “A parte de *impairment test* a analista sênior está produzindo. Os registros, a apuração dos valores que envolvem o patrimônio é a pessoa do patrimônio (analista júnior). O laudo para analisar a vida útil, o laudo que envolve o ativo, geralmente a análise é feita por mim ou pelo contador. A solicitação, a pesquisa de preços e a discussão dos critérios são feitos por mim,

com o auxílio do contador quando precisa de base de dados, de informações específicas”.

6.1.4. Comunicação

A necessidade de um contato maior com as áreas de apoio, as discussões, a troca de ideias, reuniões sobre a interpretação dos CPCs quanto a seu entendimento e aplicabilidade, as mudanças de processos e sistemas, para atender às novas exigências, levou a maior comunicação entre os envolvidos e, conseqüentemente, maior interação na área organizacional controladoria. Nas transcrições que seguem, verificam-se regras sociais que tornam possível a **comunicação**:

Participante 2: “Foi preciso estudar as mudanças, ler, discutir internamente. Quando começamos a implantar, houve muita conversa, e ainda conversamos”.

Participante 3: “Por exemplo, o pessoal da parte fiscal conversou com o coordenador para entender e discutir quais os impactos que essa mudança teria na parte tributária no que se refere ao Regime Tributário de Transição (RTT) e tudo mais”.

Participante 2: “Na área financeira, também precisamos bastante da ajuda deles, na parte de clientes, fornecedores, para reformular a forma de passar as informações”.

Depreende-se da transcrição de trechos das entrevistas individuais e do grupo focal que na empresa analisada ocorreram diversas mudanças que impactaram a área organizacional controladoria no período considerado. No quadro 4, apresenta-se uma síntese das categorias analisadas no pilar da significação e comunicação.

Observa-se no quadro 4 que a implantação das normas internacionais de contabilidade na empresa, no período de 2008 a 2010, criou um conjunto de relações de transformação da área organizacional controladoria. Isso permitiu a compreensão das várias atividades decorrentes, por meio da comunicação de forma significativa sobre aspectos relacionados a tais atividades.

6.2. Dominação e poder

Como no pilar significação/comunicação, realizou-se na sequência para cada uma das categorias de análise do pilar dominação/poder, da teoria da estruturação, uma análise à luz do objetivo proposto no estudo.

6.2.1. Objetivos

A controladoria na empresa em estudo foi a principal responsável pela condução do processo de normatização. Na

Quadro 4

Síntese das Categorias Analisadas no Pilar de Significação e Comunicação

Pilar	Características	Categorias de Análise	Forte Presença	Alguma Presença	Pouca Presença
Significação/ Comunicação	<ul style="list-style-type: none"> Regras sociais que informam e restringem tornando possível a comunicação. Regras desenhadas pelas atividades organizacionais. 	Procedimentos	X		
		Transformações	X		
		Atividades da Controladoria	X		
		Comunicação	X		

verdade, é o setor que mais apresenta capacidades para gerenciar os meios e alcançar os **objetivos** necessários na realização desse processo. Questionados se a controladoria foi a principal responsável pelo processo, um dos entrevistados reportou:

Participante 1: “Se não na maioria, boa parte, sim. Teve a área de tecnologia da informação para aperfeiçoar processos, alguma coisa envolveu a área fiscal. Mas, em 95%, foi a área da controladoria a responsável”.

6.2.2. Facilidades

Para viabilizar o processo de implantação das normas internacionais de contabilidade na empresa, um dos respondentes apontou como **facilidades** o que segue:

Participante 1: “Para a implantação dos CPCs, houve três passos importantes:

- contratar uma empresa de consultoria para fazer o diagnóstico;
- designar uma pessoa específica para trabalhar com este assunto, uma pessoa que já tinha um *know how* de auditoria, de como lidar com isso; e
- acompanhar o que estava sendo feito pelas demais empresas e discutir todos os pontos com a auditoria”.

6.2.3. Recursos

Na condução do processo de implantação, houve também a necessidade de **investimentos** em recursos humanos e tecnológicos, conforme relatos que seguem:

Participante 1: “Houve investimentos em tecnologia da informação. Para serem aprimorados os controles, estamos automatizando os processos, reformulando algumas questões, que é o caso do

imobilizado. Se é necessário controlar o custo atribuído, temos que ter duas bases de ativos, o mesmo ativo com duas funções, valor original e valor atribuído. O AVP foi automatizado uma parte, mas vai ter que ser automatizado o restante. O controle de estoques ainda está manual, mas tem que ser automatizado. Em geral, o impacto foi dentro da infraestrutura tecnológica. Foi contratada também uma pessoa para conduzir o processo de IFRS, fazendo o *link* entre a consultoria e a gente, provavelmente ela vai continuar tocando este assunto”.

Participante 3: “Tivemos uma consultoria que nos ajudou. Também teve um treinamento para algumas pessoas-chave das áreas, para que quando surge algum assunto diferente eles também analisem com outros olhos, porque às vezes a gente também não consegue visualizar tudo”.

6.2.4. Poder

Sobre a capacidade que o agente possui de agir e, consequentemente, de influenciar, foi informado que as novas atividades precisaram ser delegadas às pessoas que apresentavam as capacidades necessárias, o que aconteceu naturalmente:

Participante 1: “Lemos o CPC e discutimos, é dado um direcionamento, eles começam a trabalhar, no caso de dúvidas, vai se discutindo e aprimorando. Assim, a delegação foi natural, acaba resumindo-se em três pessoas: eu; o contador, que é o responsável; e a analista, que vai ter que conduzir o processo. Em alguns pontos, ligamos para a consultoria. Quando chega um laudo atuarial, por exemplo, não temos conhecimento, então é preciso envolver a consultoria, para analisar qual a melhor forma de tratamento contábil, mas foi uma coisa natural”.

Participante 2: “Aconteceu de forma gradual. À medida que surgiam os CPCs, fomos estudando e trabalhando em sintonia sempre com bastante apoio do *controller*”.

Os agentes diretamente envolvidos com a implantação apresentaram-se confiantes, mas não preparados, conforme depoimento de dois entrevistados:

Participante 1: “Eu me senti confiante, porque preparado não se estava, sempre foi preciso pesquisar o assunto”.

Participante 2: “No primeiro momento assusta e se fica preocupado. No entanto, vai se percebendo que, aos poucos, se torna normal a nova forma de ver alguns processos e, assim, acaba se sentindo mais preparado”.

Os relatos dos entrevistados evidenciaram a presença de dominação/poder no órgão controladoria durante a fase de implantação dos CPCs. No quadro 5, apresenta-se uma síntese das categorias analisadas no pilar da dominação e poder.

Depreende-se do quadro 5 que a controladoria apresentou dominação e poder durante o processo de implantação das normas, possuindo ou adquirindo os recursos tecnológicos e humanos necessários, bem como agentes, de maneira geral, capazes de realizar as atividades. Embora não tenha sido um processo simples desenvolver as atividades e atender aos objetivos necessários, conforme se observou na categoria de análise que trata das facilidades.

6.3. Legitimação e sanção

No pilar legitimação/sanção da teoria da estruturação, conforme segue, também foram analisadas as respectivas categorias à luz do objetivo proposto no estudo.

6.3.1. Comportamentos legitimados

As novas obrigações que os agentes passaram a ter foram enfrentadas em meio a muito esforço, dedicação, leitura, discussão. Isso permitiu que todos os CPCs exigidos fossem implantados nas duas fases, em 2008 e em 2010. Tais obrigações geraram mudanças de processos, rotinas, controles e **condutas dos agentes**, como segue:

Participante 4: “Antes de começar o trabalho, o *controller* fez uma reunião com todos e explicou: ‘Não adianta vocês ir contra, é melhor vocês remarem junto porque não tem volta’, ou seja, a ordem foi lançada”.

Participante 1: “Este processo leva a mudanças de condutas. A gente passa a olhar com mais cuidado as notas explicativas, temos que ser mais cuidadosos com o que se vai publicar. Vamos ter que olhar duas vezes a mesma coisa, sabemos que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) já vem fazendo isto, já vem questionando, então a mudança é ser mais rigoroso na questão do *disclosure*, na base para a auditoria, na argumentação”.

Durante a implantação dos CPCs, a **conduta** dos agentes envolvidos contribuiu para que o processo fosse conduzido com tranquilidade, diálogo, presteza, responsabilidade e clareza. Percebeu-se esse aspecto na condução das respostas durante as entrevistas realizadas:

Participante 1: “Tais características já estão institucionalizadas na empresa, o que torna possível trabalhar desta forma”.

Participante 5: “A empresa tenta implantar o não pessimismo, a não visão negativa das pessoas”.

Quadro 5

Síntese das Categorias Analisadas no Pilar de Dominação e Poder

Pilar	Características	Categorias de Análise	Forte Presença	Alguma Presença	Pouca Presença
Dominação/ Poder	<ul style="list-style-type: none"> • Meios que os agentes utilizam para atingir os objetivos. • Recursos tecnológicos e humanos. • Capacidade que o agente possui de agir de uma ou de outra forma e, conseqüentemente, de influenciar. 	Objetivos	X		
		Facilidades		X	
		Recursos	X		
		Poder	X		

6.3.2. Obrigações

Em alguns momentos, foi necessário ter **cobranças** mais firmes das áreas de apoio. No momento de solicitar uma determinada informação para uma área de apoio, por exemplo:

Participante 4: “Tem que ir com a postura mais firme, e com a informação fundamentada do que se precisa”.

Participante 2: “Alguns mencionavam: ‘Ah! Mas eu sempre fiz assim’”.

Normas responsáveis pela articulação de comportamentos legitimados institucionalmente foram observadas. Por exemplo, a diretoria procura apoiar tanto a pessoa que possui pouca como aquela com muita importância no processo. No quadro 6, tem-se uma síntese das categorias analisadas no pilar de legitimação/sanção.

Observou-se que, durante o processo de legitimação de comportamentos dentro da área organizacional da controladoria, alguns já eram institucionalizados e outros surgiram com a implantação das normas. O atendimento de todos os CPCs exigiu a adaptação dos agentes às mudanças, ao cumprimento de suas obrigações, havendo pouca presença de direitos e de sanções, o que pode ser justificado pelo processo que se reveste de algo normativo.

Os resultados desta pesquisa coadunam com os do estudo de Macintosh e Scapens (1991), em que concluíram que os sistemas de contabilidade podem dar legitimidade às ações e interações de gestores de toda a organização. Isso porque oferecem valores e ideais sobre o que deveria acontecer, o que é considerado justo, eles institucionalizam as obrigações recíprocas e os direitos dos gestores em toda a organização.

6.4. Estruturação da controladoria

Com vistas ao cumprimento do objetivo da pesquisa, nesta etapa expõe-se a estruturação da controladoria por meio de

uma análise simultânea da estrutura (análise institucional) e da interação (análise da conduta estratégica). Nesta etapa, consideraram-se as anteriores, ou seja, a análise da estruturação da controladoria à luz da teoria da estruturação, contemplando seus três pilares: significação/comunicação; dominação/poder; legitimação/sanção.

A dualidade da estrutura, principal conceito da teoria da estruturação e que é formada pela estrutura e pela interação por meio dos pilares de significação, dominação e legitimação, pode ser observada no sistema social controladoria, no contexto da implantação das normas internacionais de contabilidade. A figura 4 demonstra de forma sintetizada a estruturação da controladoria.

Durante o processo de implantação das normas internacionais de contabilidade, a estrutura da controladoria da empresa objeto de estudo foi impactada por novas atividades nas funções contábeis, patrimonial, gerencial e custos. Isso gerou constantes discussões e reuniões, mudanças de processos, controles, os quais foram desenvolvidos por meio de investimentos em recursos tecnológicos, humanos, da delegação de tarefas, entre outras regras e recursos. Busco (2009) destaca em sua pesquisa que as práticas contábeis possuem um papel crucial na relação recursiva entre agência e estrutura como modalidades de estruturação.

Essa estruturação foi influenciada pela interação dos agentes por meio da comunicação, da adaptação às novas atividades, das posturas, da compreensão, das capacidades, da preparação, da confiança e da presteza, entre outras ações dos agentes envolvidos. Esses resultados corroboram os achados de Junquillo (2003), quando destaca que os gestores, por meio de sua ação, contribuem para a reprodução de propriedades estruturais. Tais ações também foram influenciadas pelas condições existentes na estrutura.

Dos três pilares da teoria de estruturação, no processo de implantação das normas internacionais de contabilidade, a área organizacional da controladoria inicialmente teve maior presença da significação/comunicação, seguida da dominação/poder e, por fim, da legitimação/sanção. O gráfico a seguir sintetiza o exposto nos quadros 4, 5 e 6. Para sua elaboração,

Quadro 6

Síntese das Categorias Analisadas no Pilar de Legitimação e Sanção

Pilar	Características	Categorias de Análise	Forte Presença	Alguma Presença	Pouca Presença
Legitimação/ Sanção	<ul style="list-style-type: none"> Direitos e obrigações no meio social legitimando determinada ordem ou sanção. Normas responsáveis pela articulação de comportamentos legitimados institucionalmente. 	Comportamentos Legitimados	X		
		Obrigações	X		
		Direitos			X
		Sanção			X

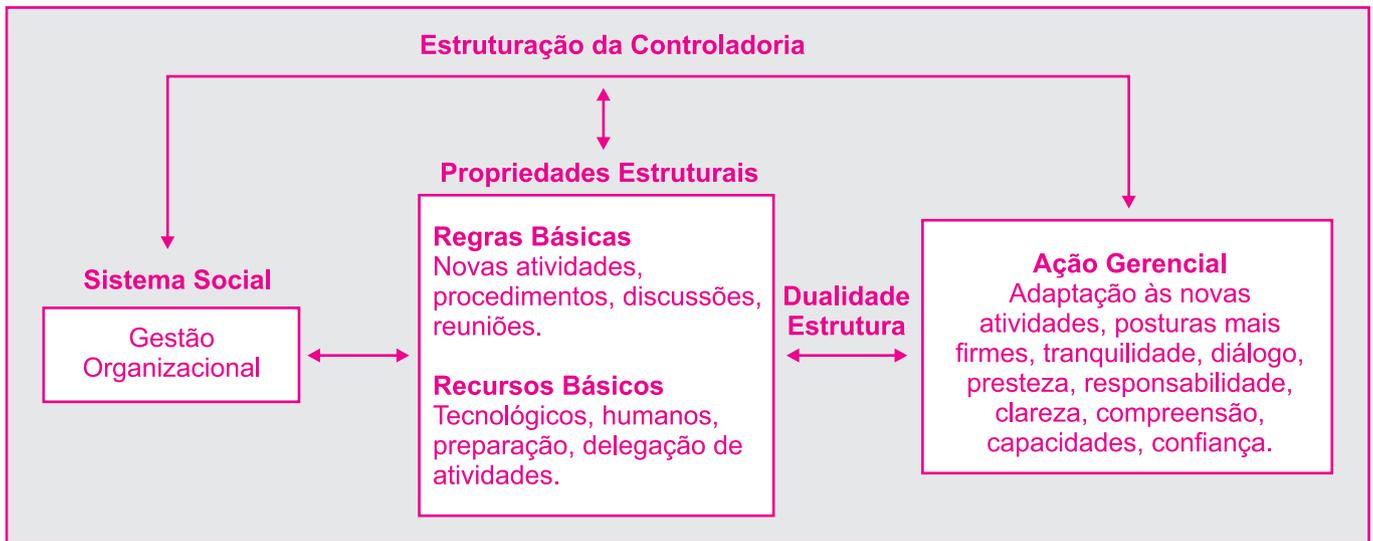
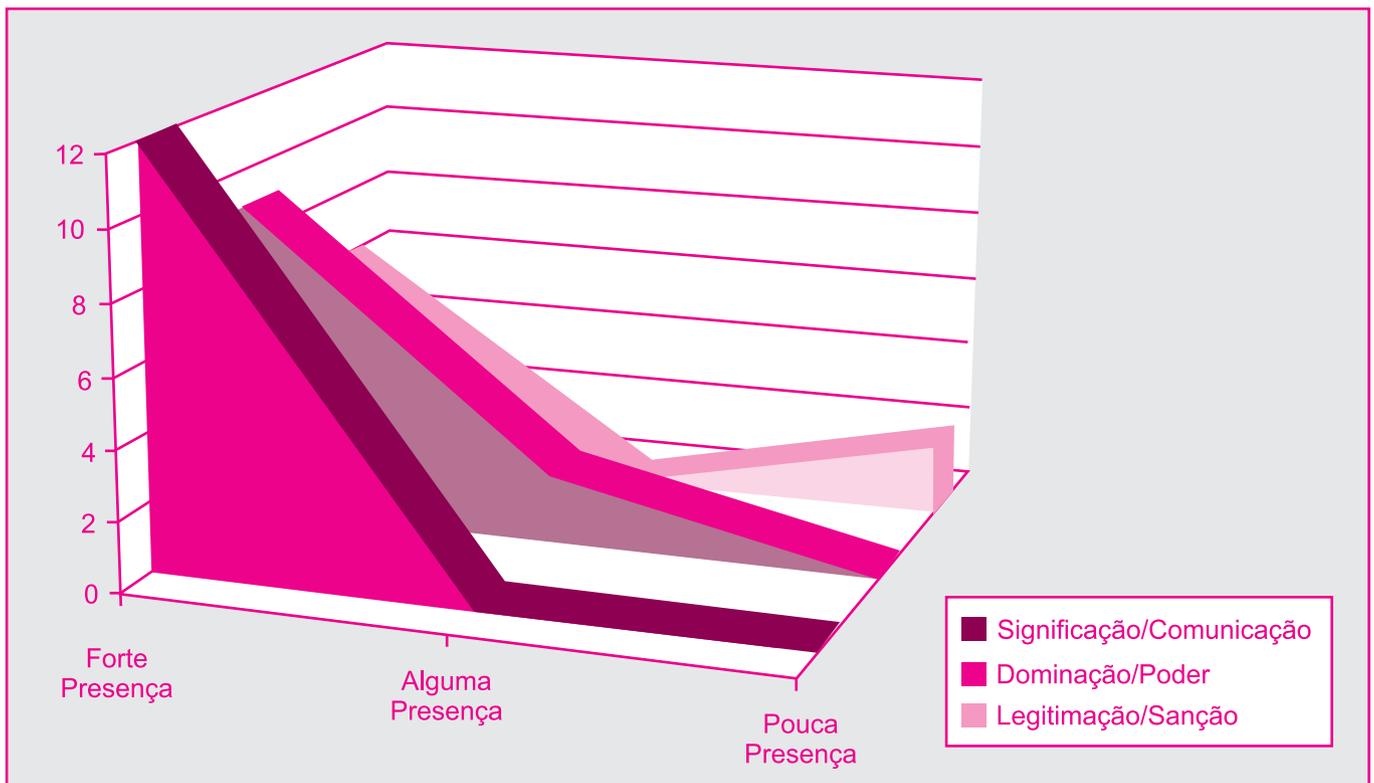


Figura 4: Estruturação da Controladoria

inicialmente foi atribuído aleatoriamente um valor para cada categoria analisada nos respectivos pilares, sendo: 3 = Forte Presença; 2 = Alguma Presença e 1 = Pouca Presença. Em seguida, totalizaram-se os valores das categorias. Por exemplo, no

pilar significação/comunicação todas as categorias analisadas receberam 3 = Forte Presença, totalizando 12 pontos.

Com base no exposto no gráfico abaixo, pode-se inferir que a implantação das normas internacionais de contabilidade con-



Presença dos Pilares no Processo Pesquisado

tribuiu para a produção e a reprodução da área organizacional controladoria da empresa pesquisada, evidenciando a dualidade da estrutura, uma vez que a estrutura impactou a interação e a interação impactou a estrutura. Ainda que os resultados não possam ser extrapolados do caso estudado, os achados coadunam com a pesquisa de Macintosh e Scapens (1990), que observaram que as práticas contábeis estão envolvidas nas questões de ordem social de uma organização.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou verificar os impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria à luz da teoria da estruturação. Pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa, foi realizada por meio de um estudo de caso em uma empresa industrial têxtil, utilizando-se como instrumentos de coleta de dados a observação direta, a análise documental e as entrevistas individuais e de grupo focal.

O pressuposto de que o processo de implantação das normas internacionais vem contribuir para a produção e a reprodução da ordem social da área organizacional controladoria, foi confirmado no caso estudado. A teoria da estruturação vem contribuir para analisar as práticas da contabilidade sob outro enfoque, um olhar social, que permite avaliar aspectos estruturais e de ação, favorecendo o entendimento das atividades organizacionais sob um prisma diferente da tradicional visão econômica.

Durante o processo de implantação das normas internacionais de contabilidade, a estrutura da controladoria na empresa objeto de estudo foi impactada por novas atividades nas funções contábil, patrimonial, gerencial e custos. Foram necessárias

várias reuniões, leituras, mudanças de processos e controles, que implicaram investimentos em recursos tecnológicos, humanos e delegação de tarefas. Tal estrutura foi influenciada por várias ações dos agentes envolvidos, como comunicação, postura, compreensão, capacidade, preparação, confiança e presteza. Por outro lado, tais ações também foram influenciadas pelas condições existentes na estrutura.

Entre os três pilares – significação/comunicação, dominação/poder e legitimação/sanção –, o primeiro apresentou forte presença durante o processo, ou seja, as categorias que o compõem (procedimentos, transformações, atividades da controladoria e comunicação) impactaram significativamente a área organizacional da controladoria. Seguem-se na ordem de presença durante o processo os pilares da dominação/poder e legitimação/sanção.

Portanto, conclui-se que a implantação das normas internacionais de contabilidade contribuiu para a produção e a reprodução da ordem social da área organizacional controladoria, evidenciando a dualidade da estrutura em interação preconizada por Giddens (1979; 1996; 2003). Ressalta-se que os resultados obtidos são restritos ao caso estudado, sendo alcançados com base nas características de uma única empresa e, portanto, não podem ser generalizados.

Considerando-se o caráter exploratório do estudo, os resultados ensejam pesquisas adicionais. Assim, recomenda-se para pesquisas futuras sobre o tema verificar os impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria à luz da teoria da estruturação em uma amostra maior de empresas, bem como a utilização dessa teoria em outras práticas da contabilidade. ♦

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A.B.; REZENDE, A.J.; FREZZATI, F. Análise conceitual do relacionamento entre práticas de contabilidade gerencial e poder disciplinar à luz de Foucault e de Mintzberg. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 1., 2007, Gramado. *Anais...* São Paulo: ANPCONT, 2007. CD-ROM.
- BARLEY, S.R.; TOLBERT, P.S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. *Organization Studies*, Brussels, v.18, n.1, p.93-117, Jan. 1997. [DOI: 10.1177/017084069701800106].
- BORINELLI, M.L. *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. 2006. 341f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil, 2006.
- BUSCO, C. Giddens' structuration theory and its implications for management accounting research. *Journal of Management and Governance*, Rome, v.13, n.3, p.249-260, Jan. 2009. [DOI: 10.1007/s10997-008-9081-6].
- DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. *Demonstrações financeiras exercício de 2009*. 2010. Disponível em: <www.deloitte.com/view/pt_BR/br/perspectivas/publicacoesnacionais/guias/6c4bfc05c2e26210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm>. Acesso em: 13 nov. 2010.
- DIAS FILHO, J.M.; MACHADO, L.H.B. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A.B. (Coord.). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2008. p.15-69.
- DIRSMITH, M.W.; HEIAN, J.B.; COVALESKI, M.A. Structure and agency in an institutionalized setting: the application and social transformation of control in the big six. *Accounting*

- Organizations and Society*, London, v.22, n.1, p.1-27, Jan. 1997.
[DOI: 10.1016/S0361-3682(96)00005-0].
- ESPEJO, M.M.S.B.; COSTA, F.; CRUZ, A.P.C.; ALMEIDA, L.B. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa: a contribuição de abordagens organizacionais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, FEARP-USP, São Paulo, v.3, n.5, p.25-43, jan./mar./abr. 2009.
- FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A.R.; JUNQUEIRA, E.R. Demandas metodológicas, monoparadigma e o desenvolvimento da contabilidade gerencial. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 2., 2008, Salvador. *Anais...* São Paulo: ANPCONT, 2008. CD ROM.
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A.R.; JUNQUEIRA, E. *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIDDENS, A. *Central problems in social theory*. Berkeley: University of California Press, 1979.
- GIDDENS, A. *Novas regras do método sociológico*. 2.ed. Lisboa: Gradiva, 1996.
- GIDDENS, A. *A constituição da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- GIL, A.C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2002.
- HARRIS, C.C. *Fundamental concepts and the sociological enterprise*. London: Croom Helm, 1980.
- ITTNER, C.D.; LARCKER, D.F. Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? *The European Accounting Review*, Brussels, v.11, n.3, p.787-794, Oct. 2002.
[DOI: 10.1080/0963818022000047082].
- JUNQUILHO, G.S. *Ação gerencial na administração pública: a re/produção de “raízes” brasileiras*. 2000. 334f. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil, 2000.
- JUNQUILHO, G.S. Condutas gerenciais e suas raízes: uma proposta de análise à luz da teoria da estruturação. *Revista de Administração Contemporânea (RAC)*, Curitiba, v.7, Edição Especial, p.101-120, 2003.
- MACINTOSH, N.B.; SCAPENS, R.W. Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, London, v.15, n.5, p.455-477, May 1990.
[DOI: 10.1016/0361-3682(90)90028-S].
- MACINTOSH, N.B.; SCAPENS, R.W. Management accounting and control systems: a structuration theory analysis. *Journal of Management Accounting Research*, Iowa, v.3, n.1, p.131-158, Fall 1991.
- MARCONI, M.A.; LAKATOS, E.M. *Técnicas de pesquisa*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C.R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007.
- MOORE, D.R.J. Structuration theory: the contribution of Norman Macintosh and its application to emissions trading. *Critical Perspectives on Accounting*, Toronto, v.22, n.2, p.212-227, Feb. 2011.
[DOI: 10.1016/j.cpa.2010.06.011].
- MOSIMANN, C.P.; FISCH, S. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, A.B.S.O. *Controladoria: fundamentos do controle empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial*. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- PELEIAS, I.R. *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- PINZÓN, P.A. Nuevo institucionalismo, teoría de la estructuración y cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión: teorías y métodos de investigación. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Madrid, v.32, n.118, p.693-724, July/Sept. 2003.
- RANSON, S.; HININGS, B.; GREENWOOD, R. The structuring of organizational structures. *Administrative Science Quarterly*, New York, v.25, n.1, p.1-17, Mar. 1980.
[DOI: 10.2307/2392223].
- REED, M. The labour process perspective on management organization: a critique and reformulation. In: HASSARD, J.; PYM, D. *The theory and philosophy of organizations: critical issues and new perspectives*. London: Routledge, 1995.
- SCAPENS, R.W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, UK, v.5, n.3/4, p.301-321, Dec. 1994.
[DOI: 10.1006/mare.1994.1019].
- SCAPENS, R.W.; MACINTOSH, N.B. Structure and agency in management accounting research: a response to boland's interpretive ACT. *Accounting Organizations and Society*, London, v.21, n.7/8, p.675-690, Oct./Nov. 1996.
[DOI: 10.1016/0361-3682(95)00049-6].
- STRAUS, A.; CORBIN, J. *Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada*. 2.ed. Porto Alegre: Artmed, 2008.
- VERGARA, S.C. *Métodos de coleta de dados no campo*. São Paulo: Atlas, 2009.
- YIN, R.K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ABSTRACT

Impact of international accounting standards implementation in controllership: a study of a textile company in the light of structuration theory

Studies on controllership activities interrelated with other sciences, such as psychology and sociology, favor more holistic knowledge about this organizational area. This study aims to verify the impacts of the implementation of the International Accounting Standards in controllership in the light of the Structuration Theory. The assumption is that implementing international standards contributes to the production and reproduction of the social order of the organizational area of controllership. The Structuration Theory of Giddens (1979; 1996; 2003) supports this exploratory study, which relied on a qualitative approach and was conducted through the case study of a textile industry, analyzing the impacts of the implementation of the International Accounting Standards in controllership from 2008 to 2010. This period covers the implementation phase of CPCs in the company, issued by the Accounting Pronouncements Committee (CPC). Data collection was conducted through observation, desk research, interviews and a focus group. The analysis of the individual interviews and the focus group were conducted with the help of Atlas.ti software. The results showed that the implementation process of the International Accounting Standards impacted the organizational area of controllership, through new activities, discussions and changes in processes and controls, besides the interaction of the agents, through communication and capabilities, allowing the production and reproduction of this area. The conclusion was that the structure duality proposed by Giddens (1979; 1996; 2003) occurred in the company within the analyzed period, given that the structure had an impact on interaction and vice-versa.

Keywords: international standards, controllership, structuration theory.

RESUMEN

Efectos de la implementación de las normas internacionales de contabilidad en el control de gestión: un estudio a la luz de la teoría de la estructuración en una empresa textil

Estudios relacionados con las actividades del control de gestión o contraloría que se interrelacionan con otras ciencias, como la psicología y la sociología, favorecen un mayor conocimiento integral sobre esa área organizacional. En este estudio se tiene como objetivo analizar las repercusiones de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad en el control de gestión a la luz de la teoría de la estructuración. Se parte de la premisa de que el proceso de implementación de las normas internacionales contribuye a la producción y a la reproducción del orden social del área organizacional de control de gestión. La teoría de la estructuración de Giddens (1979; 1996; 2003) es la base para este estudio exploratorio cualitativo realizado por medio de un estudio de caso en una industria textil. Se analizaron los efectos de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad en el control de gestión, en el período de 2008 a 2010, que incluye la fase de implantación de los CPCs en la empresa, emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). La recolección de datos se llevó a cabo por medio de observación, análisis de documentos, entrevistas individuales y grupo focal. El análisis de las entrevistas individuales y del grupo focal se realizó con la ayuda del software Atlas.ti. Los resultados indicaron que el proceso de implementación de las normas internacionales de contabilidad tuvo impacto en la estructura del área organizacional de control de gestión, por medio de nuevas actividades, discusiones y cambios en los procesos y controles, además de la interacción de los agentes, mediante la comunicación y capacidades, lo que permite la producción y la reproducción de esa área. Se concluyó que la dualidad de la estructura propuesta por Giddens (1979; 1996; 2003) se produjo en la empresa durante el período analizado, puesto que la estructura afectó la interacción y la interacción afectó la estructura.

Palabras clave: normas internacionales, control de gestión, teoría de la estructuración.