

# IMPACTOS DA IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE NA CONTROLADORIA: UM ESTUDO À LUZ DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO EM UMA EMPRESA TÊXTIL

**Dalci Mendes Almeida**

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
da Universidade Regional de Blumenau  
Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 - Bairro Victor Konder  
CEP: 89012-900 – Blumenau/SC - Brasil  
E-mail: dalcia@al.furb.br  
Telefone: (47) 3321 0565

**Ilse Maria Beuren**

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
da Universidade Regional de Blumenau  
Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 - Bairro Victor Konder  
CEP: 89012-900 – Blumenau/SC - Brasil  
E-mail: ilse@furb.br

## RESUMO

Estudos relativos às atividades da controladoria que se interrelacionam com outras ciências, como psicologia e sociologia, favorecem conhecimentos mais holísticos sobre essa área organizacional. Assim, este estudo objetiva 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 reprodução da ordem social da área organizacional controladoria. A Teoria da Estruturação de Giddens (1979, 1996, 2003) sustenta essa pesquisa exploratória com abordagem qualitativa, realizada por meio de um estudo de caso em uma indústria têxtil, em que se analisaram 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 na área organizacional controladoria, na sua estrutura, por meio de novas atividades, discussões e mudanças nos processos e controles, além da interação dos agentes, através da comunicação e capacidades, permitindo a produção e reprodução desta área. Conclui-se que a dualidade da estrutura preconizada por Giddens (1979, 1996, 2003) ocorreu na empresa no período analisado, pois a estrutura impactou na interação e a interação impactou na estrutura.

**Palavras-chave:** Normas Internacionais; Controladoria; Teoria da Estruturação.

## 1 INTRODUÇÃO

Os estudos que versam sobre controladoria de maneira geral estão 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 neoclássica da firma 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, tem permitido aos pesquisadores a obtenção de resultados que até então não eram possíveis. Espejo et al. (2009, p. 2) citam que “a exploração do potencial contributivo das teorias organizacionais, considerando as ciências da sociologia e 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 às normas 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).

A implantação dessas normas impactará não somente na 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. Esse modo, a controladoria passará a se envolver também com atividades como aplicação do valor justo, *impairment test*, ajuste a valor presente, custo atribuído, entre outros conceitos, que vão influenciar nas informações geradas para o ambiente interno (gestores, funcionários) e ambiente externo (acionistas, fornecedores, clientes) a 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 por exemplo, a crise financeira de 2008, os problemas de contabilização dos derivativos, que exercem forte impacto na regulação das normas contábeis e por ela é impactada.

No entanto, as funções da controladoria podem variar de empresa para empresa, isso em decorrência de aspectos estruturais, financeiros, econômicos e também sociais. Neste sentido elaborou-se a seguinte pergunta de pesquisa: Como a implantação das normas internacionais de contabilidade impacta na controladoria à luz da Teoria da Estruturação? Assim, este estudo objetiva verificar os impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria à luz da Teoria da Estruturação.

A pesquisa será fundamentada 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 ajudar profissionais da área a entender a forma como a contabilidade gerencial está implícita na criação e reprodução da ordem social das organizações (MACINTOSH; 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, à medida 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 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 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, a possibilidade de se analisar a controladoria sob a ótica da teoria da estruturação.

A relevância da pesquisa está em se conferir à investigação um olhar especial aos aspectos sociais da controladoria, e não apenas um olhar econômico sobre as suas atividades. Justifica-se também o estudo porque no Brasil não foi identificada pesquisa sobre controladoria que tenha adotado como teoria de base a Teoria da Estruturação. Em estudos internacionais, a Teoria da Estruturação de maneira geral foi estudada no contexto de implantação de sistemas de controles dentro da contabilidade gerencial, o que motivou o estudo sob outro enfoque, ou seja, a implantação das normas internacionais, analisando diante da normatividade, a produção e reprodução da área organizacional controladoria.

## 2 TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO

A Teoria da Estruturação surge nos estudos organizacionais na década de 80 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, através da estrutura e da ação (JUNQUILHO, 2000). Já na contabilidade, o primeiro estudo utilizando a Teoria da Estruturação foi o de Macintosh e Scapens (1990), em que os autores discorreram como a teoria da estruturação é uma forma mais focada, informativa, integrativa e mais eficaz, para analisar como os sistemas de contabilidade estão implicados 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 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” (BUSCO, 2009). Os sistemas sociais são formados pelas atividades de agentes humanos desenvolvidas através do tempo e do espaço. Por fim, estudar a estruturação significa estudar os modos como tais sistemas são produzidos e reproduzidos, através das atividades de conhecimento dos atores por meio 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.

<b>Estrutura</b>	<b>Sistema (s)</b>	<b>Estruturação</b>
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 governando a continuidade ou transformação de estruturas e, portanto, a reprodução de sistemas sociais.

**Quadro 1 - Dualidade da estrutura**

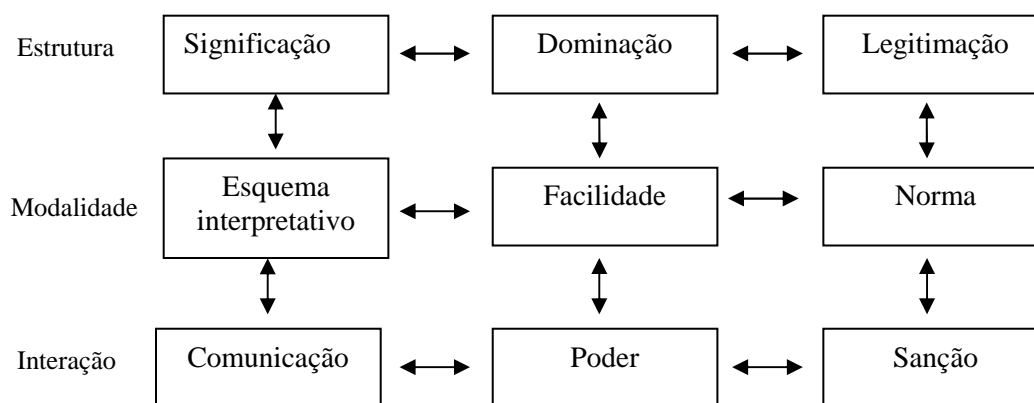
Fonte: Giddens (2003, p. 29).

De acordo com Macintosh e Scapens (1991, p. 137), estruturas são os códigos, regras, ou fórmulas que dão ritmo ao comportamento social e prevêm a ligação das práticas sociais em todo tempo e espaço. A estrutura é o "DNA" de interação social e ação. “Agência e

estruturas são, paradoxalmente, independentes, mas relacionados”. O processo de estruturação vai acontecer justamente através da ligação entre a estrutura e a interação.

Observa-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 estes agentes, permitindo assim a alteração do comportamento dos indivíduos 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 utiliza três modalidades de estruturação que representam as dimensões das estruturas sociais conforme se observa na Figura 1.



**Figura 1 - Modelo da Dualidade da Estrutura em Interação**

Fonte: Giddens (2003, p. 34).

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 (crêem) 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 representativos “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, através 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).

Já 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 Junquilha (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. Mossimann 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 apresentar-se-á a controladoria como órgão administrativo.

A controladoria como órgão administrativo tem por finalidade gerar informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores no desenvolvimento de suas funções, 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 depende 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 se materializa no ambiente empresarial através de suas diversas funções e atividades. Tais funções e atividades estão presentes no processo de gestão, seja no planejamento, no orçamento, na execução, no controle, na avaliação do desempenho. De acordo com Borinelli (2006) diversas são as funções da controladoria, destacando-se as seguintes funções: contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária, controle interno, proteção e controle de ativos, controle de riscos, gestão da informação, entre outras.

Percebe-se que a controladoria deve 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 através de conceitos que as informam, sendo dirigidas para fins específicos, compartilhados por todos os membros de uma comunidade, onde estas ações são definidas através dos meios adotados para o alcance daqueles fins, entendidos estes como determinados pelos contextos sob os quais a prática é desenvolvida (HARRIS, 1980).

Junquillo (2000) 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-se em práticas sociais, já que envolvem procedimentos, métodos, técnicas, ou seja, ações visando ao desenvolvimento de suas atividades num cenário de diferenças, complexidades, limitações e mudanças.

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 sobre a interpretação da natureza e o papel das práticas contábeis.

A estrutura de significação compreende as regras comuns, conceitos e teorias que são desenhadas por meio das atividades organizacionais. A contabilidade gerencial permite aos gestores um meio de compreensão das atividades da organização, permitindo que os mesmos se comuniquem de forma significativa sobre as atividades (BUSCO, 2009). A dominação “está fortemente relacionada com o conceito de poder” (BUSCO, 2009, p. 259).

Em sentido amplo, poder é considerado como “a capacidade de fazer as coisas e fazer a diferença no mundo” (MACINTOSH; SCAPENS 1990, p. 461). Em sentido estrito implica simplesmente dominação (BUSCO, 2009). Neste sentido, “os sistemas de contabilidade gerencial, são conceituados como recursos socialmente construídos que podem ser desenhados sobre o exercício do poder em ambos os sentidos” (BUSCO 2009, p. 258).

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), “eles estão profundamente implicados na reprodução de valores, e são um meio através do 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”. Assim, 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 contabilidade gerencial, expandindo seu domínio para além de um foco técnico, incluindo fenômenos sociais e políticos. O artigo descreve a teoria, discute suas limitações, e apresenta uma análise de um estudo de caso longitudinal. Os autores concluíram que a teoria da estruturação é uma forma mais focada, informativa, integrativa, mais 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.

Dirmsmith, Heian e Covaleski (1997) analisaram os exercícios de resistência e transformação de controle de seis grandes empresas de contabilidade através da teoria institucional, a sociologia das profissões e a teoria da estruturação. O foco principal foi compreender a interação entre aspectos estruturais e sociais destas 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 também que a orientação se tornou uma importante força social que dá forma e, por sua vez, é 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 um modelo de institucionalização como um processo de estruturação, e sugeriram orientações metodológicas para investigar o processo empiricamente.

Junquilha (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 o 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 Constituição da Sociedade de Giddens (1984). 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 um dispositivo para investigar a introdução do Sistema do Comércio Europeu de Licenças de Emissão de Gases com Efeito Estufa (UE ETS) e a interpretação da contabilidade associados ao Comitê Internacional de Interpretação de Relatórios Financeiros (IFRIC 3). Estendendo a perspectiva crítica da obra de Norman Macintosh, a investigação da contabilidade e da UE ETS sob a ótica da teoria da estruturação demonstrou como o Regime Comunitário de Comércio de Licenças de Emissão da União Européia (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 IASB e 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 relacionadas à conduta humana e sua relação com as organizações sociais, não se limitando somente aos estudos organizacionais, podendo ser utilizada para responder várias questões que se queira analisar e que envolvem 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 estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias 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”.

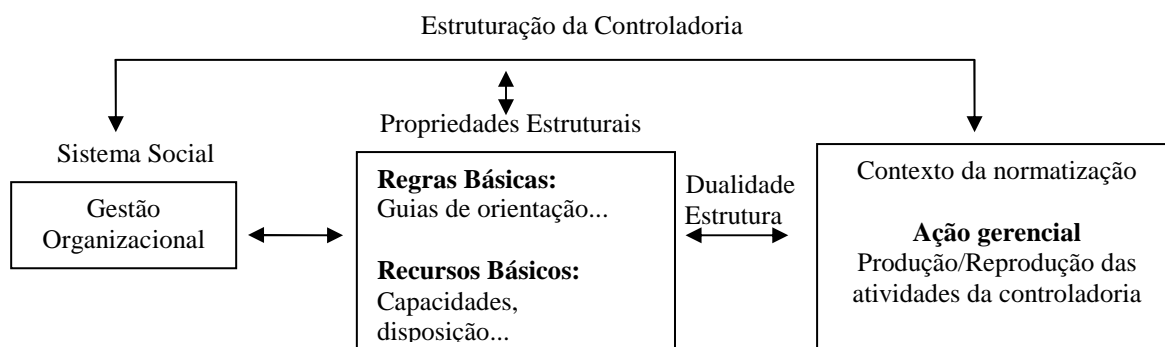
A empresa selecionada para o estudo de caso é uma sociedade anônima de capital aberto do ramo têxtil. Empresa com 130 anos de atuação no mercado, possui mais de 6.000 funcionários, e desde 2007 aderiu ao novo mercado da Bovespa. O estudo de caso, segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 61), diz respeito 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 compreende 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). No ano de 2008 as empresas já estavam obrigadas a aplicar os pronunciamentos 01 a 10 e 12 a 14, os quais foram editados no ano de 2008. Já os CPCs 15 a 39, editados em 2009, passaram a ser obrigados a partir de 2010. Presume-se que tais acontecimentos também provocaram 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 sobre as

regras e 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, através de suas regras e recursos, orientam-se em suas ações do dia-a-dia.



**Figura 2 - Esquema de análise**

Fonte: elaboração própria com base em Junquilha (2000).

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 considera as entrevistas como uma das mais importantes fontes de informações, em que o pesquisador possui duas tarefas: seguir uma própria linha de investigação e fazer as questões de forma não tendenciosa.

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 na qual as entrevistas são conduzidas 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. Os números de participantes são arbitrários, cabe ao pesquisado 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 (1991) e Giddens (2003). No Quadro 2 apresenta-se o *constructo* da pesquisa com as respectivas perguntas.

Pilares	Características dos Pilares	Categorias analisadas	Perguntas da pesquisa
Significação/Comunicação	Regras sociais que informam e restringem tornando possível a comunicação.  Regras desenhadas através das atividades organizacionais.	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 este processo? 3. Houve determinação de novas responsabilidades, funções e/ou atividades na área organizacional
		Transformações	
		Atividades da Controladoria	



		Comunicação	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 este processo de implantação das normas internacionais de contabilidade? Justifique.
Dominação/ Poder	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 consequentemente de influenciar.	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?
		Facilidades	
		Recursos	
		Poder	
Legitimação/ Sanção	Direitos e obrigações no meio social legitimando de determinada ordem ou sanção.  Normas responsáveis pela articulação de comportamentos legitimados institucionalmente.	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 este processo de implantação das normas internacionais de contabilidade?
		Obrigações	
		Direitos	
		Sanção	

**Quadro 2 – Constructo da pesquisa**

Primeiramente foi entrevistado o *controller* da empresa, cuja entrevista teve duração de 55 minutos e foi gravada com autorização do respondente. Em um segundo momento, utilizando-se a entrevista grupo focal, foram entrevistados o coordenador da contabilidade financeira (contador), uma analista sênior e um analista junior. A entrevista também foi gravada e teve duração de 85 minutos. Por fim, entrevistou-se o coordenador da contabilidade gerencial, em que a entrevista teve duração de 40 minutos.

Cabe destacar que a seleção das pessoas entrevistadas foi em virtude do seu envolvimento no processo de implantação das normas internacionais. Antes de iniciar as perguntas 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.

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 ser através de atividades formais e informais de coleta de dados. De maneira informal, pode acontecer nas observações diretas durante a visita de campo onde

estão sendo coletadas outras evidências, como as evidências provenientes de entrevistas.

A análise documental foi realizada a partir das Notas Explicativas do período de 2008 a 2010, onde se identificou 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 estudo.

## 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 1, 2 e 3 apresentam-se a análise simultânea da estrutura (análise institucional) e da interação (análise da conduta estratégica). Na etapa 4 expõe-se a Estruturação da Controladoria conforme segue: Etapa 1 - Significação e Comunicação, Etapa 2 - Dominação e Poder, Etapa 3 - Legitimação e Sanção, e Etapa 4 - Estruturação da Controladoria.

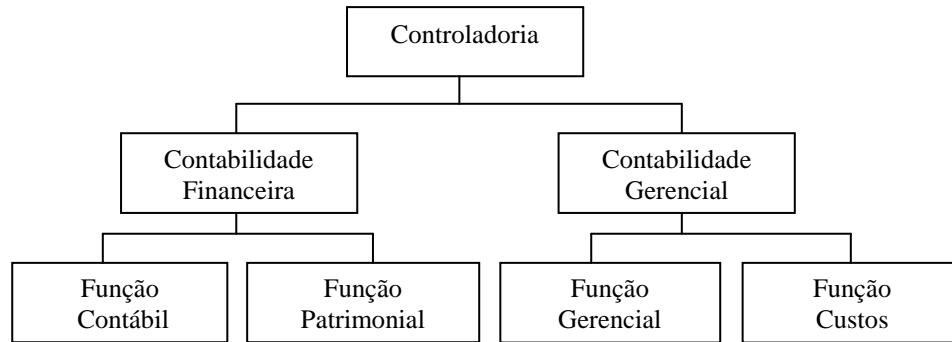
### 6.1 Significação e Comunicação

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 07 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 por exemplo os CPCs 18, 25, 30 e 36. O Quadro 3 demonstra os CPCs implantados e/ou analisados.

CPCs 2008 e 2009	
CPC 00	Estrutura Conceitual para a Elaboração e 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

### Quadro 3 - CPCs e ICPC implantados e/ou analisados

Na empresa em 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 a Contabilidade Financeira, outras com menor impacto. A Figura 4 demonstra as funções desempenhadas pela área organizacional da controladoria.



**Figura 4 - Área organizacional controladoria**

A função contábil passou a ter atividades adicionais, como, Ajuste a Valor Presente (AVP); reconhecimento e mensuração do patrimônio e resultado; e principalmente o nível de evidenciação que aumentou substancialmente. Na função patrimonial, atividades novas surgiram, como, o *test impairment*, *deemed cost*, valor justo, avaliação da vida útil. As funções gerencial e custos passaram a ter informações que refletem melhor a realidade, baseadas nestes novos conceitos. Questionados sobre mudanças nos procedimentos das funções de controladoria, obtiveram-se as respostas que seguem dos entrevistados:

Participante 4: tivemos não só novas atividades como remodelação de atividades no patrimônio. A forma de fazer o meu 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: eu entendo que teve várias mudanças, mais na nossa atividade, que é mais a parte de elaboração das demonstrações, a parte das notas explicativas.

A controladoria também precisou do apoio de outras áreas, que são as chamadas áreas de apoio, como a área fiscal, financeira, de estoques, importação. Estas 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 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 e se você não implantar tem que 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 com a gente. Claro que temos uma consultoria, nos dando apoio na questão de *disclosure*, orientando como a auditoria espera, mas a decisão técnica contábil é nossa.

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 através das 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 junior). O laudo para ver a vida útil, o laudo que envolve o ativo geralmente é feito por mim, ou pelo contador. A solicitação, a pesquisa de preços, a discussão dos critérios é feito por mim, com o auxílio do contador quando precisa de base de dados, de informações específicas.

A necessidade de um contato maior com as áreas de apoio, as discussões, a troca de ideias, reuniões sobre a interpretação dos CPCs quanto ao seu entendimento e aplicabilidade, as mudanças de processos e sistemas, para atender as novas exigências, levou a uma maior comunicação entre os envolvidos e, conseqüentemente, uma 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.

Pilar	Características	Categorias de Análise	Forte Presença	Alguma Presença	Pouca Presença
Significação/ Comunicação	Regras sociais que informam e restringem tornando possível a comunicação.	Procedimentos	X		
		Transformações	X		
	Regras desenhadas através das atividades organizacionais	Atividades da Controladoria	X		
		Comunicação	X		

**Quadro 4 - Síntese das categorias analisadas no pilar de significação/comunicação**

Percebe-se 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

A controladoria na empresa em estudo foi a principal responsável pela condução do processo de normatização, na verdade é o setor que mais apresenta capacidades, para gerenciar os meios e alcançar os objetivos necessários na realização deste processo. Questionados se a controladoria foi a principal responsável pelo processo, reportaram que:

Participante 1: se não na maioria, boa parte sim. Claro que teve a área de tecnologia da informação para aperfeiçoar processos, alguma coisa envolveu a área fiscal, mas digo que 95% foi a área da controladoria.

Para viabilizar o processo de implantação das normas internacionais de contabilidade na empresa apontaram como facilidades o que segue:

Participante 1: para a implantação dos CPCs houve três passos importantes:  
a) contratar uma empresa de consultoria para levantar o diagnóstico;  
b) direcionar uma pessoa específica para trabalhar com este assunto, uma pessoa que tinha já um *know how* de auditoria, de como lidar com isso; e

c) acompanhar o que estava sendo feito pelas demais empresas e discutir todos os pontos com a nossa auditoria.

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 tenho que ter dois ativos, o mesmo ativo com duas funções, valor original e valor atribuído. Então o AVP que está sendo automatizado, foi automatizado uma parte, vai ter que ser automatizado o restante. A questão dos estoques, 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 que foi passado para algumas pessoas-chaves das áreas, para quando surge algum assunto diferente eles também analisassem com outros olhos, porque às vezes a gente também não consegue visualizar tudo.

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 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 em laudo atuarial não temos conhecimento, então tem que envolver a consultoria, para analisar qual a melhor forma de tratamento contábil, por exemplo, 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 a gente nunca está, sempre tem que correr atrás.

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 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. O Quadro 5 apresenta uma síntese das categorias analisadas no pilar da dominação e poder.

Pilar	Características	Categorias de Análise	Forte Presença	Alguma Presença	Pouca Presença
Dominação/ Poder	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 consequentemente de influenciar.	Objetivos	X		
		Facilidades		X	
		Recursos	X		
		Poder	X		

**Quadro 5 - Síntese das categorias analisadas no pilar de dominação/poder**

Depreende-se 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 os objetivos necessários, conforme se observou na categoria de análise que trata das facilidades.

### 6.3 Legitimação e Sanção

As novas obrigações que os agentes passaram a ter foram enfrentadas em meio a muito esforço, dedicação, leitura, discussão, permitindo que todos os CPCs exigidos fossem implantados nas duas fases, 2008 e 2010. Tais obrigações geraram mudanças de processos, rotinas, controles e também de 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” juntos 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.

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”.

Durante a implantação dos CPCs a conduta dos agentes envolvidos contribuiu para que o processo fosse conduzido com tranquilidade, diálogo, presteza, responsabilidade e clareza. Este aspecto percebeu-se 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.

Normas responsáveis pela articulação de comportamentos legitimados institucionalmente foram observadas. Por exemplo, a Diretoria procura apoiar tanto a pessoa que possui pouca ou muita importância no processo. No Quadro 6 tem-se uma síntese das categorias analisadas no pilar de legitimação e sanção.

Pilar	Características	Categorias de Análise	Forte Presença	Alguma Presença	Pouca Presença
Legitimação/ Sanção	Direitos e obrigações no meio social legitimando de determinada ordem ou sanção. Normas responsáveis pela articulação de comportamentos legitimados institucionalmente.	Comportamentos legitimados	X		
		Obrigações	X		
		Direitos			X
		Sanção			X

Quadro 6 - 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, o 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. Isto 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

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 5 demonstra de forma sintetizada a Estruturação da Controladoria.

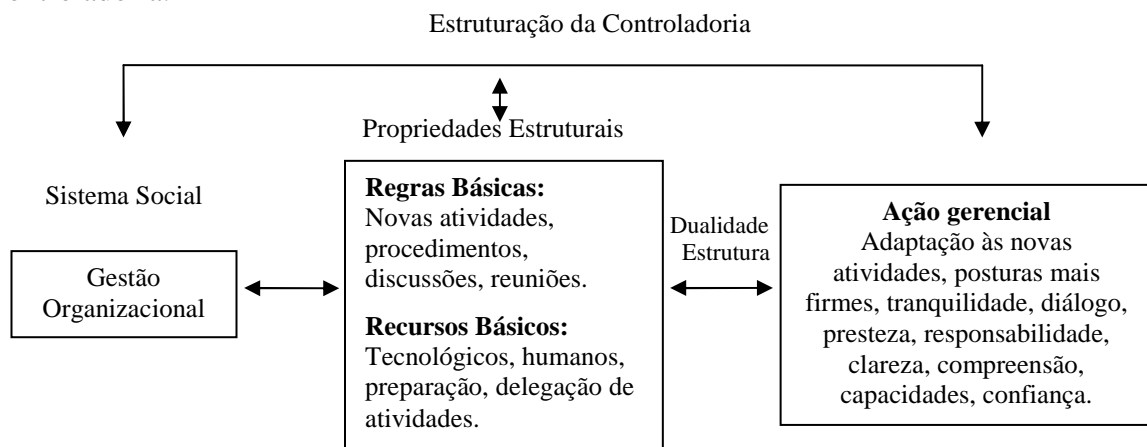
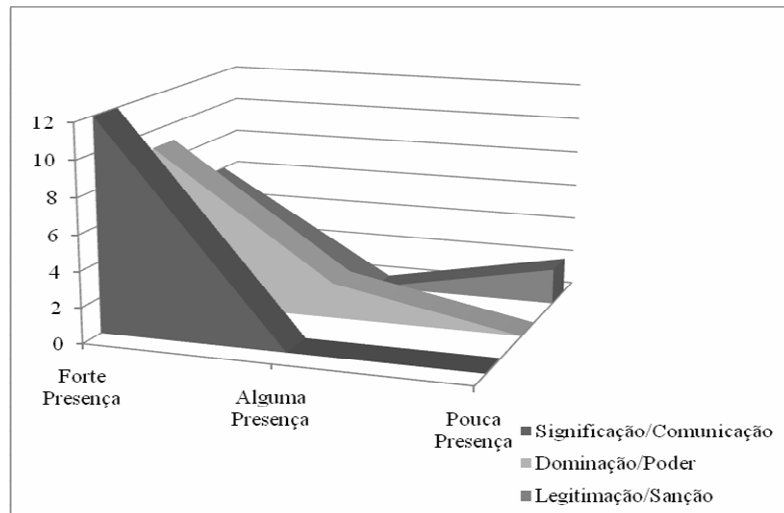


Figura 5 - Estruturação da controladoria

Durante o processo de implantação das normas internacionais de contabilidade, a estrutura da controladoria da empresa em estudo foi impactada por novas atividades nas funções contábeis, patrimonial, gerencial e custos. Isto 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.

Esta estruturação foi influenciada pela interação dos agentes através da comunicação, da adaptação às novas atividades, das posturas, da compreensão, capacidades, preparação, confiança, 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.

Dentre os 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 dominação/comunicação, seguido da dominação/poder e, por fim, da legitimação/sanção. A Figura 6 sintetiza o exposto nos Quadros 4, 5 e 6. Para a sua elaboração, inicialmente foi atribuído 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.



**Figura 6 - Presença dos pilares no processo pesquisado**

Com base no exposto, pode-se inferir que a implantação das normas internacionais de contabilidade contribuiu para a produção e reprodução da área organizacional controladoria, evidenciando a dualidade da estrutura, uma vez que a estrutura impactou na interação e a interação impactou na estrutura. Os resultados da pesquisa de Macintosh e Scapens (1990) também apontaram 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, análise documental e entrevistas individuais e de grupo focal.

O pressuposto, que o processo de implantação das normas internacionais vem contribuir para a produção e reprodução da ordem social da área organizacional controladoria, foi confirmado. 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, os quais foram desenvolvidos por meio de investimentos em recursos tecnológicos, humanos e delegação de tarefas. Tal estrutura foi influenciada por várias ações dos agentes envolvidos, como: comunicação, posturas, compreensão, capacidades, preparação, confiança, 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 os pilares da dominação/poder e legitimação/sanção.

Portanto, conclui-se que a implantação das normas internacionais de contabilidade contribuiu para a produção e 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, portanto, os resultados 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 desta teoria em outras práticas da contabilidade.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, A.B.; REZENDE, A.J.; FREZATTI, F. Análise conceitual do relacionamento entre práticas de contabilidade gerencial e poder disciplinar à luz de Foucault e de Mintzberg. In: CONGRESSO ANPCONT, 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**, v. 18, n. 1, p. 93-117, 1997.

BORINELLI, M.L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis.** 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BUSCO, C. Giddens' structuration theory and its implications for management accounting research. **Reviews and Overviews**, v. 13, p. 249-260, Jan., 2009.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Demonstrações financeiras exercício de 2009.** Disponível em: [http://www.deloitte.com/view/pt\\_BR/br/perspectivas/publicacoesnacionais/guias/6c4bfc05c2e26210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/pt_BR/br/perspectivas/publicacoesnacionais/guias/6c4bfc05c2e26210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm). Acesso em: 13 nov. 2010.

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**, v. 22, n. 1, p. 1-27, Jan. 1997.

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./abr. 2009.

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.

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A.R.; JUNQUEIRA, E.R. Demandas metodológicas, monoparadigma e o desenvolvimento da contabilidade gerencial. In: CONGRESSO ANPCONT, 2., 2008, Salvador. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2008. CD ROM.

GIDDENS, A. **Central problems in social theory.** Berkeley: University of California, 1979.

\_\_\_\_\_. **Novas regras do método sociológico.** 2. ed. Lisboa: Gradiva, 1996.

\_\_\_\_\_. **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**, v. 11, n. 3, p. 787-794, Out. 2002.

JUNQUILHO, G.S. **Ação gerencial na administração pública: a re/produção de “raízes” brasileiras**. 2000. 334 f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2000.

\_\_\_\_\_. Conduas gerenciais e suas raízes: uma proposta de análise à luz da Teoria da Estruturação. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 7, Ed.Espec., p. 101-120. 2003.

MACINTOSH, N.B; SCAPENS, R.W. Management accounting and control systems: a structuration theory analysis. **Journal of Management Accounting Research**, v. 3, p. 131-158, Fall, 1991.

MACINTOSH, N.B.; SCAPENS, R.W. Structuration theory in management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n.5, p.455-477, May, 1990.

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**, v. 22, n. 2, p. 212-227. Feb., 2011.

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.

PELEIAS, I.R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

RANSON, S.; HININGS, B.; GREENWOOD, R. The structuring of organizational structures. **Administrative Science Quarterly**, v. 25, n. 1, p. 1-17, Mar. 1980.

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**, v.5, n. 3/4, p. 301-321, Dec., 1994.

SCAPENS. R.W.; MACINTOSH, N.B. Structure and agency in management accounting research: a response to boland's interpretive ACT. **Accounting Organizations and Society**, v. 21, n. 7/8, p. 675-690, 1996.

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.