

CONTABILIDADE COMO ESTRUTURA DE SIGNIFICAÇÃO: A PERCEPÇÃO GERADA NA IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO EM UMA GRANDE EMPRESA

Mariana Camilla Coelho Silva Castro

Mestranda em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Minas Gerais
Av. Antônio Carlos, 6627. Belo Horizonte, MG. CEP: 31270-901
Tel.: (31) 3409 7263. E-mail: maricoelho2000@yahoo.com.br

Marcia Athayde Moreira

Doutora em Contabilidade e Controladoria
Universidade Federal de Minas Gerais
Av. Antônio Carlos, 6627. Belo Horizonte, MG. CEP: 31270-901
Tel.: (31) 3409 7272. E-mail: mathayde@face.ufmg.br

RESUMO

É crescente a necessidade de compreensão das questões comportamentais e sociais que impactam o ambiente organizacional e, conseqüentemente, compreensão das práticas contábeis que orientam as decisões. Nesse sentido, a Teoria da Estruturação é uma forma de alargar o domínio da pesquisa em contabilidade, isso porque, na pesquisa em contabilidade, o uso da Teoria da Estruturação se apresenta como uma forma de compreender as relações sociais que contribuem para a análise do papel da contabilidade nas mudanças organizacionais e sociais. Assim, o presente estudo teve por objetivo analisar a significação da implantação de um sistema de custeio para os atores envolvidos no processo, em uma empresa terceirizada de prestação de serviços brasileira. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva, a partir de um levantamento realizado junto aos colaboradores do setor de controladoria da empresa estudada, além de análise documental e entrevistas com os gestores do setor. Os resultados apontaram que o pilar de significação representou forte presença durante o processo de implementação do sistema. Novas regras, conceitos e teorias estão sendo redesenhados pelas novas atividades organizacionais impostas pela ação da contabilidade gerencial na área organizacional. Novas funções, atividades e transformações nas relações entre agentes e sistemas sociais impactaram consideravelmente a estrutura de significação acerca da contabilidade na área analisada. Com isso, pôde-se concluir que o processo de implantação do sistema de custeio na empresa estudada contribuiu para a produção de novas percepções e significações, ao mesmo tempo em que se percebeu a reprodução de sua ordem social, evidenciando a dualidade da estrutura em interação conforme indicado por Giddens (2003).

Palavras-chave: Teoria da Estruturação; Sistemas de Controle Gerencial; Controladoria.

Área temática do evento: Controladoria e Contabilidade Gerencial (CCG).

1. INTRODUÇÃO

O conhecimento dos custos das empresas no ambiente atual de competitividade é essencial. Nas empresas de serviços as informações gerenciais são de grande importância, principalmente no que se refere a informações referentes a custos para a tomada de decisão, sejam elas básicas do dia a dia da empresa ou estratégicas (SILVA, 2014). Essas razões levam as organizações a implantarem sistemas de custeio e nesse contexto, o sucesso na implementação de um sistema de custeio com finalidade de melhorar a tomada de decisão, passa

prioritariamente pela percepção que os usuários e operadores possuem desse sistema, formas e facilidade na utilização, importância atribuída e utilidade percebida.

Assim, cada vez mais nota-se a importância de entender as questões comportamentais e sociais que impactam o ambiente organizacional e, conseqüentemente, as práticas contábeis que orientam as decisões, nesse sentido, a Teoria da Estruturação é uma forma de alargar o domínio da pesquisa em contabilidade (BEUREN; ALMEIDA, 2012).

Na pesquisa sobre contabilidade, conforme Alvarez e Arrubla (2010), o uso da Teoria da Estruturação de Anthony Giddens (2003) se apresenta como um recurso metodológico e uma forma de compreender as relações sociais que contribuem para a análise do papel da contabilidade gerencial nas mudanças organizacionais e sociais.

A Teoria da Estruturação compreende a interação entre indivíduo e estrutura, e afirma que toda ação humana é realizada através de estruturas sociais já existentes nas organizações. A estrutura está relacionada com a constituição da ação enquanto a ação está implicada na constituição da estrutura (ALVAREZ; ARRUBLA, 2010). Na visão de Giddens (2003, p.102) “[...] as estruturas são conjuntos de regras que ajudam a constituir e regular as atividades, definindo-as como certa espécie e sujeitas a uma determinada gama de sanções”.

De acordo com Macintosh e Scapens (1990), a Teoria da Estruturação está preocupada em compreender a relação entre as atividades de atores humanos e a estruturação de sistemas sociais. Giddens (2003) distingue sistema e estrutura. Para ele sistemas sociais compreendem práticas sociais perceptivelmente similares que são reproduzidas através do tempo e do espaço e através das ações humanas, enquanto estrutura refere-se às propriedades de estruturação que proporcionam uma ligação entre as práticas sociais e os sistemas sociais (GIDDENS, 2003).

A Teoria da Estruturação é uma importante metodologia de estudo dada a sua ênfase nas ações significativas de agentes individuais e características estruturais dos contextos sociais (CONRAD, 2005). Nesse sentido, tendo como pano de fundo a Teoria da Estruturação, o estudo tem como objetivo analisar a percepção dos agentes de uma empresa terceirizada de prestação de serviços brasileira em relação à implementação de um sistema de custeio integrado, buscando relacionar a estrutura de significação percebida, o sistema de custeio em implementação e a ação dos agentes envolvidos conforme a Teoria da Estruturação proposta por Giddens (2003).

A pesquisa se justifica por tratar de uma nova perspectiva de compreensão da relação entre agente e estrutura a partir da teoria proposta por Giddens, nesse sentido, considerando o objetivo proposto para esse trabalho, a Teoria da Estruturação pode ajudar a identificar a percepção dos gestores acerca da implantação de um novo sistema de custeio e o seu impacto na estrutura da empresa, bem como a interação dos agentes nesse processo de mudança. A pesquisa também contribui para aumentar a discussão em relação às alterações ocorridas na contabilidade gerencial com base em uma teoria social, aspecto pouco explorado nas pesquisas em contabilidade.

Esta pesquisa está estruturada em cinco partes, incluindo esta introdução. A seguir será feita a revisão teórica a qual contempla a Teoria da Estruturação, a contabilidade como estrutura de significação e os sistemas de custeio. Na terceira parte serão definidos os procedimentos metodológicos e a técnica de coleta de dados para a pesquisa. Na quarta parte, são apresentados os resultados da investigação e na quinta parte, as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Teoria da Estruturação

Para a elaboração da Teoria da Estruturação, Giddens tomou como base a ciência social, a sociologia e principalmente a teoria social. A Teoria da Estruturação foi formulada, substancialmente, por sua própria crítica interna, avaliando criticamente várias escolas do pensamento social, geralmente concorrentes (ALMEIDA, 2011).

De acordo com Palanca e Feliu (2006), o objetivo de Giddens era construir uma estrutura conceitual que não só abarcasse as instituições sociais, como também a maneira de entender as condições para sua transformação. Seu objetivo final era uma grande teoria social com o pressuposto básico de que, para que qualquer teoria social seja completa, ela deve incluir tanto a estrutura quanto a agência (ações dos indivíduos).

A Teoria da Estruturação ajuda a entender as discussões sobre estrutura-agência, a estrutura não deve ser tomada como tendo alguma forma dada ou externa visível para as pessoas, ela só existe nas e através das atividades dos agentes: é ao mesmo tempo um resultado e um meio de ação. Isto é, analisar a estruturação de sistemas sociais significa estudar os modos nos quais os sistemas são produzidos e reproduzidos em interação (GIDDENS, 2003).

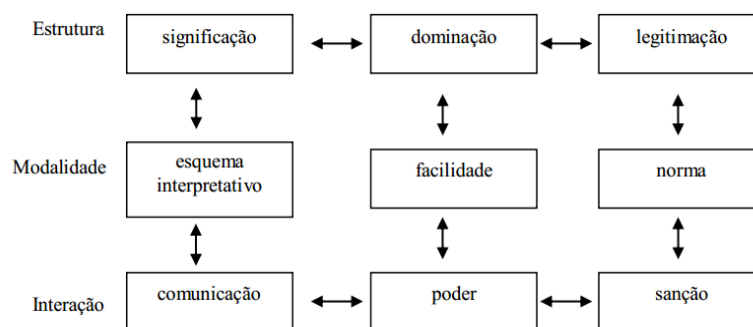
Conforme Almeida (2011), a Teoria da Estruturação se baseia em três elementos: estruturas, sistemas e estruturação. Estruturas são modelos abstratos que guiam o comportamento humano em ambientes sociais e representam as regras e os recursos. Os sistemas sociais são formados pelas atividades dos agentes, desenvolvidas pelo tempo e espaço. “Analisar a estruturação de sistemas sociais significa estudar o modo como tais sistemas, fundamentados nas atividades de conhecimento dos atores localizados que se apoiam em regras e recursos na diversidade de contextos de ação, são produzidos e reproduzidos em interação” (GIDDENS, 2003, p.30).

De acordo com Giddens (2003, p. 30), “[...] crucial para a ideia de estrutura, é o teorema da dualidade da estrutura, onde as propriedades estruturais de sistemas sociais são, ao mesmo tempo, meio e fim das práticas que elas recursivamente organizam”. Ou seja, a estrutura é, concomitantemente, restritiva e facilitadora, em dois sentidos: o de inibição, e o de estímulo.

Um pressuposto fundamental da abordagem da estruturação é que somente as pessoas podem agir e se organizar coletivamente; os sistemas, as estruturas sociais e as organizações não podem agir. Isso não implica, no entanto, que as organizações não existam, mas que elas só existem por meio da interação das pessoas. Giddens considera que em qualquer ponto no tempo, a pessoa pode agir de diferentes formas. O ator é um indivíduo proposital que está muito bem informado sobre a sua participação na produção e reprodução de encontros sociais (MACOHON; LAVARDA, 2014).

Os pilares da Teoria da Estruturação, conforme Giddens (2003) são formados por três dimensões de estruturas sociais: significação em interação com comunicação, dominação em interação com poder e legitimação em interação com sanção.

Figura 1 – Dimensões da dualidade da estrutura



Fonte: Giddens (2003 p. 34)

A Figura 1 ilustra a tríade de Giddens, na qual a Teoria da Estruturação se baseia em três estruturas, onde a interação da estrutura (regras e recursos) e da ação dos agentes, permite estudar a produção e a reprodução de sistemas sociais (BEUREN; ALMEIDA, 2012).

2.1.1. Estrutura de legitimação

O pilar da legitimação traz em sua estrutura a própria legitimação, sua modalidade são as normas e o mecanismo de interação se dá através da sanção. De acordo com Barrachina (2001), a estrutura de legitimação envolve as regras e códigos morais, que são sancionadas em uma ou outra forma de comportamento social e constituem um conjunto de valores e crenças.

Estruturas de legitimação são constituídas pelas regras e obrigações morais de um sistema social. Elas constituem o conjunto compartilhado de valores e ideais sobre o que é importante e o que deve acontecer nos ambientes sociais (MACINTOSH; SCAPENS, 1990).

De acordo com Macohom e Lavarda (2014), sistemas de contabilidade gerencial estão envolvidos na constituição moral de ações e interações dos gestores. Eles incorporam normas organizacionais e fornecem as bases morais para a estrutura de significação e do discurso financeiro. Os sistemas de contabilidade gerencial comunicam um conjunto de valores e ideais sobre o que é aprovado e o que é reprovado, bem como as políticas de recompensas e penalidades. Assim, tais sistemas tornam-se um importante meio de sancionar as ações dos gestores (MACINTOSH; SCAPENS, 1990).

2.1.2. Estrutura de dominação

Em relação a estrutura de dominação, Giddens (2003) afirma que o poder em sistemas sociais que desfrutam de certa continuidade no tempo e no espaço pressupõe relações regularizadas de autonomia e dependência entre atores ou coletividades em contextos de interação social.

Os recursos no pilar da dominação são utilizados pelos atores para atingir e alcançar seus resultados, gerando o poder, ou seja, a capacidade que eles possuem de agir e dominar o meio (ALMEIDA, 2011). 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).

A dialética de controle indica como práticas organizacionais moldam e são moldadas pela complexa relação de poder entre subordinados e superiores em vários níveis de estrutura de poder dentro e fora da organização (GIDDENS, 2003).

2.1.3. Estrutura de significação

O pilar de significação possui como estrutura a própria significação, como modalidade os esquemas interpretativos e como interação a comunicação (ALMEIDA, 2011).

A estrutura de significação, de acordo com Macintosh e Scapens (1990), envolve a semântica, e as regras que são aproveitadas para produzir significado. Os esquemas interpretativos dizem respeito, segundo Giddens (2003), aos modos de tipificação incorporados aos estoques de conhecimento dos atores, aplicados reflexivamente na sustentação da comunicação.

Assim, as regras sociais, ou os sistemas de significação, permitem a comunicação entre os agentes por meio dos esquemas interpretativos, ou seja, constitui poderoso instrumento para a compreensão da ação humana nas organizações, à medida que permite um olhar mais ampliado sobre ela, possibilitando o seu vínculo necessário ao plano da estrutura social (JUNQUILHO, 2003).

Segundo Barrachina (2001), a estrutura de significação na contabilidade gerencial inclui todas as regras, conceitos e teorias contábeis empregados na organização para compreender o desenvolvimento das diferentes atividades.

O gerenciamento de um sistema de contabilidade é uma interpretação que faz a ligação entre a estrutura de significação e interação social na forma de comunicação entre os agentes. Assim, neste caso a estrutura de significação compreende as regras compartilhadas, conceitos e teorias que são utilizadas para dar sentido às atividades organizacionais (MACINTOSH; SCAPENS, 1990).

De acordo com Almeida (2011) os pilares da Teoria da Estruturação estão relacionados com as práticas da contabilidade, as quais podem ser alteradas pela implementação de um sistema de custeio, o que poderá alterar a ordem social em nível organizacional na empresa. É nesse contexto que a contabilidade foi abordada nesta pesquisa, tendo como base a estrutura de significação, buscou-se analisar se a implementação de um sistema de custeio pode modificar o modo como as ações são compreendidas, bem como a percepção dos indivíduos em relação ao processo.

Cabe ressaltar que um sistema de custeio é uma ferramenta que gera informação e dá suporte à tomada de decisão. De acordo com Coelho (2011), um sistema de custeio é um conjunto de métodos e técnicas utilizados por uma organização com vista a imputar ao produto ou ao serviço, todos os custos a ele relacionados. Vários são os métodos de apuração dos custos, todos com o mesmo objetivo, apurar os custos dos produtos e serviços com o intuito de fornecer informação útil para a tomada de decisão, planejamento, controle e mensuração do desempenho organizacional (COELHO, 2011).

2.2. A contabilidade como estrutura de significação

O pilar de significação compreende as regras comuns, conceitos e teorias que são desenhadas pelas atividades organizacionais. A contabilidade gerencial permite aos gerentes um meio de compreensão das atividades da organização, de modo que os mesmos se comuniquem de forma significativa sobre as atividades (ALMEIDA, 2011).

Segundo Macintosh e Scapens (1990), analisada a partir da contabilidade gerencial, a teoria da estruturação fornece uma estrutura teórica que pode ser usada para estudar a contabilidade gerencial como parte das rotinas estabelecidas e condutas institucionalizadas.

Com o intuito de traduzir a assertiva genérica do conceito estudado em uma relação com o mundo real, Almeida (2011) definiu algumas variáveis críticas com base na Teoria da Estruturação, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Definição constitutiva das variáveis de significação

Regras comuns, conceitos e teorias delineadas através das atividades organizacionais.
Regras da vida social, ou seja, mecanismos ou procedimentos que transformam as práticas sociais.
Regras sociais que informam e restringem, tornando possível a comunicação.

Fonte: Adaptado de Almeida (2011, p. 70).

A partir da implementação de um novo sistema de custeio, surgem novas atividades que a controladoria precisa desenvolver, alterando os procedimentos de suas funções e, conseqüentemente, a rotina das pessoas envolvidas. As transformações necessárias para atender às novas exigências, bem como o entendimento das novas atividades, podem levar a uma maior comunicação por parte dos agentes, ou seja, maior interação na área organizacional (ALMEIDA, 2011).

A partir das variáveis definidas, são realizadas reflexões acerca da significação da contabilidade e de sistemas de custeio. Se um sistema de custeio pode alterar as funções da área organizacional controladoria; se a implementação de um sistema de custeio pode alterar as atividades da área organizacional controladoria; como as pessoas da área organizacional controladoria envolvidas com a implementação do sistema de custeio estão se adaptando a este processo; e se as regras existentes na área organizacional da controladoria permitiram uma comunicação fluente durante este processo de implementação do sistema de custeio.

Para auxiliar o processo de gestão e para gerar informações a controladoria desenvolve várias atividades e funções. Conforme Almeida (2011), tais funções e atividades fazem parte de cada etapa do processo de gestão, permeando atividades de planejamento, orçamento, execução, controle e avaliação do desempenho. A autora conceitua atividade como uma tarefa

com um objetivo específico. Já a função pode ser entendida como uma agregação de atividades com um propósito comum, como: compras, vendas, produção, marketing, finanças, segurança, qualidade.

A função constitui-se de um conjunto de atividades, podendo inclusive existir várias funções dentro de uma área organizacional. Por exemplo, na área organizacional controladoria existe a função contábil, responsável por todo o processo da contabilidade financeira, tal função se constitui de pessoas, tecnologia, métodos e ambiente. Da mesma forma, a implementação de um sistema de custeio exigirá uma função contábil responsável por todo o processo de apuração e análise de custos, certamente se constituindo de pessoas, tecnologia, métodos e ambiente.

Assim, cada empresa possui uma estrutura organizacional, bem como funções e atividades definidas de forma distinta, essas funções e atividades devem sofrer alterações com a implementação de um sistema de custeio na organização, o qual altera o fluxo do processo contábil e a percepção dos sujeitos envolvidos nesse processo, alterando, assim, a estrutura de significação existente na empresa acerca da contabilidade e dos processos de apuração e análise de custos.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa se caracteriza como sendo de natureza descritiva, pois se dedica a analisar a percepção dos agentes de uma empresa em relação à implementação de um sistema de custeio integrado, buscando, portanto, relacionar a estrutura de significação percebida em relação ao sistema de custeio em implementação e a ação dos agentes envolvidos conforme a Teoria da Estruturação proposta por Giddens (2003).

Conforme exposto por Raupp e Beuren (2006), a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, logo descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos. Apesar de possuir características de estudo de caso, não é pretensão qualificar a pesquisa como tal.

Com relação às estratégias utilizadas para abordar e analisar os dados, este estudo se caracteriza como levantamento, com a utilização de questionário em escala de *Likert* de cinco pontos, bem como de entrevistas com os gestores do setor, no intuito de consolidar suas percepções.

Pesquisas de levantamento se caracterizam pelo questionamento direto das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Martins e Theóphilo (2009) explicam que o questionário é um importante e popular instrumento de coleta de dados em pesquisas sociais. Sendo um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se procura medir ou descrever.

Para a descrição do problema, é utilizada a abordagem quantitativa prioritariamente, mas também é utilizada uma abordagem qualitativa. De acordo com Martins e Theóphilo (2009) a pesquisa quantitativa parte do princípio que tudo pode ser quantificável, ou seja, que opiniões, problemas, informações, serão mais bem entendidas se traduzidas em forma de números, enquanto que, a pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica, particular, contextual e temporal entre o pesquisador e o objeto de estudo. Para os autores na pesquisa qualitativa, o pesquisador participa, compreende e interpreta, e na quantitativa, o pesquisador descreve, explica e prediz (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

O estudo foi realizado em uma empresa pública brasileira constituída sob a forma de Sociedade Anônima – S.A. de capital fechado, que tem por finalidade a prestação de serviços técnicos, administrativos e gerais.

A população da pesquisa compreendeu os colaboradores da área organizacional Controladoria (em número de doze pessoas), bem como dois consultores externos à empresa, os quais participaram do processo de implementação do sistema de custeio, em um total de quatorze pessoas. Complementarmente à aplicação dos questionários, foram entrevistados o

gerente e o assessor organizacional. A coleta dos dados ocorreu *in loco* no mês de dezembro de 2014.

Para a definição da estrutura de significação, apresenta-se o Quadro 2, contendo questões que foram elaboradas com base nas reflexões propostas no Referencial Teórico.

Quadro 2 – Constructo da Pesquisa

Quais os impactos da implementação de um sistema de custeio nas funções da área organizacional controladoria?
Quais os impactos da implementação de um sistema de custeio nas atividades da área organizacional controladoria?
Como as pessoas da área organizacional controladoria envolvidas com a implementação do sistema de custeio estão se adaptando a este processo?
As regras existentes na área organizacional da controladoria permitiram uma comunicação fluente durante este processo de implementação do sistema de custeio?

Fonte: Adaptado de Almeida (2011, p. 71).

Para atingir os objetivos propostos, algumas estratégias foram utilizadas:

- Para analisar os impactos da implementação do sistema de custeio nas funções da área organizacional controladoria, foram realizadas entrevistas com o gerente e com o assessor organizacional, bem como a análise de documentos internos da empresa, com o intuito de verificar a estrutura organizacional antes e depois da implementação do sistema de custeio na organização.
- Para analisar o impacto da implementação do sistema de custeio nas atividades; como as pessoas envolvidas na implementação do sistema de custeio estão se adaptando ao processo; e se as regras existentes na organização facilitaram o processo de implementação, foi aplicado um questionário adaptado do instrumento utilizado no estudo de Almeida (2011).

O questionário utilizado contém nove perguntas, divididas em dois blocos. O primeiro bloco contém informações para a caracterização do participante, já o segundo bloco avalia a estrutura de significação, com quatro blocos contendo assertivas para análise. As assertivas foram elaboradas para avaliação em escala de *Likert* de cinco pontos, variando de zero a quatro, sendo zero (0), quando não há nenhum impacto, presença ou implementação e quatro (4), quando há forte impacto, presença ou implementação.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Visando analisar os dados foram levantadas tabelas. Os resultados são apresentados a seguir.

4.1. Perfil dos participantes

Através do questionário, primeiramente, foi levantado o perfil dos participantes por meio de perguntas relacionadas ao gênero, idade, função na empresa, tempo na função e formação acadêmica na graduação. Destaca-se que as pessoas objeto da pesquisa foram os colaboradores da área organizacional de controladoria e os consultores envolvidos no processo de implementação do sistema de custeio.

Dentre os respondentes 57% são mulheres e 43% homens, com média de idade de 34 anos. Quando analisada a função dos participantes da pesquisa na empresa confirmou-se os resultados apresentados na Tabela 1.

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 1, pode-se verificar que as funções são diversificadas, fato que demonstra a gama de envolvidos na implantação do sistema de

custeio. Pode-se notar que o processo é abrangente e, para que os objetivos sejam alcançados, é necessário o envolvimento de vários atores.

Tabela 1 – Função dos respondentes

Função	Nº de Respondentes
Gerente de Controladoria	1
Coordenador de Contabilidade	1
Coordenador Fiscal e Tributário	1
Contador	3
Analista administrativo	2
Suporte Administrativo	3
Assessor Organizacional	1
Consultor	2
Total	14

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Além da função desempenhada na empresa, é interessante conhecer o tempo em que os participantes estão envolvidos com a mesma, informação apresentada na Tabela 2.

Tabela 2 – Tempo na função

Tempo da Função	Nº de Respondentes	%
Entre 0 a 2 anos	7	50%
Entre 3 a 5 anos	4	29%
Entre 5 a 10 anos	1	7%
Entre 10 a 20 anos	0	0%
Mais de 20 anos	2	14%
Total	14	100%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Pode-se constatar que 50% dos respondentes possuem até 2 anos na função, seguido de 29%, que exercem a função em períodos entre 3 e 5 anos. Somente duas pessoas, ou seja, 14% estão na função a mais de 20 anos, assim, percebe-se que uma parcela considerável dos respondentes exerce há pouco tempo sua função.

Esses resultados corroboram a declaração do gerente de controladoria que afirma: “[...] com a implantação do sistema de custeio, foi necessária a transferência de funcionários de outros setores, bem como trazer novas pessoas para a gerência de controladoria para trabalharem com o novo sistema” (GERENTE).

A Tabela 3 apresenta a formação acadêmica dos participantes.

Tabela 3 – Formação acadêmica na graduação

Formação acadêmica na graduação	Nº de Respondentes	%
Administração	3	21%
Ciências Contábeis	11	79%
Total	14	100%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Pode-se observar na Tabela 3 que, do total de participantes, 79% são formados em ciências contábeis, seguido de administradores, 21% dos participantes. O fato da maioria dos participantes terem formação em ciências contábeis é importante para o processo de implementação do sistema de custeio, onde são necessários vários procedimentos ligados à área contábil.

Após o levantamento do perfil dos participantes, o questionário buscou obter informações que auxiliaram na análise da percepção dos participantes em relação à implementação do sistema de custeio integrado, buscando relacionar a estrutura de significação percebida, o sistema de custeio em implementação e a ação dos agentes envolvidos, no intuito de identificar a presença dos elementos que formam os pilares dessa estrutura na superintendência de controladoria da empresa objeto de estudo.

4.2. Presença do pilar de significação na área organizacional de controladoria

Foram analisadas as estruturas organizacionais antes e depois do processo de implantação do sistema, além de entrevistas com os gestores da área para a consolidação de suas percepções. Ao analisar o impacto da implantação do sistema nas funções pôde-se perceber a necessidade de criação de novas funções para o atendimento da demanda.

Anteriormente ao processo de implantação, existia uma gerência de controladoria e finanças, que era responsável por todos os aspectos relacionados às funções financeiras e de contabilidade. Com a implantação do sistema houve um desmembramento entre as funções financeiras e contábeis, que acarretou a criação das gerências de finanças e de contabilidade e controladoria. Dentro da gerência de contabilidade e controladoria foram segregadas as funções de contabilidade fiscal e tributária, sendo criado, ainda, um setor específico de orçamento e gestão de custos, com a nomeação de um respectivo responsável.

Com isso, pode-se observar um forte impacto nas funções em decorrência da implantação do sistema de custeio na empresa pesquisada. Demonstrando que o processo de implantação de um sistema de custeio pode alterar as regras, conceitos e teorias utilizadas, alterando, com isso, a estrutura de significação na empresa.

Em relação aos demais questionamentos sobre o impacto da implementação do sistema de custeio nas atividades, em como as pessoas envolvidas estão se adaptando ao processo e se as regras existentes na organização facilitaram a implementação, as respostas obtidas através do questionário são apresentadas nas tabelas 4, 5 e 6, onde consta o total de respondentes e as respostas em cada nível, sendo zero, nenhum impacto ou presença e quatro, forte impacto ou presença.

Tabela 4 – Significação das atividades

Assertivas	0	1	2	3	4	Respostas Válidas
1. Elaboração e evidenciação dos relatórios contábeis		1	5	1	7	14
2. Definição de premissas para elaboração do orçamento				6	5	11
3. Ajustes para apuração dos tributos	2		4	4	1	11
4. Estabelecimento e monitoramento de controles internos			1	4	6	11
5. Controle de fluxo de caixa	2		2	5	3	12
6. Controle, monitoramento e movimentação de ativo imobilizado		2	2	3	4	11
7. Mensuração e avaliação dos custos específicos de cada contrato				3	9	12
8. Evidenciação dos custos diretos e indiretos por contrato			2	1	9	12
9. Análise da margem de contribuição por contrato			1	4	6	11
10. Análise e avaliação dos custos por cliente			1	3	7	11
11. Impacto dos custos no resultado da empresa				3	8	11

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

As atividades mais impactadas foram: mensuração e avaliação dos custos específicos de cada contrato (7), seguido de impacto dos custos no resultado da empresa (11), evidenciação dos custos diretos e indiretos por contrato (8), análise e avaliação dos custos por cliente (9) e definição de premissas para a elaboração do orçamento (2).

Cabe ressaltar que as atividades de número 2, 7, 8, 9 e 11 não existiam na organização antes da implantação do sistema. Essas atividades foram criadas a partir da implantação do sistema de custeio, demonstrando, mais uma vez, que a implantação do sistema modificou as regras, conceitos e teorias na empresa estudada, modificando sua estrutura de significação. Outras atividades percebidas como menos impactadas pelo sistema já eram desenvolvidas antes da implementação.

Em relação às transformações os resultados estão evidenciados na Tabela 5.

Tabela 5 – Significação das transformações

Assertivas	0	1	2	3	4	Respostas Válidas
1. Com leitura e discussão		1	5	3	5	14
2. Com dedicação e comprometimento			1	7	6	14
3. Assumindo novas responsabilidades		1		8	4	13
4. Com resistência	2	5	5	1	1	14
5. Com rejeição	2	5	5	1	1	14

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Pode-se observar, com base na Tabela 5, que os colaboradores da área organizacional controladoria se adaptaram ao processo, com dedicação, comprometimento e assumindo novas responsabilidades, com nenhuma ou baixa presença de resistência ou rejeição por parte dos integrantes. O gerente de controladoria declarou: “está sendo necessário se readaptar, a implantação do sistema está estabelecendo uma nova cultura na organização” (GERENTE, 2014).

Em relação à comunicação, os resultados estão evidenciados na Tabela 6 e demonstram maiores divergências na percepção dos colaboradores envolvidos.

Tabela 6 – Significação da comunicação

Assertivas	0	1	2	3	4	Respostas Válidas
Houve reuniões e troca de ideias entre o pessoal da controladoria	1	4	4	2	2	13
Houve reuniões e troca de ideias entre o pessoal da controladoria e o superintendente	2	1	5	3	2	13
Houve reuniões e troca de ideias entre o pessoal da controladoria e os diretores	2	1	5	3	2	13
Houve reuniões e troca de ideias com as áreas de apoio da controladoria	0	2	9	0	2	13
Houve reuniões e troca de ideias com a empresa de consultoria	1	2	2	4	4	13
Houve reuniões e troca de ideias com a auditoria independente	2	3	6	2	0	13
Houve reuniões e troca de ideias com outras áreas da organização	0	3	6	3	1	13
Não houve reunião e troca de ideias entre os grupos da superintendência	6	2	3	0	2	13

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Em relação ao questionamento se as regras existentes na área organizacional de controladoria permitiram uma comunicação fluente durante o processo de implantação do sistema de custeio, a assertiva que obteve o maior número de respostas positivas (concordantes) foi se houveram reuniões e troca de ideias com a empresa de consultoria (5). Em contrapartida, a assertiva com o maior número de respostas negativas (discordantes) foi que não houve reunião e troca de ideias entre os grupos da a (7), demonstrando uma forte impacto ou presença da necessidade de uma reorganização na estrutura de comunicação do setor envolvido.

Outra observação que se faz é a de que a maior parte das respostas relacionadas à significação da comunicação se concentrou no ponto neutro da escala de *Likert* (2),

demonstrando que os participantes não concordaram e nem discordaram das assertivas, ou se abstiveram de responder.

O gerente de controladoria afirmou que a comunicação não é boa entre os departamentos que compõem a área organizacional, afirmando, também, que o processo de implantação do sistema não envolveu todas as pessoas do setor, e que a empresa responsável pelo processo dedicou pouco tempo à implantação, não discutindo com os envolvidos os principais aspectos da implantação. O assessor organizacional, por sua vez, declarou que a comunicação foi um ponto falho no processo de implantação do sistema de custeio, e que houve baixa participação dos funcionários no processo.

De acordo com a Teoria da Estruturação, as regras sociais, ou os sistemas de significação, permitem a comunicação entre os agentes por meio dos esquemas interpretativos, ou seja, constitui poderoso instrumento para a compreensão da ação humana nas organizações. Contrário à Teoria, o processo de comunicação na empresa objeto de estudo não permitiu uma comunicação fluente durante o processo, prejudicando a ligação entre a estrutura de significação e a interação social, que compõem o processo de estruturação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo analisar a significação da implantação de um sistema de custeio para os atores envolvidos no processo, em uma empresa terceirizada de prestação de serviços brasileira, com base na perspectiva proposta pela Teoria da Estruturação de Giddens (2003). Para se atingir o objetivo proposto, a análise empírica analisou três pontos da implantação do sistema que poderiam afetar a estruturação da área organizacional estudada.

Em relação às funções, observou-se que durante o processo de implantação do sistema de custeio, a estrutura da área de controladoria na empresa objeto de estudo foi impactada por novas atividades e funções. Primeiramente a área foi dividida, posteriormente novos cargos foram criados, novas atividades e recrutamento de novos colaboradores para a área organizacional. Todo esse processo de mudança provocou alterações nas estruturas da área estudada na empresa e novas interações entre os agentes e os sistemas atuantes.

Em relação à comunicação, interessante ressaltar a percepção clara da dualidade da estrutura proposta por Giddens, de uma estrutura concomitantemente, restritiva e facilitadora, de inibição e de estímulo. Ao mesmo tempo em que a área se reestrutura e se reorganiza, observa-se que a área organizacional controladoria é parte de uma estrutura maior e dominante, que inibiu uma comunicação fluente durante este processo de implementação do sistema de custeio. Os resultados demonstraram que os funcionários perceberam uma interação, apesar de um diálogo insuficiente para a implementação do sistema. Essas ações foram influenciadas pelas condições existentes na estrutura.

Em relação à adaptação, as pessoas da área organizacional controladoria envolvidas com a implementação do sistema de custeio demonstraram boa adaptação ao processo, colaboração e baixo nível de resistência.

Assim, o pilar de significação representou forte presença durante o processo. Novas regras, conceitos e teorias estão sendo redesenhadas pelas novas atividades organizacionais impostas pela ação da contabilidade gerencial na área organizacional. Novas funções, atividades e transformações nas relações entre agentes e sistemas sociais impactaram consideravelmente a estrutura de significação acerca da contabilidade na área analisada.

Com isso, pôde-se concluir que o processo de implantação do sistema de custeio na área organizacional da controladoria na empresa estudada contribuiu para a produção de novas percepções e significações, ao mesmo tempo em que se percebeu a reprodução de sua ordem social, evidenciando a dualidade da estrutura em interação conforme indicado por Giddens (2003).

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, D. M. **Impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: uma análise à luz da teoria da estruturação em empresas brasileiras.** 136f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2011.
- ALVAREZ, C. B; ARRUBLA, Y. A. R. Los sistemas contables administrativos: hacia la conformación de un programa de investigación desde la teoría de la estructuración. **Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión**, v. 18, n. 2, p. 157-176, 2010.
- BARRACHINA, M. P. **Fusiones y adquisiciones: implicación de los sistemas contables de gestión en los procesos de integración y cambio socio-cultural.** 558 f. Tesis (Doctorado en Ciencias Contabilidad) Departament de Comptabilitat, Universitat de València, València, 2001.
- BEUREN, I. M.; ALMEIDA, D. M. Impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: um estudo à luz da teoria da estruturação em uma empresa têxtil. **Revista de Administração-RAUSP**, v. 47, n. 4, p. 653-670, 2012.
- COELHO, A. M. M. S. M. C. **Os Sistemas de Custeio e a Competitividade da Empresa.** 82f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, 2011.
- CONRAD, L. A structuration analysis of accounting systems and systems of accountability in the privatised gas industry. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, p. 1-26, 2005.
- GIDDENS, A. **A constituição da Sociedade.** Tradução: Álvaro Cabral. 3. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- JUNQUILHO, G. S. Condutas Gerenciais e suas Raízes: uma Proposta de Análise à Luz da Teoria da Estruturação. **RAC.** Edição Especial, p. 101-120, 2003.
- MACINTOSH, N. B.; SCAPENS, R. W. Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 15, n. 5, p. 455-477, 1990.
- MACOHON, E. R.; LAVARDA, C. E. F. A Tríade de Giddens na Pesquisa em Contabilidade. In: Encontro ANPAD, Rio de Janeiro, 2014.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PALANCA, M. B.; FELIU, V. R. La teoría de estructuración en la investigación de la contabilidad de gestión. Problemática del cambio contable. **Revista de Contabilidad y Dirección.** v. 3, p. 151-175, 2006.
- RAUPP, F. M; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais.** 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- SILVA, M. Z. et al. Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio: estudo de caso em uma indústria moageira. **Revista de Administração-RAUSP**, v. 49, n. 2, p. 267-279, 2014.