

PRESENÇA DOS PILARES DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO NA CONTROLADORIA COM O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL *

DALCI MENDES ALMEIDA** & ILSE MARIA BEUREN***
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ - UFPR

Recibido/ Received/ Recebido: 06/11/2013 - Aceptado/ Accepted/ Aprovado: 06/05/2014

Resumo

Este estudo objetiva identificar a presença dos elementos que formam os pilares da Teoria da Estruturação na controladoria com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade em empresas brasileiras do Novo Mercado da BM&FBovespa. Pesquisa descritiva foi realizada por meio de uma survey, com abordagem quantitativa do problema, fundamentada na Teoria da Estruturação, segundo as proposições de Giddens (1979; 1996; 2003). Das 118 empresas do Novo Mercado, 36 participaram da pesquisa, constituindo-se na amostra não aleatória. O questionário com 12 perguntas de múltipla escolha foi elaborado com base nos estudos de Macintosh & Scapens (1990; 1991), Barrachina (2001), Junquillo (2003), Giddens (2003), Busco (2009), bem como em um estudo piloto realizado com vistas nesta pesquisa. Aos dados coletados aplicaram-se técnicas de estatística descritiva e entropia da informação. Os resultados revelaram maior presença do pilar da significação, seguido da dominação e legitimação. Pela entropia da informação, em alguns elementos as respostas mostraram-se semelhantes, com alta entropia e pouca informação; em outros há oscilação nas respostas, com baixa entropia e maior informação. Assim conclui-se que os elementos que formam os pilares da Teoria da Estruturação se fizeram presentes na controladoria com o processo de convergência contábil das empresas pesquisadas.

Palavras chave: *Teoria da estruturação, Normas Internacionais de Contabilidade, Controladoria.*

PRESENCIA DE LOS PILARES DE LA TEORIA DE LA ESTRUCTURACION EN EL CONTROL CON EL PROCESO DE CONVERGENCIA DE CONTABILIDAD

Resumen

El objetivo de este estudio es identificar la presencia de los elementos que constituyen los pilares de la teoría de estructuración en el control del proceso de convergencia con las normas internacionales de contabilidad de las empresas brasileñas en el nuevo mercado de BM&FBovespa. Un estudio descriptivo se realizó a través de una encuesta con aproximación cuantitativa al problema, basado en la teoría de Estructuración de acuerdo con las proposiciones de Giddens (1979; 1996; 2003). De las 118 compañías en el nuevo mercado, 36 participaron en la encuesta, constituyendo la

* Os resultados do projeto Implicações da assimetria da informação e da remuneração variável na criação da folga orçamentária em empresas multinacionais, Edital da Chamada Pública FAPESC/CNPq N° 04/2010 Programa de Apoio a Núcleos de Excelência.

** Mestre em Ciências Contábeis pela, Universidade Regional de Blumenau – FURB. E-mail: dalci.almeida@unisul.br

*** Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/US Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná – UFPR. E-mail: ilse.beuren@gmail.com

muestra no aleatoria. El cuestionario con 12 preguntas de selección múltiple se elaboró basado en los estudios de Macintosh y Scapens (1990, 1991), Barranchina (2001), Junquillo (2003), Giddens (2003) & Busco (2009), así como una prueba piloto llevada a cabo para servir en esta investigación. Para los datos recolectados se aplicaron estadísticas descriptivas e información de entropía. Los resultados muestran una mayor presencia de la importancia del pilar. Seguimiento de la dominación y la legitimación. A través de la entropía de información, en algunos elementos las respuestas fueron similares, teniendo una alta entropía y poca información; en otras, hay oscilaciones en las respuestas teniendo poca entropía y alta información. Por lo tanto, se concluye que los elementos que constituyen los pilares en la teoría de la Estructuración estuvieron presentes en el control con el proceso de convergencia de la contabilidad de las empresas encuestadas control del proceso de convergencia con las normas internacionales de contabilidad de las empresas brasileñas en el nuevo mercado de BM&FBovespa.

Palabras clave: *Teoría de estructuración, Normas Internacionales de Contabilidad, Control.*

PRESENCE OF THE STRUCTURATION THEORY'S PILLARS IN CONTROLLING WITH THE ACCOUNTING CONVERGENCE PROCESS

Abstract

The goal of this study is to identify the presence of elements that constitute the pillars of the Structuration Theory in controlling with the process of convergence to the international accounting standards in Brazilian companies in the new market of BM&FBovespa. A descriptive study was conducted through a survey with a quantitative approach to the problem, based on the Structuration Theory according to the propositions of Giddens (1979; 1996; 2003). Out of the 118 companies in the new market, 36 participated in the survey, constituting the non-random sample. The questionnaire with 12 multiple choice questions was elaborated based on the studies of Macintosh & Scapens (1990, 1991), Barrachina (2001), Junquillo (2003), Giddens (2003) and Busco (2009), as well as in a pilot study conducted to serve this research. To the data collected were applied descriptive statistics and information entropy. The results show a greater presence of the significance pillar, followed by domination and legitimation. Through the entropy of information, in some elements the responses were similar, having high entropy and little information; in others there are oscillations in the responses, having low entropy and more information. Thus, it is concluded that the elements that constitute the pillars of the Structuration Theory were present in controlling with the process of accounting convergence of the companies surveyed.

Keywords: *Structuration theory, International Accounting Standards, Controlling.*

Mendes, D. & Beuren, I. (2014) *Presença dos Pilares da Teoria da Estruturação na Controladoria com o Processo de Convergência Contábil*. En: *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada. rev.fac.cienc.econ, XXII (1)*.

JEL: M40, M49

1. Introdução

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade influencia o mundo dos negócios, mas impacta também o ambiente interno das

empresas. Informações padronizadas passam a ser geradas em nível internacional, assim investidores estrangeiros podem manusear as demonstrações contábeis com maior facilidade e investir em outros mercados. Para Santos (2008, 3), “a contabilidade é

considerada a linguagem dos negócios, é nela que os principais agentes econômicos buscam informações (principalmente de natureza econômico-financeira) sobre o desempenho empresarial e avaliação de risco para investir”.

No ambiente interno das empresas, este processo exige nova estrutura, ou seja, novas regras e recursos, bem como novas ações, isto é, novos comportamentos dos agentes da contabilidade e do órgão administrativo controladoria, com novas atividades, responsabilidades, investimentos e controles no ambiente contábil, influenciando na gestão organizacional. Para Dias Filho & Machado (2004, 43), a contabilidade “influencia o contexto em que opera e, ao mesmo tempo, é por ele influenciada”.

De modo geral, os estudos que versam sobre a controladoria estão respaldados em teorias econômicas. Porém, cada vez mais se evidencia a necessidade de entender questões comportamentais e sociais que impactam o ambiente organizacional e, consequentemente, as práticas contábeis que orientam suas decisões. 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).

A base para a tomada de decisão não é privilégio da racionalidade econômica, assim é sugerido que estudos interdisciplinares relativos à contabilidade gerencial mereçam maior atenção (Ittner & Larcker, 2002). É fundamental olhar a contabilidade levando em consideração outras ciências, principalmente em um momento de tantas mudanças, como a convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais.

Embora esteja em desenvolvimento uma literatura na área, há falta de um quadro para orientar a pesquisa empírica na contabilidade gerencial como prática social. Assim, a Teoria da Estruturação pode 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).

O processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade, além de alterar as práticas contábeis, vem provocando mudanças na ordem social da controladoria, influenciando também nas rotinas das atividades desenvolvidas e no comportamento dos agentes desta unidade organizacional. Este cenário instiga se estudar a contabilidade nesse contexto de convergência sob um olhar social.

No sentido de reforçar a ocorrência de mudanças com este processo, Angelkort, Sandt & Weißenberger (2008) citam que, em países como os de língua alemã, o uso generalizado das normas internacionais para fins de divulgação financeira, bem como a crescente globalização dos negócios das empresas, fizeram com que a controladoria, como uma parte da contabilidade geral e com função financeira, tenha sido objeto de substantivas alterações.

Diante do exposto elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: Que presença tem os elementos que formam os pilares da Teoria da Estruturação na controladoria com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade em empresas? Assim, o objetivo do estudo é identificar a presença dos elementos que formam os pilares da Teoria da Estruturação na controladoria com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade em empresas brasileiras do Novo Mercado da BM&FBovespa.

Por diferentes motivos, seja de ordem legal, mercadológica ou econômica, o processo de convergência passou a ser prioridade das empresas, envolvendo não somente a contabilidade, mas uma série de funções e responsabilidades dentro da organização. Particularmente os auditores externos, o departamento de relações com o investidor, o setor de contabilidade e finanças, o órgão administrativo controladoria, o conselho de diretores / diretor executivo (*Chief Executive Officer* - CEO). Todos estão envolvidos, possuindo grande amplitude e dimensão na tarefa de implementação das IFRS (Jones & Higgins, 2006).

Esta pesquisa tem sua relevância destacada ao identificar as alterações que o processo de convergên-

cia está provocando na controladoria, por meio dos elementos que formam os pilares da Teoria da Estruturação, permitindo conhecer aspectos de estrutura, formada por regras e recursos, e de interação, formada pela ação dos agentes. Justifica-se também porque ainda são poucos os estudos sobre as alterações ocorridas na controladoria com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, em especial, fundamentados em uma teoria social, a Teoria da Estruturação.

O estudo está estruturado em seis seções, iniciando com esta introdução. Na sequência aborda sobre a Teoria da Estruturação, com ênfase nos elementos que formam a dualidade da estrutura e nos pilares que a sustentam e as respectivas dimensões de estruturas sociais. Em seguida faz uma incursão teórica nas funções e atividades da controladoria. Segue-se a descrição do procedimentos metodológicos da pesquisa. Após isso, apresenta a descrição e análise dos resultados da pesquisa e expõe as considerações finais do estudo realizado.

Fundamentado na Teoria da Estruturação, segundo as proposições de Giddens (1979; 1996; 2003), uma pesquisa de levantamento foi realizada nas 118 empresas brasileiras listadas no Novo Mercado da BM&FBovespa, sendo que 36 participaram da pesquisa, constituindo-se na amostra não aleatória. O questionário, com 12 perguntas de múltipla escolha, foi elaborado com base nos estudos de Macintosh e Scapens (1990; 1991), Barrachina (2001), Junquillo (2003), Giddens (2003), Busco (2009), além de um estudo piloto de Beuren e Almeida (2012). Para análise dos dados coletados aplicaram-se técnicas de estatística descritiva e entropia da informação.

Os resultados da pesquisa indicaram que o pilar com maior presença na controladoria, com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, foi o da significação, por meio das funções, atividades, transformações e comunicações; seguido da dominação, por meio dos recursos autoritários, recursos alocativos, facilidades e poder; e, por fim, o pilar da legitimação, com as obrigações, sanções, comportamentos legitimados e produção de moralidade. Ressalta-se que a identificação das alterações que o processo de convergência provocou na con-

troladoria, por meio dos elementos que formam os pilares da Teoria da Estruturação, é fundamental para conhecer aspectos de sua estrutura e interação.

2. Teoria da estruturação

Estruturas, sistemas e estruturação, são conceitos que fundamentam a Teoria da Estruturação. De acordo com Giddens (2003, XXXV), a estrutura compreende “o conjunto de regras e recursos implicados, de modo recursivo, na reprodução social; as características institucionalizadas de sistemas sociais têm propriedades estruturais no sentido de que as relações estão estabilizadas através do tempo e espaço”. Dentro da estrutura, as regras podem ser classificadas como elementos normativos e códigos de significação; e os recursos podem ser impositivos e alocativos.

Sobre as regras e recursos, Giddens (2003, XXXV) explica que “a estrutura pode ser concebida abstratamente com dois tipos de regras: elementos normativos e códigos de significação”. Por sua vez, “os recursos também são de duas espécies: recursos impositivos, que derivam da coordenação das atividades dos agentes humanos, e recursos alocativos, procedentes do controle de produtos materiais ou de aspectos do mundo material”.

Os sistemas sociais, segundo Giddens (2003, 444), são “a padronização de relações sociais ao longo do tempo-espaço, entendidas como práticas reproduzidas”. Para que ocorra o processo de estruturação é necessário estudar a agência, ou seja, a interação das ações Macintosh e Scapens (1990, 458) destacam que “agência, conforme Giddens, refere-se às ações tomadas pelos indivíduos em contextos sociais”. Para Macintosh e Scapens (1991, 137), “agência e estrutura são, paradoxalmente, independentes, mas relacionados”.

De acordo com Giddens (2003, 30), “crucial para a ideia de estruturação é o teorema da dualidade da estrutura, o qual está logicamente subentendido nos argumentos apresentados sobre estrutura, sistema e estruturação”. O Quadro 1 demonstra os elementos que formam a dualidade da estrutura.

Quadro 1. Dualidade da estrutura¹

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

Macintosh & Scapens (1991, 142) mencionam que a “estruturação expressa a ‘dualidade’, ou seja, a dependência mútua da ação humana individual e a estrutura social”. Assim, pode-se afirmar que o processo de estruturação acontece por meio da ligação entre a estrutura e a interação das ações dos agentes.

Depreende-se que a produção e reprodução da ordem social (estruturação) acontece, por meio da interação entre a estrutura e as ações dos agentes, o que constitui o conceito central da Teoria da Estruturação, a Dualidade da Estrutura. Junquillo (2003) ressalta que a Dualidade da Estrutura 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.

2.1 Pilares da Teoria da Estruturação

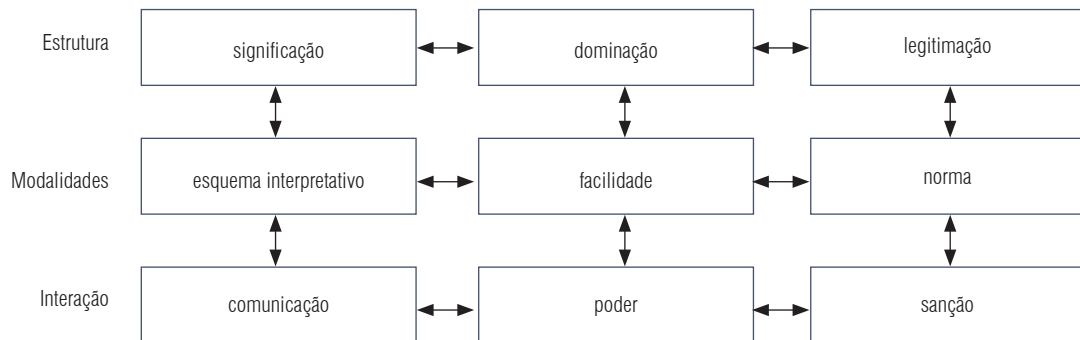
Os pilares da Teoria da Estruturação, conforme Giddens (1979; 1996; 2003), são formados por três dimensões de estruturas sociais: significação em interação com comunicação, dominação em interação com poder e legitimação em interação com sanção. A Figura 1 evidencia essas dimensões.

As modalidades representadas pelo esquema interpretativo, facilidade e norma, medeiam a estrutura com a interação e expressam a cognoscitividade dos agentes sociais em cada dimensão da estrutura. Giddens (2003, 440) menciona que 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”. A seguir apresentam-se a os pilares da Teoria da Estruturação formados pela estrutura de Significação, Dominação e Legitimação.

2.1.1 Significação

O pilar de significação possui como estrutura a significação, como modalidade os esquemas interpretativos e como interação a comunicação. A estrutura de significação, de acordo com Macintosh e Scapens

Figura 1. Modelo da dualidade da estrutura em interação²



¹ Fonte: Giddens (2003, 29).

² Fonte: Giddens (2003, 34).

(1991), envolve a semântica, as regras, que são aproveitadas para produzir significado. Os esquemas interpretativos dizem respeito, segundo Giddens (2003, 34), aos “modos de tipificação incorporados aos estoques de conhecimento dos atores, aplicados reflexivamente na sustentação da comunicação”.

Os esquemas interpretativos “expressam os conjuntos de conhecimentos dos atores sociais acerca da realidade e que lhes permitem compartilhar, interpretar e comunicar significados nos processos de interação cotidiana” (Junquillo, 2000, 47). Assim, as regras sociais, permitem a comunicação entre os agentes por meio dos esquemas interpretativos, ou seja, conhecimentos dos atores sociais.

2.1.2 *Dominação*

O pilar de dominação possui como estrutura a dominação, como modalidade a facilidade e como interação o poder. Macintosh & Scapens (1991) explicam que a estrutura de dominação envolve os recursos que são utilizados para a produção de poder. “A estrutura de dominação inclui os recursos que se relacionam com o exercício do poder. Em um determinado espaço/tempo, a capacidade de exercer o poder pode estar relacionada a assimetrias na distribuição dos recursos” (Barrachina, 2001, 79).

A modalidade denominada de facilidade, representa os meios que os atores utilizam para atingir seus objetivos e alcançar os resultados. É por intermédio dessas facilidades que 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 (Junquillo, 2003).

A interação de 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” (Giddens, 2003, 18). Barrachina (2001, 80) cita que “essa idéia de poder é conceituada como a capacidade de obter e fazer o mundo diferente. O poder se relaciona com o poder de ‘agir de forma diferente’, representando o poder de intervir ou abster-se, no curso das atividades sociais”.

Depreende-se do exposto que os recursos no pilar 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.

2.1.3 *Legitimação*

O pilar de legitimação possui como estrutura a legitimação, como modalidade a norma e como interação a sanção. A estrutura de legitimação considera normas e valores envolvidos na produção de moralidade (Macintosh & Scapens, 1991). Para Barrachina (2001), a estrutura de legitimação envolve uma série de regras e códigos morais, que são sancionadas em uma ou mais formas de comportamento social, ou seja, constituem um conjunto de valores e crenças, que evidencia o que é bem feito ou mal feito, o que é ou não importante.

A norma, que constitui a modalidade neste pilar, representa o conjunto de regras, códigos, definindo o que é certo e o que é errado, os direitos e as obrigações no meio social, permitindo a legitimação de determinada ordem e sua sanção na interação (Macintosh & Scapens, 1991). As normas, segundo Junquillo (2000, 48), “são responsáveis pela articulação, bem como pela sustentação de comportamentos legitimados institucionalmente, reforçando ordens normativas na vida social cotidiana”.

Observa-se que os pilares da Teoria da Estruturação estão relacionados com as práticas da contabilidade, as quais vêm sofrendo várias alterações com a convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade, o que poderá alterar a ordem social na área organizacional controladoria.

3. A Controladoria com funções e atividades

Vatter (1950, 237) menciona que “as tentativas de definir controladoria resultam em insatisfações e declarações irrealistas”. Passado mais de meio século, Beuren (2002, 21) discorre que, “apesar da evolução das atribuições do *controller* nas organizações, a literatura não tem apresentado uma nítida definição de controladoria”.

Para melhor compreender a controladoria, deve-se analisá-la em dois vértices, de acordo com Almeida, Parisi & Pereira (1999, 370): “o primeiro como ramo do conhecimento, responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual; e o segundo como órgão administrativo, respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações”.

A controladoria é concebida por Mossimann & Fisch (1999, 88) enquanto “unidade administrativa, 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”. Brink (1950, 251) define a controladoria “como a atividade que torna possível a utilização máxima da contabilidade e suas técnicas relacionadas para fins de gestão”.

De acordo com Oliveira (2009, 29), a “razão de ser da controladoria é promover a eficácia organizacional com o uso da informação econômica sobre o valor adicionado pelas várias escolhas realizadas por seus gestores”. Mossimann & Fisch (1999, 89) mencionam que “a missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”.

Para a controladoria alcançar sua missão, é necessário que seus objetivos sejam definidos de forma clara. Borinelli (2006, 205) menciona que “os objetivos detalham as grandes ações que cada órgão deve tomar de forma a conduzi-lo ao cumprimento da sua missão”. Como objetivos da controladoria, Mossimann e Fisch (1999) destacam os seguintes: (i) garantir informações adequadas ao processo decisório; (ii) colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas; (iii) assegurar a eficácia empresarial por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Para subsidiar o processo de gestão e para gerar informações a controladoria desenvolve várias atividades e funções. “O delineamento e o detalhamento

das atividades da Controladoria podem ser específicos para cada empresa e dependem das definições constantes do modelo de gestão adotado pela organização e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre” (Peleias, 2002, 14).

A controladoria se materializa no ambiente empresarial por intermédio de suas funções e atividades. Tais funções e atividades estão presentes nas diversas etapas do processo de gestão, seja no planejamento, no orçamento, na execução, no controle, na avaliação do desempenho. Atividade é definida por Nakagawa (2001, 42) “como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”. Para Atkinson et al. (2000, 77), “uma atividade é uma unidade de trabalho, ou de tarefa, com objetivo específico”.

Uma função corresponde a “uma agregação de atividades que têm um propósito comum, como: compras, vendas, produção, marketing, finanças, segurança, qualidade, etc. A definição de uma função deve responder o mais precisamente possível à questão: o que ela (função) faz?” (Nakagawa, 2001, 44). Segundo Ricardino (2005, 177), “a controladoria, desde os anos 1960, galgou um enorme degrau e passou a comandar as contabilidades, financeira e gerencial. Em algumas empresas absorveu o comando de outras atividades, tais como administração dos setores financeiros e de recursos humanos”.

Diversas são as funções atribuídas à controladoria na literatura. No Quadro 2 apresenta-se uma síntese das funções da controladoria destacadas por Anderson (1944), Peleias (2002) e Borinelli (2006).

Nota-se que são várias as funções da controladoria, as quais se compõem de suas respectivas atividades. Cabe destacar que cada empresa, dependendo de sua estrutura e operações, terá um conjunto de funções e atividades realizadas pela área organizacional controladoria. Tais funções e atividades da controladoria poderão ser alteradas com o processo de convergência às normas internacionais de conta-

bilidade, o qual vem alterando as formas de mensuração, reconhecimento e evidenciação de vários fatos contábeis.

Quadro 2. Funções da controladoria³

Anderson (1944)	Peleias (2002)	Borinelli (2006)
Controle e proteção dos ativos da empresa	Subsídio ao processo de gestão Gestão dos sistemas de informação para apoio ao processo	Proteção e Controle de Ativos Controle e Riscos Controle Interno
Cumprimento dos relatórios e requisitos legais dos registros	Atendimento aos agentes do mercado	Contábil Tributária
Auxílio à gestão da empresa na definição de políticas e operações de controle.	Subsídio ao processo de gestão Gestão dos sistemas de informação para apoio ao processo	Gerencial Estratégica Análise de Custos Gestão da Informação

4. Procedimentos Metodológicos da Pesquisa

O delineamento da pesquisa a caracteriza como descritiva. Andrade (2002, 124) menciona que “nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador”. No que se refere aos procedimentos caracteriza-se como pesquisa *survey* e com abordagem quantitativa do problema.

A população da pesquisa compreende as empresas brasileiras que negociam suas ações na BM&FBovespa listadas no Novo Mercado, cuja listagem foi obtida no site da BM&FBovespa (2011a). De acordo com a BM&FBovespa (2011b), “o Novo Mercado é um segmento de listagem destinado à negociação de ações emitidas por companhias que se comprometam, voluntariamente, com a adoção de

práticas de governança corporativa adicionais em relação ao que é exigido pela legislação”. Da população de 118 empresas, a amostra por acessibilidade foi constituída de 36 empresas, 30,51% da população.

Os sujeitos do estudo foram formados pelas pessoas que fazem parte da controladoria e envolvidas com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. Podendo ser o *controller*, o coordenador da contabilidade financeira, o coordenador da contabilidade gerencial, o analista sênior, entre outros.

Segundo Martins & Theóphilo (2009, p.35), “para explorar empiricamente um conceito teórico, o pesquisador precisa traduzir a assertiva genérica do conceito em uma relação com o mundo real, baseada em variáveis e fenômenos observáveis e mensuráveis, ou seja, elaborar (construir) um *constructo* e operacionalizá-lo”. Portanto, para atender ao objetivo do estudo, foi elaborado o *constructo* demonstrado no Quadro 3.

Para cada variável foram constituídas subvariáveis e suas respectivas perguntas, tomando como referência teórica os estudos de Macintosh & Scapens (1990; 1991), Barrachina (2001), Giddens (2003), Junquillo (2003) e Busco (2009). Foi realizado um estudo piloto junto a controladoria de uma empresa que já fez a convergência contábil. O estudo piloto compreendeu 12 questões abertas, quatro para cada pilar. Após, todas foram adaptadas para questões de múltipla escolha, mas mantido o foco da pergunta.

Todas as perguntas constituem-se de assertivas com escala *likert* de zero a quatro, sendo zero (0), nenhum impacto, presença ou implementação e quatro (4), forte impacto, presença ou implementação. Antes da aplicação do questionário foi realizado um pré-teste com dois *controllers* de empresas e um aluno de doutorado com experiência na área de controladoria. O que se deseja com o pré-teste, segundo Martins & Theóphilo (2009), é obter garantias de que o instrumento se ajuste totalmente à finalidade

³ Fonte: Elaborado com base em Anderson (1944), Peleias (2002) e Borinelli (2006).

*PRESENÇA DOS PILARES DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO NA CONTROLADORIA
COM O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL*

Quadro 3. Constructo da pesquisa⁴

Variáveis	Subvariáveis	Perguntas
Significação	Funções	Quais os impactos das normas internacionais de contabilidade nas funções da área organizacional controladoria que seguem?
	Atividades da Controladoria	Quais os impactos das normas internacionais de contabilidade nas atividades da área organizacional controladoria que seguem?
	Transformações	Como as pessoas da área organizacional controladoria envolvidas com a convergência das normas internacionais de contabilidade estão se adaptando a este processo?
	Comunicação	As regras existentes na área organizacional da controladoria permitiram uma comunicação fluente durante este processo de convergência às normas internacionais de contabilidade?
Dominação	Recursos autoritários	A área organizacional controladoria foi a principal responsável pela coordenação da convergência das normas internacionais de contabilidade?
	Recursos alocativos	Houve mais investimento tecnológico e humano na área organizacional controladoria com a convergência das normas internacionais de contabilidade?
	Facilidades	Como as pessoas da área organizacional controladoria se sentiram preparadas para atingir os objetivos e alcançar os resultados almejados com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade?
	Poder	Como aconteceu a delegação das novas responsabilidades decorrentes da convergência das normas internacionais de contabilidade pelo controller aos subordinados?
Legitimação	Obrigações	Houve implementação de todos os Pronunciamentos Técnicos CPC, Orientações Técnicas OCPC e Interpretações Técnicas ICPC que a empresa está obrigada a adotar?
	Sanção	Houve alguma sanção durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade?
	Comportamentos legitimados	O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade vem provocando mudanças nas condutas da controladoria, na pessoa do controller?
	Produção de moralidade	Durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade foram observados na controladoria a legitimação de normas e valores produzindo moralidade?

da pesquisa, ou seja, mede ou descreve o que se pretende medir ou descrever.

Na análise dos dados, primeiramente realizou-se análise descritiva, com média ponderada, mediana e moda em cada pilar, analisando a presença dos elementos que formam os pilares de significação, dominação e legitimação na controladoria em função da convergência às normas internacionais de contabilidade. Em seguida, aplicou-se a entropia da in-

formação, objetivando complementar a análise da presença dos elementos da Teoria da Estruturação na controladoria no contexto de convergência.

A entropia permite conhecer o elemento que transmite maior informação, que será aquele que demonstrar maior oscilação no grupo, ou seja, maior peso, significando que as empresas analisadas apresentaram opiniões diferentes sobre a presença do elemento na controladoria. Já o elemento que apre-

⁴ Fonte: Elaboração própria.

sentar pouca oscilação nas respostas, possuirá menor peso dentre os analisados, pois transmite pouca informação, uma vez que as empresas apresentaram respostas semelhantes com relação a presença dos elementos na controladoria.

A entropia é um dos conceitos básicos da Teoria da Informação e foi desenvolvida por Claude Shannon (1949) nos finais dos anos 40. A entropia da informação, segundo Nunes, Almeida & Sleigh (2004, 2), “trata-se de uma medida da dispersão dos dados. Dados com uma distribuição de probabilidade ampla e achatada apresentarão um elevado valor de entropia. Dados com uma distribuição estreita e em picos possuirão um baixo valor de entropia”.

A entropia precisa de um ponto de referência, em relação ao qual é calculada a entropia da informação. Neste estudo é o valor quatro, ou seja, forte presença, impacto e/ou implementação. O valor da entropia obtido indica a quantidade de informação, ou seja, alta entropia, pouca informação, baixa entropia, muita informação.

5. Descrição e análise dos dados

Nesta seção discorre-se sobre a presença dos elementos em cada pilar na controladoria com a convergência das normas internacionais de contabilidade, primeiramente com a utilização da análise descritiva e em seguida com a aplicação da entropia da informação.

5.1 Significação

A Tabela 1 demonstra a presença do pilar significação na controladoria, decorrente da convergência às normas internacionais de contabilidade, por meio das funções, atividades, transformações e comunicações. Nela consta o total de respondentes que assinalaram cada assertiva em cada grau, sendo de zero, nenhum impacto ou presença, e quatro, forte impacto ou presença. Por exemplo, na primeira assertiva, função contábil, há 23 respondentes que informaram peso 4, ou seja, forte impacto. Também constam dez respondentes que responderam peso 3, dois que responderam peso 2 e um que respondeu peso 0. Para obtenção da média, fez-se o seguinte cálculo: $(1 \times 0) + (2 \times 2) + (10 \times 3) + (23 \times 4)/36$ (número

de respondentes). A média da primeira assertiva foi de 3,50. Desse modo realizou-se o cálculo de médias de todas as tabelas seguintes, com assertivas para informar o impacto/presença.

Na subvariável função, utilizaram-se as funções da controladoria consideradas por Borinelli (2006). Nota-se na Tabela 1, que as funções da controladoria com maior presença da convergência às normas internacionais de contabilidade foram: função contábil, função de gestão da informação, função gerencial-estratégica e função tributária.

A forte presença da função contábil já era de se esperar, pois a implementação das normas internacionais envolve diretamente os aspectos da contabilidade financeira, modificando o processo de mensuração, reconhecimento e evidenciação dos fatos contábeis, objetivando, segundo Carvalho, Lemes & Costa (2009), maior divulgação e transparência. Na maioria das empresas pesquisadas o respondente atribuiu grau quatro, de forte impacto.

O processo de convergência também impactou significativamente a função de gestão da informação. Tal resultado se justifica, pois as diversas alterações introduzidas pelos CPCs, emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis com vistas à convergência das normas brasileiras às normas internacionais, geraram atividades na controladoria que impactam o gerenciamento de sistemas de informação contábil, patrimonial e econômico-financeira. De acordo com Borinelli (2006), a controladoria possui como atividades desenvolver, implementar e gerir os sistemas de informações, ou seja, gerenciar tais sistemas. Nota-se que o grau três obteve maior frequência de respostas.

A função gerencial-estratégica é responsável pelo levantamento de informações para auxiliar os gestores no processo de gestão, segundo Borinelli (2006). As normas internacionais impactaram no processo de planejamento, execução e controle dos planos empresariais, pois influenciaram na informação contábil, utilizada tanto no ambiente interno, quanto externo da empresa. A função tributária teve o mesmo impacto, as empresas tiveram suas atividades relativas à apuração, registro e controle dos tributos alte-

*PRESENÇA DOS PILARES DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO NA CONTROLADORIA
COM O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL*

Tabela 1. Presença do pilar de significação⁵

Subvariáveis	Assertivas	Nenhum impacto/ presença		2	Forte impacto/ presença		Média	Mediana	Moda
		0	1		3	4			
Função	Função Contábil	1	-	2	10	23	3,50	4,00	4,00
	Função Gerencial Estratégica	3	1	8	16	8	2,69	3,00	3,00
	Função de Custos	3	4	14	10	5	2,28	2,00	2,00
	Função Tributária	-	8	5	13	10	2,69	3,00	3,00
	Função de Proteção e Controle de Ativos	2	4	9	14	7	2,56	3,00	3,00
	Função de Controle e Riscos	-	4	11	16	5	2,61	3,00	3,00
	Função de Controle Interno	3	2	9	17	5	2,53	3,00	3,00
Função de Gestão da Informação	-	2	5	16	13	3,11	3,00	3,00	
Atividades	Elaboração e evidenciação dos relatórios contábeis	-	-	2	5	29	3,75	4,00	4,00
	Definição de premissas para elaboração do orçamento empresarial	1	6	10	18	1	2,33	3,00	3,00
	Mensuração e avaliação dos custos	5	5	9	14	3	2,14	2,00	3,00
	Ajustes para apuração dos tributos	2	1	7	16	10	2,86	3,00	3,00
	Determinação do valor recuperável de ativos	-	4	6	9	17	3,08	3,00	4,00
	Determinação do custo atribuído aos ativos	3	3	8	7	15	2,78	3,00	4,00
	Determinação do ajuste a valor presente	1	1	12	9	13	2,89	3,00	4,00
	Constituição de provisões de ativos e passivos contingentes	3	5	11	9	8	2,39	2,00	2,00
	Estabelecimento e monitoramento de sistemas de controle interno	3	5	11	11	6	2,33	2,00	3,00
Sistemas de informações contábeis, econômicos, financeiros e patrimoniais	1	3	9	9	14	2,89	3,00	4,00	
Transformação	Com leitura e discussão	-	3	6	12	15	3,08	3,00	4,00
	Com dedicação e comprometimento	-	3	4	10	19	3,25	4,00	4,00
	Com novas responsabilidades	1	2	7	11	15	3,03	3,00	4,00
Comunicações	Houve reuniões e troca de ideias entre o pessoal da controladoria	-	4	3	10	19	3,22	4,00	4,00
	Houve reuniões e troca de ideias com as áreas de apoio da controladoria	1	2	4	14	15	3,11	3,00	4,00
	Houve reuniões e troca de ideias com a empresa de consultoria e de auditoria independente	-	-	2	6	28	3,72	4,00	4,00
	Total	33	72	174	282	303	2,87	-	-

⁵ Fonte: dados da pesquisa.

radas neste período de convergência. Em ambas as funções, o grau três apresentou maior frequência de respostas.

Com a convergência às normas internacionais surgiram várias atividades que a controladoria precisou desenvolver, gerando transformações nas suas funções e mudando a rotina das pessoas envolvidas. Nas duas fases de implementação das normas, foram 41 pronunciamentos, uma norma sobre estrutura conceitual básica, 15 interpretações técnicas e quatro orientações técnicas.

As atividades mais impactadas foram: elaboração e evidenciação dos relatórios contábeis, seguida de determinação do valor recuperável de ativos, determinação do ajuste a valor presente e sistemas de informações contábeis, econômicos, financeiros e patrimoniais. Regras comuns e novos conceitos sobre a estrutura de significação vêm sendo desenhados, conforme Busco (2009), por meio das atividades desenvolvidas pela área organizacional da controladoria, com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

A maioria dos respondentes, respondeu o grau quatro, de forte impacto, para a atividade de elaboração e evidenciação dos relatórios contábeis, que é uma atividade da função contábil e que foi a função mais impactada pelo processo de convergência, pois envolve a contabilidade financeira. A atividade de sistemas de informações contábeis, econômicos, financeiros e patrimoniais, faz parte da função de gestão da informação, que também foi uma das que mais foi impactada.

A determinação do valor recuperável de ativos, que é uma atividade que geralmente faz parte da função de proteção e controle de ativos, se apresentou como sendo uma das funções de maior impacto, assim como a atividade de determinação do ajuste a valor presente, que se refere à função de controle e riscos. Tal situação se justifica, pelo fato de existir a possibilidade de nas empresas em estudo, as atividades estarem sendo desenvolvidas por outras funções dentro da controladoria. Cabe destacar que cada empresa, dependendo de sua estrutura, poderá ter um conjunto de atividades sendo desenvolvidas

por determinada função, coadunando com o que destaca Peleias (2002), que o delineamento e detalhamento das atividades da controladoria são específicos para cada empresa.

Em transformações, observou-se que as pessoas da área organizacional controladoria, envolvidas com a convergência às normas internacionais, estão se adaptando ao processo de convergência, com leitura, discussão, dedicação, comprometimento e novas responsabilidades, sendo que o grau quatro, forte presença, apresentou maior frequência de respostas. Nota-se que a controladoria apresentou novos procedimentos, que transformaram as práticas sociais, o que está em consonância com o que menciona Giddens (2003).

As regras existentes na controladoria permitiram uma comunicação fluente durante o processo, principalmente com reuniões e troca de ideias com a empresa de consultoria e de auditoria, que foi a assertiva que apresentou maior média. As reuniões e troca de ideias entre os agentes da controladoria passaram a ser mais frequentes, bem como a necessidade do apoio de outras áreas da empresa.

A necessidade de um contato maior com a empresa de consultoria e auditoria, com as áreas de apoio, as discussões e reuniões sobre a interpretação dos CPCs quanto ao seu entendimento e aplicabilidade, para atender as novas exigências, levou a uma maior comunicação entre os envolvidos e, conseqüentemente, uma maior interação na área controladoria, na maioria das empresas estudadas.

Diante do exposto depreende-se que a estrutura de significação, por meio das novas regras e a comunicação entre os agentes, esteve presente na controladoria com o processo de convergência às normas internacionais. A média geral obtida neste pilar foi de 2,87, o que representa uma média elevada na escala de zero a quatro.

Analisada a presença dos elementos do pilar de significação na controladoria com a convergência às normas internacionais de contabilidade, por meio da análise descritiva, apresenta-se na Tabela 2 a entropia da informação no pilar de significação.

PRESEÇA DOS PILARES DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO NA CONTROLADORIA
COM O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL

Tabela 2. Entropia da informação no pilar de significação⁶

Subvariáveis	Entropia - $e(d_i)$	Peso Questão - $\tilde{\lambda}_i$
Funções	0,9880	0,2702
Atividades	0,9881	0,2666
Transformações	0,9877	0,2771
Comunicações	0,9917	0,1861
Total	3,96	1,00

Verifica-se na Tabela 2, que no pilar de significação o elemento comunicações apresentou maior entropia $e(d_i) = 0,9917$, com isso, menor peso $\tilde{\lambda} = 18,61\%$

e consequentemente, menor informação. Neste sentido, considera-se que os respondentes possuem opiniões semelhantes a respeito da presença do elemento comunicações na controladoria. Já o elemento transformações apresentou menor entropia $e(d_i) = 0,9877$, maior peso $\tilde{\lambda} = 27,71\%$ e assim, maior informação, ou seja, os participantes possuem opiniões distintas com relação a presença desse elemento. Segundo Zeleny (1982, apud Rocha et al., 2011), quanto maior for $e(d_i)$, maior será a entropia e menor será a informação transmitida, e quanto mais próximo de zero for $e(d_i)$, menor o grau de entropia e maior a informação transmitida.

Tabela 3. Presença do pilar de dominação⁷

Subvariáveis	Assertivas	Nenhuma presença		Forte presença			Média	Mediana	Moda
		0	1	2	3	4			
Recursos Autoritários	A área organizacional controladoria, por meio dos seus agentes, foi a principal responsável, pela convergência às normas internacionais, por ser a área com maior domínio do processo	2	1	5	6	22	3,25	4,00	4,00
	As áreas de apoio à controladoria foram as responsáveis pela convergência às normas internacionais, por possuírem informações necessárias à convergência às normas internacionais de contabilidade	1	6	11	7	11	2,58	2,50	2,00
	A área contábil, por meio dos seus agentes, foi a principal responsável pela convergência às normas internacionais de contabilidade	-	1	3	7	25	3,56	4,00	4,00
Recursos Alocativos	Admissão de novas pessoas na área organizacional controladoria	8	8	8	9	3	1,75	2,00	3,00
	Investimentos em cursos de aperfeiçoamento	-	6	10	8	12	2,72	3,00	4,00
	Contratação de empresa de consultoria	3	2	9	8	14	2,78	3,00	4,00
	Investimentos em sistemas de informação	7	5	13	7	4	1,89	2,00	2,00
Facilidades	Preparadas, pois já possuíam experiências vivenciadas em outras empresas	8	7	10	8	3	1,75	2,00	2,00
	Preparadas, pois adquiriram experiências na própria empresa, em função dos recursos investidos	-	4	9	15	8	2,75	3,00	3,00
	Preparadas, pois apesar de não terem experiências práticas, possuíam sólido conhecimento teórico	1	2	12	13	8	2,69	3,00	3,00
Poder	Com liderança e poder de influência	2	1	6	14	13	2,97	3,00	3,00
	Com clareza sobre os novos procedimentos	-	2	4	19	11	3,08	3,00	3,00
	Com exigências de novas competências na controladoria	1	2	8	17	8	2,81	3,00	3,00
	Total	33	47	108	138	142	2,66	-	-

⁶ Fonte: dados da pesquisa.

⁷ Fonte: dados da pesquisa.

5.2 Dominação

A Tabela 3 evidencia a presença do pilar dominação na controladoria, decorrente da convergência das normas internacionais de contabilidade, por meio das subvariáveis, recursos autoritários, recursos alocativos, facilidades e poder.

A estrutura de dominação é formada pelos recursos autoritários e alocativos. Constata-se na Tabela 3, com relação aos recursos autoritários, que a área contábil, por intermédio dos seus agentes, foi a principal responsável pela coordenação da convergência às normas internacionais de contabilidade, seguida da área organizacional controladoria. Em ambas, a maioria das empresas respondeu forte presença, ou seja, nota quatro. Portanto, a coordenação das atividades dos agentes, mencionada por Giddens (2003), foi realizada nas empresas pesquisadas, principalmente pela área contábil.

No que se refere aos recursos alocativos, percebe-se que houve mais investimentos tecnológicos e humanos na controladoria. Primeiramente, constata-se maior contratação de empresas de consultoria, seguido de investimentos em cursos de aperfeiçoamento, em ambas as situações, o grau quatro, ou seja, forte presença, apresentou maior frequência de respostas. Depreende-se que as empresas em estudo investiram na contratação de empresas de consultoria, bem como em cursos para qualificação dos agentes da controladoria, uma vez que a implementação das novas normas exigiu novos conhecimentos e procedimentos.

Com relação ao elemento facilidades, que conforme Junquillo (2003) são os meios que os agentes utilizam para atingir os objetivos e alcançar os resultados, observa-se que os agentes da controladoria se sentiram preparados para atingir os objetivos e conquistar os resultados almejados. Isto em função principalmente de terem adquirido experiência na própria empresa em função dos recursos investidos. Apesar de não possuírem experiência com a implementação de normas internacionais, apontam sólido conhecimento teórico.

Na subvariável poder, verifica-se que a delegação das novas responsabilidades decorrentes da implementação das normas pelo *controller* aos subordinados aconteceu principalmente com clareza sobre os novos procedimentos, liderança e poder de influência, ou seja, o *controller* apresentou capacidade de intervenção das novas atividades. Os resultados corroboram os achados de Barrachina (2001), capacidade de intervir ou abster-se das atividades sociais. Também se relacionam com o que menciona Vatter (1950), que o *controller* exerce a sua influência e faz contribuições à eficácia gerencial e que a natureza da controladoria pode ser encontrada nas relações de dar e receber em vários níveis de execução.

Depreende-se do exposto, que a estrutura de dominação, ou seja, os recursos e a interação na forma de poder, estiveram presentes na controladoria com o processo de convergência às normas internacionais. A média geral obtida neste pilar foi de 2,66 na escala de zero a quatro.

Verificada a presença dos elementos do pilar de dominação na controladoria com o processo de convergência, por intermédio da análise descritiva, apresenta-se na Tabela 4 a entropia da informação nesse pilar.

Tabela 4. Entropia da informação no pilar de dominação⁸

Subvariáveis	Entropia $e(d_i)$	Peso Questão - $\tilde{\lambda}_i$
Recursos Autoritários	0,9922	0,1169
Recursos Alocativos	0,9728	0,4094
Facilidades	0,9825	0,2634
Poder	0,9860	0,2104
Total	3,93	1,00

Observa-se na Tabela 4, que no pilar de significação o elemento recursos autoritários apresentou maior entropia $e(d_i) = 0,9922$, com isso, menor peso $\tilde{\lambda} = 11,69\%$ e, conseqüentemente, menor informação. Depreende-se que os respondentes possuem opiniões semelhantes a respeito da presença do ele-

⁸ Fonte: dados da pesquisa.

mento recursos autoritários na controladoria. Já o elemento recursos alocativos apresentou menor entropia $e(d_i) = 0,9728$, maior peso $\lambda = 40,94\%$ e, com isso, maior informação, portanto, os participantes possuem opiniões distintas com relação a presença desse elemento.

5.3 Legitimação

A Tabela 5 evidencia a presença do pilar de legitimação na controladoria, decorrente da convergência às normas internacionais de contabilidade, por meio das subvariáveis, obrigações, sanções, comportamentos legitimados e produção de moralidade.

Tabela 5. Presença do pilar de legitimação⁹

Subvariáveis	Assertivas	Nenhuma presença		2	Forte presença		Média	Mediana	Moda
		0	1		3	4			
Obrigações	Dos 14 pronunciamentos, uma norma sobre estrutura conceitual básica e uma orientação técnica, emitidas em 2008, foram implementadas na empresa no respectivo ano	1	2	5	12	16	3,11	3,00	4,00
	Dos 26 pronunciamentos, duas orientações técnicas e 12 interpretações técnicas, emitidas em 2009, foram implementadas na empresa no respectivo ano e em 2010	-	-	5	7	24	3,53	4,00	4,00
	Do pronunciamento, da orientação técnica e das três interpretações técnicas, emitidas em 2010, foram implementadas no respectivo ano	1	-	5	7	23	3,42	4,00	4,00
Sanções	A controladoria passou a realizar remanejamento de funcionários	17	5	9	5	-	1,06	1,00	0,00
	A controladoria fez advertências para funcionários que não se adaptaram ao processo	21	7	1	4	3	0,92	0,00	0,00
	A controladoria precisou desligar funcionários que não se adaptaram ao processo	28	3	4	1	-	0,39	0,00	0,00
Comportamentos Legitimados	A controladoria passou a se preocupar mais com o nível de evidência, devido ao aumento das exigências a partir das normas	3	1	7	12	13	2,86	3,00	4,00
	A controladoria passou a se preocupar mais com a aceitação dos novos procedimentos, decorrentes da convergência às normas internacionais de contabilidade	3	1	5	16	11	2,86	3,00	3,00
	A controladoria passou a ser mais exigente no nível de cobrança e ter uma postura mais firme, em função dos novos procedimentos	4	1	6	15	10	2,72	3,00	3,00
Produção de Moralidade	A necessidade de convívio com outras áreas, para o levantamento de informações, como engenharia, relações com investidores, diretoria, conselho de administração, conselho fiscal, gerou novas regras de convivência	2	3	7	15	9	2,72	3,00	3,00
	A convergência às normas internacionais de contabilidade gerou novas atividades na área organizacional controladoria, que precisaram ser executadas por outras áreas da organização, mediante pressões morais e sociais	1	9	10	10	6	2,31	2,00	3,00
	A convergência às normas internacionais de contabilidade gerou novas atividades, que colocaram em evidência a missão da área organizacional controladoria	-	3	8	16	9	2,86	3,00	3,00
	Total	81	35	72	120	124	2,40	-	-

⁹ Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 5, verifica-se que houve forte presença das obrigações nas empresas analisadas, que dizem respeito à implementação de todas as normas técnicas divulgadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Tais obrigações foram institucionalizadas nas empresas, gerando novas atividades para os agentes da controladoria, ou seja, legitimando determinada ordem, conforme preconiza Macintosh & Scapens (1991).

No que se refere ao elemento sanção, constatou-se pouca presença, uma vez que a maior média foi de 1,06 e a maioria das empresas respondeu nenhuma presença. A situação mais apontada pelas empresas foi que a controladoria passou a realizar remanejamento de funcionários. Nota-se que o processo de convergência gerou pouca sanção nos modos de conduta social na área organizacional da controladoria. Barrachina (2001) e Giddens (2003) aduzem que a estrutura de legitimação envolve regras normativas, que são sancionadas em uma ou outra forma de comportamento social. A pouca presença de sanção pode ser justificada pelo processo que se reveste de denotação normativa, já que as empresas são obrigadas a implantar as normas internacionais.

Nota-se também a presença de comportamentos legitimados com o processo de convergência, o que coaduna com Barrachina (2001) ao mencionar que as práticas contábeis são utilizadas pelos atores sociais para legitimar seu comportamento sobre os outros. Isto deve-se ao fato do processo provocar mudanças na conduta da controladoria, na pessoa do *controller*, principalmente, em função da controladoria passar a se preocupar mais com a aceitação de novos procedimentos por parte dos agentes e com o nível de evidenciação, devido ao aumento das exigências nas normas. Ressalta-se que essas foram as duas situações que apresentaram maior presença nos resultados da pesquisa.

Durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade foram observadas na controladoria a legitimação de normas e valores produzindo moralidade. Macintosh & Scapens (1991) advertem que a estrutura de legitimação contribui

para a produção de moralidade, por meio de normas e valores. Isto decorreu principalmente, das novas atividades desenvolvidas, que colocaram em evidência a missão da controladoria, tal assertiva foi a que apresentou maior média. Também, pelas novas regras de convivência, provocadas pela necessidade de convívio com outras áreas, como engenharia, relações com investidores, diretoria, conselho de administração e conselho fiscal, para o levantamento de informações. Em ambas as assertivas, o grau três apresentou maior frequência de respostas.

A menor média foi apresentada na assertiva que menciona que a convergência às normas internacionais de contabilidade gerou novas atividades na área organizacional controladoria, que precisaram ser executadas por outras áreas da organização, mediante pressões morais e sociais, e mesmo assim alcançou uma média de 2,31.

Denota-se que a estrutura de legitimação, ou seja, regras normativas e interação, por intermédio da sanção estiveram presentes na controladoria com a convergência às normas internacionais de contabilidade, contribuindo para a produção e reprodução da sua ordem social. A média geral obtida neste pilar foi de 2,40 na escala de zero a quatro.

Analisada a presença dos elementos do pilar de significação na controladoria com a convergência às normas internacionais de contabilidade, por meio da análise descritiva, apresenta-se na Tabela 6 a entropia da informação no pilar de significação.

Tabela 6. Entropia da informação no pilar de legitimação¹⁰

Subvariáveis	Entropia - e(di)	Peso Questão - $\tilde{\lambda}_i$
Obrigações	0,9924	0,0312
Sanções	0,8120	0,7683
Comportamentos Legitimados	0,9671	0,1345
Produção de Moralidades	0,9839	0,0659
Total	3,76	1,00

¹⁰ Fonte: dados da pesquisa.

Consta-se na Tabela 6, que no pilar de legitimação o elemento obrigações apresentou maior entropia $e(d_i) = 0,9924$, com isso, menor peso $\tilde{\lambda} = 3,12\%$ e, conseqüentemente, menor informação. Neste sentido, considera-se que os respondentes possuem opiniões semelhantes a respeito da presença do elemento obrigações na controladoria. Tal resultado justifica-se pelo fato do processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade ser normativo, logo os profissionais da área da controladoria das empresas pesquisadas estavam conscientes da obrigatoriedade de implantação das normas.

O elemento sanções apresentou menor entropia $e(d_i) = 0,8120$, maior peso $\tilde{\lambda} = 76,83\%$ e, com isso, maior informação, ou seja, os participantes possuem opiniões distintas com relação a presença desse elemento. Na análise descritiva do estudo já se observou pouca presença de indicações para questões sobre a realização de remanejamento, advertências e desligamento de funcionários que não se adaptaram ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

6. Considerações finais

Este estudo objetivou identificar a presença dos elementos que formam os pilares da Teoria da Estruturação na controladoria com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade em empresas brasileiras do Novo Mercado da BM&FBovespa. Para tanto, pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, foi realizada por meio de uma *survey*, tendo como população as 118 empresas do Novo Mercado, e como amostra as 36 empresas respondentes do questionário, portanto uma amostra por acessibilidade.

Observou-se a presença dos elementos da dimensão de significação, especialmente com novas atividades nas funções existentes da controladoria. As transformações foram geradas com leitura, discussão e novas responsabilidades. As comunicações ocorreram por meio de trocas de ideias entre o pessoal da controladoria, bem como entre a controladoria e as áreas de apoio, consultorias e auditorias. Nota-se que, com o processo de convergência a controladoria passou a

realizar novos procedimentos, que transformaram as práticas sociais, em consonância com o preconizado no estudo de Giddens (2003).

Constatou-se também a presença dos elementos de dominação, pois a controladoria teve autoridade para conduzir o processo de convergência, com investimentos tecnológicos e humanos, agentes capazes de atingir os objetivos e alcançar os resultados almejados, liderança, poder de influência, clareza sobre os novos procedimentos e exigências de novas competências. Esses resultados coadunam com o observado por Giddens (2003), Junquillo (2003) e Barrachina (2001), no que concerne a presença dos elementos de dominação,

A presença dos elementos do pilar de legitimação foi observada pelo cumprimento da controladoria de suas obrigações. A implantação dos CPCs gerou mudanças na conduta do *controller*, se preocupando mais com a aceitação dos novos procedimentos por parte dos agentes da controladoria e com o nível de divulgação das informações da empresa e o nível de cobrança. A controladoria legitimou novas normas e valores produzindo moralidade, mas pouca sanção foi observada, como remanejamento, advertências ou desligamento de pessoas. Os achados desta pesquisa estão alinhados com o proposto por Macintosh & Scapens (1991), Giddens (2003) & Barrachina (2001), em relação a legitimação de novas normas e valores.

Pela entropia da informação, verificou-se que os respondentes apresentaram opiniões diferentes sobre a presença dos elementos, ou seja, baixa entropia e muita informação. Os elementos que apresentaram baixa entropia em cada pilar foram: transformações no pilar de significação, recursos alocativos no pilar de dominação e sanções no de legitimação. Os elementos que menos apresentaram oscilação nas respostas, ou seja, respostas semelhantes com relação a presença dos elementos na controladoria, foram: comunicações no pilar de significação, recursos autoritários no pilar de dominação e obrigações no de legitimação.

Conclui-se que o pilar que teve maior presença na área organizacional controladoria, com o processo

de convergência às normas internacionais de contabilidade, foi o pilar de significação, seguido da dominação e, por fim, legitimação. Pela análise da entropia da informação, constatou-se que em alguns elementos as respostas foram semelhantes, isto é, alta entropia e pouca informação, em outros houve oscilação nas respostas, apresentando baixa entropia e conseqüentemente maior informação. Estes elementos podem ser objeto de novas pesquisas, no sentido de buscar explicações ou até de ampliar o universos de empresas.

Os resultados desta pesquisa contribuem para a ampliação de estudos com um olhar social, fundamentados na Teoria da Estruturação, na área da contabilidade. O estudo também proporciona um maior conhecimento sobre as transformações causadas na controladoria em decorrência do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, pois revelou mudanças na estrutura (regras e recursos) e na interação (ação dos agentes) dessa área com o processo da convergência. Com um olhar pragmático, permitiu identificar a aderência de empresas brasileiras às normas internacionais de contabilidade.

Espera-se que este estudo contribua para melhorar as práticas de controladoria nas empresas, a partir da identificação das mudanças que a convergência às normas internacionais de contabilidade vem provocando nesta área organizacional, no sentido de contribuir para o aperfeiçoamento das suas funções e atividades. Ao mesmo tempo, espera-se que seja um alento para a relevância e necessidade de mais estudos com uma perspectiva social, inclusive com outras bases teóricas que possivelmente permeiam os atributos da contabilidade.

7. Referências

- Almeida, L. B., Parisi, C. & Pereira, C. A. (1999) Controladoria. En: Catelli, A. (Coord.) (1999). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas: 369-381.
- Anderson, D. R. (1944) The function of Industrial Controllershi. En: *The Accounting Review*, 19 (1): 55-65.
- Andrade, M. M. (2002) *Como preparar trabalhos para cursos de pós graduação: noções práticas* (5 ed.). São Paulo: Atlas.
- Angelkort, H., Sandt, J. & Weißberger, B. E. (2008) *Controllershship under IFRS: some critical observations from a German-speaking country*. Giessen Electronic Library, Giessen. Disponível em: <http://geb.uni-giessen.de/geb/volltexte/2008/5397/pdf/Apapl-MC_2008_01.pdf>. Acesso em: 27 maio 2011.
- Atkinson, A. A.; Banker, R. D.; Kaplan, R. S. & Young, S. M. (2000). Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas.
- Barrachina, M. (2001) Enfoque económico-social de los sistemas contables de gestión: problemática del cambio contable. En: Barrachina, M. (2001). *Fusiones y adquisiciones: implicación de los sistemas contables de gestión en los procesos de integración y cambio socio-cultural*. Ca 2. 2001. 558f. Tesis (Doctorado en Ciencias Contabilidad) - Universitat de València, València.
- Beuren, I. M. (2002) O papel da controladoria no processo de gestão. En: Schmidt, (Org.) (2002). Controladoria agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman.
- Beuren, I. M. & Almeida, D. M. (2012) Impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: um estudo à luz da teoria da estruturação em uma empresa têxtil. En: *Revista de Administração*, 47 (4): 653-670.
- Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros Bovespa S. A. - BM&FBOVESPA (2011a). Empresas Listadas. 2011. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/Cias-Listadas/Empresas-Listadas/BuscaEmpresaListada.aspx?idioma=pt-br>>. Acesso: 18 abr. 2011.
- Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros Bovespa S. A. - BM&FBOVESPA. (2011b). Governança Corporativa. 2011. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/governanca-corporativa.aspx?tabIndex=0&idioma=pt-br>> Acesso em: 01 maio 2011.
- Borinelli, M. L. (2006) Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Brink, V. Z. (1950) Education for Controllersh. En: *The Accounting Review*, 25 (3): 251-259.
- Busco, C. (2009) Giddens structuration theory and its implications for management accounting research. En: *Reviews and Overviews*, 13: 249-260.
- Carvalho, L. N., Lemes, S. & Costa, F. M. (2009) Contabilidade internacional: aplicação das IFRS 2005. São Paulo: Atlas.
- Dias Filho, J. M. & Machado, L. H. B. (2004) Teoria avançada da contabilidade. En: Iudícibus, S. & Lopes, A. B. (Coord.). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas: 15-70.
- Giddens, A. (1979) Central problems in social theory. Berkeley: University of California.
- Giddens, A. (1996) *Novas regras do método sociológico* (2. ed.). Lisboa: Gradiva.
- Giddens, A. A (2003) *constituição da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes.
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (2002) Empirical Managerial Accounting Research: Are we just describing management consulting practice? En: *The European Accounting Review*, 11 (3): 787-794.
- Jones, S. & Higgins, A. (2006) Australia as switch to international financial reporting standards: a perspective from account preparers. En: *Accounting & Finance*, 46 (4): 629-652.
- Junquillo, G. S. (2000) *Ação gerencial na administração pública: a reprodução de "raízes" brasileiras*. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.
- Junquillo, G. S. (2003) Condutas Gerenciais e suas raízes: uma proposta de análise à luz da Teoria da Estruturação. En: *Revista de Administração Contemporânea*, 7, Edição Especial: 101-120.

PRESENÇA DOS PILARES DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO NA CONTROLADORIA
COM O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL

- Macintosh, N. B. & Scapens, R. W. (1990) Structuration Theory in management accounting. En: *Accounting, Organizations and Society*, 15 (5): 455-477.
- Macintosh, N. B. & Scapens, R. W. (1991) Management accounting and control systems: a Structuration Theory Analysis. En: *Journal of Management Accounting Research*, 3: 131-158.
- Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2009) *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Mosimann, C. & Fisch, S. (1999) *Controladoria: seu papel na administração de empresas* (2. ed.). São Paulo: Atlas.
- Nakagawa, M. (2001) *ABC: custeio baseado em atividades* (2 ed.). São Paulo: Atlas.
- Nunes, R. R., Almeida, M. & Sleigh, J. W. (2004) Entropia espectral: um novo método para adequação anestésica. En: *Revista Brasileira de Anestesiologia*, 54 (3): 404-422.
- Oliveira, A. B. S. (2009) *Controladoria: fundamentos do controle empresarial*. São Paulo: Saraiva.
- Peleias, I. R. (2002) *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva.
- Ricardinso, A. (2005) *Contabilidade gerencial e societária origens e desenvolvimento*. São Paulo: Saraiva.
- Shannon, C. E. (1949) The mathematical theory of communication. En: *Bell System Tech*, 27.
- Santos, C. A. B. (2008) *Os impactos da conversão de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil para as normas internacionais de contabilidade – International Financial Reporting Standards (IFRS): um estudo de caso da companhia Arcelor Brasil S.A.* Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo.
- Scapens, R. W. (1994) Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. En: *Management Accounting Research*, 5 (3/4): 301-321.
- Rocha, I., Hein, N., Lavarda, C. E. F. & Nascimento, S. A (2011) Presença da entropia da informação no controle orçamentário em ambiente inovador. En: *Revista de Administração e Inovação*, 8 (2): 81-105.
- Vatter, W. J. (1950) Accounting education for controllershi. En: *The Accounting Review*, 25 (3): 236-250.

