

**CONTRIBUIÇÕES DA ABORDAGEM ESTRUTURALISTA DE GIDDENS PARA PESQUISAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL NO BRASIL: LACUNAS DO CONHECIMENTO E POSSIBILIDADES FUTURAS**

**CAROLINA MOREIRA OTSURU**

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (MACKENZIE)

**RENATO MONTEIRO DA SILVA**

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (MACKENZIE)

# CONTRIBUIÇÕES DA ABORDAGEM ESTRUTURALISTA DE GIDDENS PARA PESQUISAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL NO BRASIL: LACUNAS DO CONHECIMENTO E POSSIBILIDADES FUTURAS

## 1. INTRODUÇÃO

As pesquisas internacionais em Contabilidade Gerencial têm características pluralistas à medida em que diversas abordagens são encontradas tais como positivismo, funcionalismo, interpretativismo, estruturalismo e teoria dos atores e redes (Frezatti *et al.*, 2015). Por outro lado, os estudos em contabilidade no Brasil possuem baixa diversidade de abordagens epistemológicas, como uma certa limitação em se pensar somente pela ótica positivista, restringindo assim as interpretações sobre os fenômenos contábeis (Lourenço & Sauerbronn; 2018).

Trabalhos recentes mostram que as pesquisas em Contabilidade Gerencial no Brasil são predominantemente positivistas e funcionalistas (Frezatti *et al.*, 2015). De acordo com (Dieng *et al.*, 2017) que pesquisaram a perspectiva dominante de 190 artigos publicados entre 2010 e 2016, no Congresso da Associação Nacional de Programas de PósGraduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), na área temática “Controladoria e Contabilidade Gerencial”, foi identificado que: 97% dos estudos utilizaram a abordagem positivista; 2% teoria crítica; e 1 % interpretativismo.

O uso de poucas lentes teóricas em pesquisas de Contabilidade Gerencial não contribui na aproximação entre o ambiente acadêmico e as organizações, que poderiam se beneficiar de estudos baseados em teorias provenientes da sociologia e psicologia e não apenas em teorias econômicas. A diversidade de abordagens promove diferentes formas de contribuir para aplicações e resolução de problemas nas organizações (Frezatti *et al.*, 2015).

Desde que Anthony Giddens apresentou sua Teoria da Estruturação à sociologia, pesquisas em contabilidade começaram a utilizá-la como uma abordagem capaz de ajudar no entendimento dos fenômenos contábeis e do seu papel no contexto organizacional (Roberts, 2014). A Teoria da Estruturação contribui no entendimento de diversos fenômenos e eventos na área contábil que não são explicados pelas abordagens predominantemente utilizadas nas pesquisas (Chan, Lo, Ng; 2020).

Para Wanderley & Cullen (2011), os estudos que utilizam a Teoria da Estruturação são mais apropriados para o entendimento de determinados fenômenos contábeis, do que estudos do *mainstream*, porque a abordagem positivista seria falha em reconhecer a contabilidade gerencial como uma prática social. Para Rovaris, Dall’Asta & Walter (2018) a Teoria da Estruturação contribui para compreender as relações sociais que permeiam as práticas contábeis, e também a auxiliar os profissionais dessa área a entender a forma como a Contabilidade está implícita na reprodução da ordem social das organizações.

Dessa forma, o presente ensaio se propõe a realizar um debate acerca do emprego da Teoria da Estruturação para a realização de estudos na área de Contabilidade Gerencial e, a partir dessa discussão inicial, apresentar lacunas do conhecimento existentes na utilização dessa perspectiva e também possibilidades de pesquisas futuras, de forma a incentivar a sua utilização nos estudos no Brasil.

Nesse sentido, a relevância desse ensaio está em trazer as contribuições da teoria de Giddens para os estudos em Contabilidade Gerencial. Com isso, fornecer um panorama de pesquisa do que já foi avançado sobre a temática até o momento, explorar as lacunas de pesquisa que ainda existem e fornecer possibilidades de estudos futuros. Esse ensaio contribuirá para somar às discussões sobre a utilização do estruturalismo nas pesquisas em Contabilidade Gerencial e apontar aspectos ainda não explorados.

O artigo está estruturado a iniciar pela contextualização do tema, com a problemática e justificativa do ensaio. Em seguida apresenta-se a Teoria da Estruturação de Giddens, seguido por um panorama da pesquisa em Contabilidade Gerencial para então apresentar os elementos de Giddens já abordados pelos poucos estudos em Contabilidade Gerencial no Brasil. Após isso, apresentam-se as lacunas do conhecimento existentes na utilização dessa abordagem nos estudos brasileiros. Em seguida são apresentadas possibilidades de aplicação dessa teoria em estudos futuros. E por fim, são apresentadas as considerações finais desse ensaio.

## 2. TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO DE GIDDENS

As ideias defendidas por Giddens foram nomeadas como Teoria da Estruturação. Essa teoria aborda as práticas sociais que são organizadas pelo tempo e espaço, e que reproduzem as estruturas sociais. O entendimento de prática social sob a abordagem de Giddens requer compreender os conceitos estrutura, sistemas e estruturação (Lourenço & Sauerbronn; 2018).

A estrutura, para Giddens, é compreendida por regras e recursos que possibilitam que as práticas se reproduzam ao longo do tempo, em um espaço social (Giddens, 2006). São modelos abstratos que orientam o comportamento de agentes em ambientes sociais (Giddens, 2006; Busco, 2009). Os sistemas representam as relações entre os agentes, organizadas como práticas sociais regulares (Giddens, 2006; Busco, 2009). E as estruturações são entendidas como condições que orientam a continuidade ou transformação das estruturas. Consequentemente reproduzem os sistemas sociais (Giddens, 2006).

Giddens define modalidades de estruturação: i) significação; ii) dominação; e iii) legitimação. A modalidade de significação pode ser representada pela comunicação, como um núcleo de conhecimento mútuo, pelo qual um universo responsável é sustentado. A dominação é representada pelo sistema de autoridade e poder, em relações reproduzidas de autonomia e dependência no social interação. E a legitimação abrange o código de conduta moral, sendo relacionada a atualização de direitos e a promulgação de obrigações (Giddens, 2006).

Como pressupostos da abordagem de Giddens destacam-se: i) a realidade social como construção intersubjetiva; ii) o princípio da dualidade da estrutura; iii) a dupla hermenêutica na pesquisa social; e iv) o posicionamento estrutural como elemento relevante na análise da agência (Busco, 2009; Rossoni *et al.*, 2013). O pressuposto da realidade social como construção intersubjetiva, traz que para Giddens que a realidade social é construída por meio da prática social dos agentes (Rossoni *et al.*, 2013). Na Teoria da Estruturação a realidade social é constituída pelos atores em momentos de interação (Rossoni *et al.*, 2013).

O pressuposto da dualidade da estrutura traz que as estruturas sociais são constituídas pela ação humana, mas ao mesmo tempo são impactadas por essa ação (Silva, 2014). A dualidade da estrutura de Giddens representa a relação de reflexividade entre agentes e estrutura, de forma que as estruturas sociais fazem a ação social, e a ação social cria as muitas estruturas.

Percebe-se em Giddens que, por meio da Teoria da Estruturação, a contribuição no equilíbrio entre a capacidade reflexiva dos atores e o impacto da estrutura sobre os agentes (Moura & Maciel, 2012). Para essa teoria, o que é mais relevante não é a experiência do agente individual, nem a existência de qualquer forma de totalidade da estrutura social, mas as práticas sociais ordenadas no espaço e no tempo (Moura & Maciel, 2012).

Na perspectiva de (Giddens, 1984) a estrutura não deve ser opressora, mas sim um meio, onde de forma contínua, o agente interage e pode contribuir para melhorias das práticas sociais. Ela permite trocas e interações e são configuradas de acordo com as práticas dos agentes (Carneiro, 2006) dado à reflexividade de cada um deles. No modelo de Giddens o

agente “faz a estrutura acontecer” mediante regras estabelecidas, mas não restritivas, dando continuidade a ela. Por outro lado, o agente também é influenciado pela estrutura (Carneiro, 2006). Essas regras e recursos que fazem parte da estrutura é efetiva apenas quando absorvida pelos agentes (Neubert, 2018). A figura 1 apresenta a interação agente-estrutura.



Figura 1: Interação Estrutura e Agentes em Giddens.  
Fonte: Adaptado de Giddens (1984).

Na estruturação de (Giddens, 1984) o agente tem poder à medida que ele pode interferir em processos, em práticas. Para ele, “um agente deixa de ser um agente se perde a capacidade para criar uma diferença, de exercer poder.” (Giddens, 1984, p. 17). A interação trazida por Giddens ativa processos e rotinas que serão executadas pelos agentes. Estas repetições são importantes pois geram um senso de confiança nas pessoas, mecanismo denominado “segurança ontológica”.

Em Giddens há a existência de uma estrutura externa que interage com o indivíduo (agente). Em Giddens o agente, quando internaliza as práticas sociais da estrutura, também interage com o nível macro dessa estrutura (Neubert, 2018). A teoria desenvolvida por Anthony Giddens promove uma nova relação macro-micro. Não que os agentes ganhem holofotes, pois as luzes e atenções estão sobre as práticas sociais, mas no que Giddens trouxe, o micro ganha espaço à medida que a reflexividade do agente permite sua participação (interação) na estrutura, o que promove melhorias nas práticas sociais. Da mesma forma, a estrutura (macro) pode influenciar no agente (micro) sua consciência discursiva e reflexiva.

### 3. ABORDAGENS DE PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL NO BRASIL

A pesquisa em contabilidade no Brasil ainda é relativamente recente, se considerado o fato de que o primeiro programa de pós-graduação em contabilidade foi criado apenas na década de 1970 pela Universidade de São Paulo (Frezatti *et al.*, 2015).

Dieng *et al.* (2017) ao realizar um levantamento sobre o panorama da pesquisa em Contabilidade Gerencial identificou que a perspectiva dominante é do tipo evolução, em que as pesquisas da área utilizam a ótica da ciência normal de Thomas Kuhn (1962).

Esse achado mostra que as pesquisas em Contabilidade Gerencial têm como predomínio o paradigma positivista. Segundo Frezatti, Nascimento & Junqueira (2009), no campo da Contabilidade Gerencial o positivismo enfatiza a identificação da relação causal entre os fenômenos geralmente através de hipóteses, “deixando de lado” o indivíduo. Lavarda, Barrachina & Feliu (2010) acrescentam que o *mainstream* em pesquisas na área contábil privilegiam as conclusões obtidas por meio de métodos quantitativos.

Nascimento, Junqueira & Martins (2010) analisaram trabalhos publicados em congressos nacionais e identificaram que 97% das pesquisas acadêmicas em contabilidade gerencial no Brasil são realizadas sob o paradigma funcionalista e apenas 3% seguem paradigmas críticos ou interpretativistas. Acrescentam ainda o emprego de poucas teorias nesses estudos identificando que 83% deles utilizaram como fontes teóricas, conceitos contábeis e legislação. Sob a luz do funcionalismo a pesquisa se torna monoparadigmática uma vez que não se faz uso de múltiplas teorias, ao contrário, nessa abordagem se vê o predomínio da teoria econômica neoclássica (Frezatti *et al.*, 2015).

Neste sentido, sendo incipiente a utilização de outros paradigmas, tais como o interpretativismo e a teoria crítica, percebe-se uma deficiência nas pesquisas publicadas com a temática Controladoria e Contabilidade Gerencial, uma vez que não são utilizadas outras lentes para investigar os problemas da área e produzir conhecimento sob o script de diferenciação (Dieng *et al.*, 2017).

Apesar da Teoria da Estruturação ser investigada em diferentes perspectivas da área da Administração no Brasil, conforme evidenciado pelo estudo de Valmorbidia & Ensslin (2020) que fez um levantamento de 30 estudos empíricos que utilizaram essa teoria em estudos organizacionais, este cenário não se replica com a mesma intensidade em pesquisas na área da Contabilidade Gerencial. Embora se tenham observado referências a essa teoria, ainda existem muitas lacunas de pesquisa a serem exploradas (Beuren & Almeida, 2015).

Aguiar (2018) procedeu com um levantamento dos estudos em Contabilidade Gerencial no Brasil publicados entre 2013 e 2017 em periódicos classificados como A2 de acordo com o critério Qualis/Capes e identificou 93 trabalhos distribuídos na linha de pesquisa de custos (24%) e controles gerenciais (76%). O nível de análise desses trabalhos se concentrava nas organizações (80%) e apenas 17% focam as análises no nível do indivíduo e os 3% restantes analisam outros aspectos. O pesquisador ainda enfatiza o “menu” de desenhos e métodos de pesquisas já explorados fora do país e que podem servir de referências às pesquisas brasileiras.

Estes trabalhos apontam que no Brasil as pesquisas dentro desta área contábil ainda têm muito o que explorar, não apenas no nível das organizações, mas principalmente considerando os indivíduos que participam dessas empresas e são ou podem influenciá-las com suas práticas e conhecimento.

Esses achados sugerem que estudos sob a perspectiva de Giddens podem contribuir para o enriquecimento das pesquisas brasileiras ao procurar entender a relação agência, estrutura e sua dualidade dentro das práticas de contabilidade gerencial das organizações. Na próxima seção procura-se discutir pesquisas que trabalham com o pensamento deste sociólogo.

#### **4. ESTUDO ANTERIORES EM CONTABILIDADE GERENCIAL QUE UTILIZARAM A TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO DE GIDDENS**

No contexto internacional a utilização da Teoria da Estruturação de Giddens, apesar de mais avançada que no Brasil, ainda é incipiente (Santos & Costa, 2019). Observa-se, no contexto internacional, que o primeiro artigo que utilizou a teoria da estruturação para explicar os fenômenos contábeis a partir da ótica de Giddens foi publicado em 1991. Todo o potencial de Giddens para pesquisas em contabilidade ainda não foi totalmente explorado (Jack, 2017).

Macintosh & Scapens (1991) realizaram dois estudos longitudinais para entender o papel da teoria de Giddens na implementação de um novo sistema de controles financeiros na General Motors e no sistema de contabilidade de custos no Departamento de Defesa

Americano. No processo conduzido pelos executivos dessas instituições que lideraram essas implementações, os autores encontraram as dimensões: significação, dominação e legitimação da teoria de Giddens, como condições necessárias para o processo.

Também em um estudo longitudinal (Chan, Lo, Ng; 2020) acompanharam o processo e os fenômenos que surgiram durante o início das operações de uma subsidiária de uma companhia chinesa, que exigiu a implementação de um novo sistema de contabilidade gerencial. Os autores identificaram os conceitos de estrutura, sistema e dualidade da estrutura ao observarem os eventos ocorridos ao longo do estudo.

O contexto brasileiro de pesquisas em Contabilidade Gerencial é ainda mais incipiente na utilização da ótica da Teoria da Estruturação para explicar a prática dos fenômenos contábeis. Objetivando um entendimento prévio a respeito do que está sendo pesquisado sobre o tema, procurou-se identificar estudos anteriores, e nesta seção são apresentadas pesquisas nacionais envolvendo a utilização da Teoria da Estruturação na área de estudos sobre Contabilidade Gerencial.

Para identificação dos trabalhos publicados na área de contabilidade gerencial, que utilizaram a temática da Teoria da Estruturação, foram pesquisados 35 periódicos brasileiros que apresentam a temática de Contabilidade, conforme divulgado no site da ANPCONT. Foram utilizadas como palavras de busca: Teoria da Estruturação, Giddens e prática social. Após a identificação dos artigos, por meio das palavras de busca, foi verificado se o conteúdo do artigo tratava do campo de estudos sobre contabilidade gerencial. Com isso, foram identificados ao todo 8 artigos que são apresentados de forma resumida na Tabela 1.

| Autor/Ano                    | Periódico                                       | Temática   | Tipo de Estudo  | Metodologia                   |
|------------------------------|---|--|-----------------|-------------------------------|
| Wanderley & Cullen (2012)    | Revista Contabilidade & Finanças                | Sistema orçamentário e sistema de desempenho                           | Estudo empírico | Estudo de caso                |
| Beuren & Almeida (2012)      | Revista de Administração                        | Controladoria e IFRS   | Estudo empírico | Estudo de caso                |
| Beuren & Almeida (2015)      | Revista de Administração Contemporânea          | Controladoria e IFRS   | Estudo empírico | Levantamento/Análise fatorial |
| Macohon & Lavarda (2015)     | Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade | Ensaio sobre a triangulação de Giddens nos estudos em Contabilidade    | Estudo teórico  | -                             |
| Castro & Athayde (2016)      | Revista Contabilidade e Controladoria           | Sistema de custeio   | Estudo empírico | Levantamento/Quali e Quanti   |
| Lourenço & Sauerbronn (2018) | Revista Contemporânea de Contabilidade          | Ensaio sobre as possibilidades de investigação dos fenômenos contábeis | Estudo teórico  | -                             |

|                        |   |  |                 |  |
|------------------------|---|--|-----------------|--|
| (Santos & Costa, 2019) | Sociedade, Contabilidade e Gestão           | Ensaio sobre proposta metodológica para ser adaptada para área contábil. | Estudo teórico  | -  |
| Defaveri et al. (2019) | Advances in Scientific & Applied Accounting | Sistemas de controle gerencial   | Estudo empírico | Levantamento/Modelagem de Equações Estruturais |

Tabela 1: Estudos anteriores em contabilidade gerencial que utilizaram a teoria de Giddens, no contexto nacional.

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Brasil foram publicados somente 8 estudos, sendo que 3 são ensaios teóricos (Macohon & Lavarda, 2015; Lourenço & Sauerbronn, 2018; Santos & Costa, 2019) e 5 estudos empíricos (Wanderley & Cullen, 2012; Beuren & Almeida, 2012; Beuren & Almeida, 2015; Castro & Athayde, 2016; Defaveri *et al.*, 2019) que utilizaram a Teoria da Estruturação de Giddens.

Para elaboração dos resumos expostos na Tabela 2, em cada um dos artigos, os seguintes pontos foram analisados: i) objetivo ou questão de pesquisa; e ii) principais resultados. Na Tabela 2, exibido abaixo, apresenta um resumo de estudos nacionais realizados na área de contabilidade gerencial, os quais abordaram a teoria da estruturação de Giddens.

| Autor/Ano                 | Objetivo / Questão de pesquisa  | Resultados  |
|---------------------------|---|---|
| Wanderley & Cullen (2012) | Explicaram a dinâmica política e social do processo e mudança na contabilidade gerencial e utilizaram os três tipos estruturais de Giddens: estruturação, legitimação e dominação.  | Os resultados apontam que aconteceram profundas mudanças nos sistemas gerenciais da companhia após o processo de privatização, particularmente no sistema orçamentário, no sistema de medida de desempenho e na forma de uso da informação contábil gerencial pelos administradores.  |
| Beuren & Almeida (2012)   | Verificaram os impactos da implantação de normas internacionais de contabilidade na controladoria. Os autores utilizaram o conceito de dualidade de estrutura da Teoria da Estruturação de Giddens.   | Os resultados apontaram que o processo de implantação das normas internacionais de contabilidade impactou a estrutura da área organizacional controladoria, por meio de novas atividades, discussões e mudanças nos processos e controles, além da interação dos agentes, por meio de comunicação e capacidades, permitindo a produção e a reprodução dessa área. |
| Beuren & Almeida (2015)   | Buscaram 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. | Os resultados apontam que o processo de convergência impactou na estrutura da controladoria, e a ação se refletiu nesta estrutura. Nela, novas regras sociais e recursos influenciaram a ação dos gestores, por meio da discussão e do poder de influência, legitimando novas normas e valores.   |

|                               |  |  |
|-------------------------------|--|--|
| Macohon & Lavarda (2015)      | Buscaram analisar a Tríade de Giddens na pesquisa em Contabilidade. Realizou-se a triangulação de estudos sob o arcabouço da teoria da Estruturação (TE).  | A partir da padronização de regras e rotinas, a Contabilidade pode promover os processos de aprovação, ou não, de condutas organizacionais. Na concepção da estrutura de dominação, os recursos autoritários ou alocativos promovem o exercício do poder. E, por fim, o mecanismo ideológico que considera a Contabilidade como um mecanismo pode facilitar a compreensão das contradições estruturais da sociedade. Para tanto, os contadores precisam ser agentes de mudanças nos processos de transformação social. |
| Castro & Athayde (2016)       | 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.  | Os resultados apontaram que 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).   |
| Lourenço & Sauerbronn (2018)  | Buscaram apontar as possibilidades de investigação fenômenos organizacionais a partir da lente de teóricos da prática, em especial, Giddens e Bourdieu.  | O estudo evidencia como as teorias de Giddens e Bourdieu podem fornecer pluralidade teórica no desenvolvimento da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil.   |
| (Santos & Costa, 2019)        | Buscaram ir além das críticas à Teoria da Estruturação e, ao fazer isso, desenvolveu uma proposta metodológica para ser adaptada pelos pesquisadores da área contábil na aplicação da ST em estudos empíricos. | O ensaio indica uma estrutura ampla e que, por meio das discussões e debates da academia, deve sofrer evoluções e contribuições teóricas na direção do incremento das possibilidades envolvidas na aplicação da ST em contabilidade.   |
| Defaveri <i>et al.</i> (2019) | Buscaram verificar a influência exercida pela estruturação social entre as tensões dinâmicas e o desempenho estratégico de cooperativas agropecuárias.   | Conclui-se que a tensão entre as alavancas de controle interativo e diagnóstico e entre crenças e limites funciona como meio de estabelecer relações de poder nas organizações, a partir das estruturas sociais de significação e dominação, de modo que os sistemas de controle gerencial têm relação com a criação de estruturas sociais e com o desempenho estratégico.   |

Tabela 2: Objetivo e resultados de estudos anteriores em contabilidade gerencial que utilizaram a teoria de Giddens, no contexto nacional.

Fonte: Elaborado pelos autores.

É possível perceber por meio do levantamento que a utilização da Teoria da Estruturação de Giddens ainda é incipiente nas pesquisas realizadas no contexto brasileiro. Por isso, trazer o estruturalismo com o aspecto da questão da estrutura versus agente e micro-macro, pode contribuir para pesquisas na área de contabilidade gerencial no país.

Diante das pesquisas realizadas fica evidente que os pesquisadores contábeis no país ainda não encontraram um modelo metodológico adequado para a utilização da teoria da estruturação e, portanto, os resultados de suas pesquisas e o desenvolvimento do corpo teórico se tornaram marginais (Santos & Costa, 2019). Por meio das discussões e debates da

academia, é necessário que esse campo do conhecimento seja ampliado, por meio de evoluções e contribuições teóricas, na direção do incremento das possibilidades envolvidas na aplicação da teoria da estruturação em contabilidade (Santos & Costa, 2019).

## **5. CONTRIBUIÇÃO DE GIDDENS PARA OS ESTUDOS EM CONTABILIDADE GERENCIAL: LACUNAS A SEREM EXPLORADAS**

A Teoria da Estruturação de Giddens é pouco utilizada nas pesquisas em Contabilidade Gerencial no Brasil, sendo uma lente teórica incipiente que necessita de explicitações no que tange às possibilidades de pesquisa existentes. Percebe-se por meio das pesquisas já realizadas que existem lacunas a serem preenchidas, oferecendo, portanto, possibilidades de estudos futuros. As lacunas a serem preenchidas podem ser organizadas por meio dos pontos seguintes, que serão discutidos nos parágrafos posteriores: i) elementos da teoria de forma integrada; ii) associação da teoria com os constructos da contabilidade gerencial; iii) objetos de pesquisa a serem explorados; iv) a relação micro e macro no campo da contabilidade gerencial.

Por meio da análise das pesquisas realizadas que utilizaram a Teoria da Estruturação na área de contabilidade no Brasil, percebe-se uma visão limitada da aplicação da teoria. Alguns pesquisadores (Wanderley & Cullen, 2012; Beuren & Almeida, 2012; Beuren & Almeida, 2015; Castro & Athayde, 2016; Defaveri *et al.*, 2019), ao adequarem os dados, utilizam algumas partes da abordagem de Giddens, sem interpretar todas as etapas e variáveis que compõem a teoria da estruturação. Em alguns dos trabalhos analisados (Wanderley & Cullen, 2012; Castro & Athayde, 2016) percebe-se que as modalidades de estruturação foram tratadas de forma parcial, entretanto para um melhor aproveitamento e desenvolvimento de seu corpo teórico é necessário que a teoria seja aplicada de forma completa e integrada. Com isso, para desenvolvimento do campo de pesquisas em contabilidade gerencial é necessário tratar nos estudos dessa integração para o avanço.

Em linha, um ponto também de dificuldade identificado nas pesquisas (Wanderley & Cullen, 2012; Beuren & Almeida, 2012; Beuren & Almeida, 2015; Castro & Athayde, 2016; Defaveri *et al.*, 2019) em contabilidade gerencial no Brasil é associar os elementos da teoria de Giddens com os constructos da Contabilidade Gerencial. Existem muitos conceitos aplicados de forma inconsistente. Ao aplicar a teoria de Giddens é necessário que as três modalidades significação, dominação e legitimação sejam aplicadas de forma associada às dimensões domínio da estrutura e ao domínio da ação humana.

Os trabalhos teóricos encontrados (Macohon & Lavarda, 2015; Lourenço & Sauerbronn, 2018; Santos & Costa, 2019) ainda são incipientes em trazer contribuições para aplicações empíricas na área da contabilidade gerencial. Entende-se que isso acontece devido ao fato de que ainda não existe o desenvolvimento de um campo de estudos que auxiliem na aplicação dos elementos da Teoria da Estruturação em Contabilidade Gerencial, sendo identificados somente 3 estudos no Brasil. Com isso, são observadas dificuldades de aplicação empírica nesse campo, sendo uma limitação significativa para desenvolvimento do corpo de pesquisas em Contabilidade Gerencial.

Com isso, as pesquisas realizadas com a aplicação da Teoria da Estruturação de Giddens no Brasil tem sido utilizada de forma limitada na área da contabilidade. Somente 5 artigos empíricos exploraram essa abordagem. Essas pesquisas exploraram, em especial, os temas de sistema de custeio, normas internacionais de contabilidade e avaliação de desempenho. Com isso, percebe-se que muitos objetos de pesquisa podem ser explorados para contribuir com o corpo de pesquisas em Contabilidade Gerencial. Como objetos de estudos ainda não explorados pela ótica da Teoria da Estruturação sugere-se a aplicação para entender

a relação de agência, processo orçamentário, controle gerencial, mudanças nos sistemas contábeis e gestão pública (Lourenço & Sauerbronn; 2018). Levar a Teoria da Estruturação para a investigação de diversos contextos traz como contribuição entender os diversos fenômenos e eventos na área da Contabilidade Gerencial que não eram explicados pela ótica de outras abordagens.

Uma outra dificuldade encontrada na aplicação da Teoria da Estruturação nos trabalhos desenvolvidos no Brasil diz respeito à exploração da relação micro-macro, com o micro (agente) influenciando o macro (estrutura). As pesquisas analisadas (Wanderley & Cullen, 2012; Beuren & Almeida, 2012; Beuren & Almeida, 2015; Castro & Athayde, 2016; Defaveri *et al.*, 2019) dão enfoque excessivo nas propriedades da estrutura e deixam de explorar aspectos centrais da teoria de Giddens, a dualidade da estrutura. Na Contabilidade Gerencial, o agente está e faz parte do fenômeno estudado (Frezatti, Nascimento e Junqueira, 2009). Isto reforça a necessidade de entender o papel do agente reflexivo e suas práticas sociais na estrutura.

Nesse ponto é possível recomendar que trabalhos futuros explorem essa relação de forma a trazer inovação para as pesquisas, com o agente (indivíduo reflexivo) promovendo melhorias na estrutura (sistemas de controles gerenciais) através dos processos (práticas sociais). A partir dessa lacuna, apresenta-se no próximo tópico possibilidades de pesquisa que explorem a importância do micro na relação com o macro no campo da contabilidade gerencial.

## **6. POSSIBILIDADES DE APLICAÇÃO DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO EM CONTABILIDADE GERENCIAL**

Algumas inovações têm surgido no campo orçamentário. O *Beyond Budgeting* é entendido como uma nova forma de controle gerencial. Trata-se de um processo dinâmico onde os recursos são alocados continuamente à medida em que os gestores consigam demonstrar que os projetos e solicitações atendem os critérios estratégicos estabelecidos pela empresa (Østergren & Stensaker, 2010). Desta forma esta abordagem se difere dos orçamentos tradicionais por não atribuir nenhum valor ao orçamento de forma antecipada, deixando um processo mais flexível.

Utilizando teoria da agência e teoria da dependência de recursos, (Østergren & Stensaker, 2010), identificaram em duas organizações que a utilização do *Beyond Budgeting* em substituição aos orçamentos tradicionais, propiciou melhor interação horizontal entre os gestores, diminuindo a verticalização até então predominante.

Trabalhos como esses podem indicar que ambientes que procuram implementar ferramentas gerenciais mais inovadoras podem ser um campo fértil para entender como a teoria da estruturação de Anthony Giddens é aplicada é útil.

Outra possibilidade de pesquisa sob à luz da Teoria da Estruturação de Giddens e a relação micro e macro, consiste na análise das melhorias das práticas gerenciais implementadas por gestores em ambiente colaborativo. De acordo com (Moulang, 2015) estudos que envolvem Sistemas de Controles Gerenciais (SCG) indicam em sua maioria que os SCGs inibem a criatividade, uma vez que esses sistemas tendem a implementar padrões.

Por outro lado, sob o pressuposto de que SCGs devem ser utilizados não apenas para implementar padrões, mas também para alterar padrões, alguns autores, segundo (Moulang, 2015) tem sugerido que apesar dos sistemas de controle serem importantes para as organizações, os estudos em contabilidade têm ignorado o impacto que eles causam na criatividade individual. Em seu estudo, essa pesquisadora encontrou evidências que o uso de

sistema de medição interativo impacta positivamente na criatividade do indivíduo através do empoderamento psicológico.

Isso posto, tendo a teoria de Giddens trazido a importância da reflexividade dos agentes para melhorias da estrutura através das práticas sociais, vislumbra-se espaços de estudos que avaliem a importância do micro na relação com o macro no âmbito da Contabilidade Gerencial.

Ainda no campo orçamentário, uma possibilidade de estudos que pode ser explorada, pela ótica da Teoria da Estruturação de Giddens, é a constituição de reservas no orçamento. As reservas orçamentárias têm sido estudadas, tanto no contexto nacional, como internacional, por meio de abordagem positivista (Santos *et al.*, 2016). A maioria dos artigos sobre a temática de reservas orçamentárias buscam identificar as variáveis que influenciam na constituição de reservas no orçamento (Santos *et al.*, 2016).

Pesquisar a constituição de reservas orçamentárias pela ótica de Giddens contribuirá para entender como a agente pode influenciar a estrutura e as práticas relacionadas ao orçamento. Um estudo nesse sentido é relevante, pois promoverá uma discussão inovadora sobre os processos orçamentários e a Teoria da Estruturação, temáticas que não foram abordadas em outros trabalhos científicos.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse ensaio teórico buscou apresentar possibilidades de pesquisa dos fenômenos da Contabilidade Gerencial no Brasil, a partir da lente do estruturalismo. O estruturalismo é formado por diferentes correntes de pensamentos, sendo escolhido para esse estudo a Teoria da Estruturação de Anthony Giddens. A utilização da teoria de Giddens nas pesquisas em Contabilidade Gerencial contribui no entendimento de diversos fenômenos e eventos na área contábil que não foram explicados pelas abordagens predominantemente utilizadas nas pesquisas desse campo (Chan, Lo, Ng; 2020).

Depois de expor os elementos centrais da teoria da estruturação foi apresentado um panorama das pesquisas que utilizaram essa abordagem em Contabilidade Gerencial no Brasil. Após isso, este ensaio apresentou lacunas do conhecimento existentes na utilização dessa abordagem nos estudos brasileiros. As lacunas identificadas podem ser organizadas por meio dos pontos seguintes, que são percorridos nos parágrafos seguintes: i) elementos da teoria de forma integrada; ii) associação da teoria com os constructos da contabilidade gerencial; iii) objetos de pesquisa a serem explorados; iv) a relação micro e macro no campo da contabilidade gerencial.

Percebe-se que existe a necessidade de desenvolvimento desse campo de pesquisa, principalmente com estudos teóricos que auxiliem no desenho para relacionar a Teoria da Estruturação com os constructos da Contabilidade Gerencial. É necessário que sejam desenvolvidas propostas metodológicas que possam ser adaptadas para auxiliar pesquisadores da área contábil na aplicação em estudos empíricos. O desenvolvimento desse corpo de discussões teóricas pode contribuir na orientação e desenvolvimento dos estudos empíricos. Nesse sentido, o presente trabalho promove uma contribuição aos estudos em Contabilidade Gerencial ao apresentar uma discussão sobre o panorama de pesquisas no Brasil e identificar lacunas de conhecimentos a serem preenchidas pela academia.

Também foram apresentadas sugestões de problemáticas a serem desenvolvidas considerando a Teoria da Estruturação de Giddens e a Contabilidade Gerencial, mais especificamente, no âmbito dos processos orçamentários, implementação ou mudanças de ferramentas de controles gerenciais, sob a perspectiva da importância da reflexividade dos agentes para melhorias da estrutura através das práticas sociais. Assim, como sugestões de

estudos futuros, espera-se que pesquisas empíricas adotem as lacunas e temas propostos, com o objetivo de desenvolvimento de trabalhos empíricos na lente de Teoria da Estruturação.

## REFERÊNCIAS

- Aguiar, A. B. (2018). The small world of management accounting research in Brazil: a discussion about alternative research designs. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 12(1).
- 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. *Revista de Administração (São Paulo)*, 47(4), 653-670.
- Beuren, I. M., & Almeida, D. M. (2015). Impacto da adoção das normas internacionais de contabilidade na área da controladoria. *Revista de Administração Contemporânea*, 19(3), 311-335.
- Busco, C. (2009). Giddens' structuration theory and its implications for management accounting research. *Journal of Management and Governance*, Vol 13.
- Carneiro, C. M. Q. (2006). Estrutura e ação: aproximações entre Giddens e Bourdieu. *Tempo da Ciência*, 13(26), 39-47.
- Castro, M. C. C. S., & Athayde, M. (2016). Contabilidade como estrutura de significação: a percepção gerada na implementação de um sistema de custeio em uma grande empresa. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 8(1).
- Chan, A. M. Y.; Lo P., Ng, K. (2020). An Analysis of Management Accounting System Development from the Structuration Theory Viewpoint . *Journal of Accounting, Business and Management*, 27(1), 1-18..
- Defaveri, I. R., Dal Vesco, D.G., Diehl, C. A., & Toigo, L. A. (2019). A influência da Estruturação Social entre as tensões dinâmicas e o desempenho estratégico. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 12(2).
- Dieng, Mamadou; Siqueira, D. D; Viana, D. M. S; Perspectiva dominante da contribuição da pesquisa em controladoria e contabilidade gerencial: evolução, diferenciação ou bricolagem? XI Congresso UFPE de Contabilidade, 2017.
- Frezatti, F., de Aguiar, A. B., de Araujo Wanderley, C., & Malagueño, R. (2015). A pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil: desenvolvimento, dificuldades e oportunidades. *Revista Universo Contábil*, 11(1), 47-68.
- Frezatti, F., Nascimento, A. R. D., & Junqueira, E. (2009). Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20(49), 6-24.
- Giddens, A. (1984). *A Constituição da Sociedade* (2a ed.). São Paulo: Martins Fonte.
- Giddens, A. (1986). Action, Subjectivity, and the Constitution of Meaning. *Social Research*, 53, 3, 529-45. 1986.
- Giddens, A. (2006). *La Constitución da la Sociedad*. Buenos Aires: Amorrotu. Capítulo 1 Elementos de la Teoria de al Estructuración.
- Jack, L. (2017). Strong Structuration Theory and Management Accounting Research. *Advances in Scientific and Applied Accounting Journal*, 10(2), 211-223.
- Lavarda, C. E. F., Barrachina, M., & Feliu, V. M. R. (2010). Paradigmas de investigación en contabilidad de gestión. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 13(1).
- Lourenço, R. L., & Sauerbronn, F. F. (2018). Teorias da prática social para pesquisas em contabilidade gerencial: possibilidades a partir de Pierre Bourdieu e Anthony Giddens. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(35), 204-232.

- Macohon, E. R., & Lavarda, C. E. F. (2015). A tríade de Giddens na pesquisa em contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 9(3).
- Macintosh, N. B., & Scapens, R. W. (1991). Management accounting and control systems: a structuration theory analysis. *Journal of Management Accounting Research*, 3(3), 131-158.
- Moura, J. M. B. D., & Maciel, C. F. (2012). A construção teórica de Pierre Bourdieu e Anthony Giddens: as articulações entre as ações dos sujeitos e a estrutura social. *Pós Revista Brasileira de Pós-Graduação em Ciências Sociais*, 11(1), 317-332.
- Moulang, C. (2015). Performance measurement system use in generating psychological empowerment and individual creativity. *Accounting & Finance*, 55(2), 519-544.
- Nascimento, A. R.; Junqueira E.; Martins, G. A. (2010). Pesquisa Acadêmica em Contabilidade Gerencial no Brasil: Análise e Reflexões sobre Teorias, Metodologias e Paradigmas. *Revista de Administração Contemporânea*, 14(6), 1113-1133.
- Neubert, Neubert L. F. (2018). Bourdieu, Giddens e Elias: a superação do dilema micro / macro. *Programa de Pós-Graduação Em Ciências Sociais - UFJF*, 13(2), 299-308.
- Roberts, J. (2014). Testing the limits of structuration theory in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(1), 135-141.
- Rossoni, L., Guarido Filho, E. R., & Coraiola, D. M. (2013). Recomendações metodológicas para a adoção da perspectiva da estruturação nos estudos organizacionais. *Organizações & Sociedade*, 20(66), 523-542.
- Rovaris, N. R. S., Dall'Asta, D., & Walter, S. A. (2019). Os profissionais da Contabilidade e a Estrutura Conceitual Básica: percepções acerca dos alicerces contábeis sob a óptica da teoria da estruturação. *Pensar Contábil*, 20(73).
- Santos, T. A., & Costa, F. (2019). Um Olhar Além Das Críticas à Teoria Da Estruturação: Uma Proposta Metodológica. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 14(4), 38-55.
- Santos, V., Beuren, I. M., Nardi, L. V., Vicenti, T. (2016). Folga Orçamentária: Características das Publicações em Periódicos Internacionais. *Contabilidade Vista & Revista*, 27(1), 88-110, 2016.
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management control without budgets: a field study of 'beyond budgeting' in practice. *European accounting review*, 20(1), 149-181.
- Valmorbida, S. M. I., & Ensslin, S. R. (2020). Teoria da Estruturação em estudos organizacionais: Análise da observação dos pressupostos. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 39(1), 175-192.
- Wanderley, C. D. A., & Cullen, J. (2012). Um caso de mudança na contabilidade gerencial: a dinâmica política e social. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23(60), 161-172.