

Um Olhar Além Das Críticas à Teoria Da Estruturação: Uma Proposta Metodológica

A Look Beyond Structuration Theory' Criticism: A Methodological Proposal

TASSIANI APARECIDA DOS SANTOS

Doutoranda em Controladoria pela Universidade de São Paulo
Mestre em Contabilidade e Finanças pela Universidade Federal do Paraná
tassiani@usp.br

FLAVIANO COSTA

Professor na Universidade Federal do Paraná
Doutor em Controladoria pela Universidade de São Paulo
flaviano_costa@hotmail.com

RESUMO

Diversas limitações foram apontadas pela comunidade científica à Teoria da Estruturação (ST). Nesse cenário, tornou-se evidente que os pesquisadores contábeis ainda não encontraram um modelo metodológico adequado para a aplicação da ST e, portanto, os resultados de suas pesquisas e o desenvolvimento do corpo teórico se tornaram marginais. Nesse contexto, outras abordagens estruturacionistas despontaram, como a Teoria da Estruturação Forte que propões uma nova ontologia e um modelo metodológico possível de ocupar a lacuna presente na aplicação da ST. Assim, considera-se que há divergências ontológicas entre a SST e a ST e, a mesma tentativa de aproximação metodológica realizada por Stones (2005) na SST pode ser efetuada na ST, dentro de seus pressupostos ontológicos. Nesse enquadramento, este ensaio teórico teve como propósito 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 desenvolvimento metodológico apresentou um desenho baseado na análise estratégica de Giddens; e, ainda, seguiu a linha de conceituação da contabilidade como um sistema social, permitindo amplitude aos estudos sociais e enfatizando o conceito de dualidade da estrutura, ao tratar estrutura e agência de forma indissociável. Salienta-se que este ensaio teórico não advoga em prol de uma abordagem metodológica única, mas indica uma estrutura ampla e que, por meio das discussões e debates da academia, deverá sofrer evoluções e contribuições teóricas na direção do incremento das possibilidades envolvidas na aplicação da ST em contabilidade. Essa proposta contribui com (i) a lacuna de artigos críticos que desenvolvam ou revisem as ideias originais de Giddens e, (ii) ao apresentar um modelo metodológico para a conceituação do objeto de pesquisa, com a coleta de dados e análise dos resultados.

Palavras chave: Contabilidade Gerencial, Teoria da Estruturação, Teoria da Estruturação Forte, Proposta Metodológica.

ABSTRACT

Several limitations were pointed out by the accounting community to Structuration Theory (ST). It became evident that accounting researchers have not found a suitable methodological model for the application of ST yet. Therefore, the results of their researches and the development of the theoretical body of knowledge have become marginal. In this context, other structuration approaches emerged such as the Strong Structuration Theory, which

proposes a new ontology and a possible methodological model to fill the gap present in the application of ST. Thus, we assure that there are ontological divergences between SST and ST. The same attempt of methodological approximation performed by Stones (2005) in SST can be made in ST, within its ontological assumptions. This essay aimed to reach beyond the criticism of Structuration Theory. In doing so, it developed a methodological proposal to be adapted by the accounting researchers in the application of ST in empirical studies. The methodological development presented a design based on the strategic analysis of Giddens; and also followed the line of conceptualization of accounting as a social system, allowing amplitude to social studies and emphasizing the concept of duality of structure, when dealing with structure and agency in an inseparable way. Thus, this essay does not advocate a single methodological approach, but rather indicates a broad structure and, through the discussions and debates of the academy, must undergo theoretical developments and contributions towards increasing the possibilities involved in application of ST in accounting. This proposal contributed in particular to the lack of critical articles that developed or revised the original ideas of Giddens and, in presenting a methodological model for the conceptualization of the research object, with data collection and analysis of the results.

Key-words: Management Accounting, Structuration Theory, Strong Structuration Theory, Methodological Proposal.

1 INTRODUÇÃO

A Teoria da Estruturação (ST) tem sido empregada nos estudos da contabilidade gerencial desde 1989, com o primeiro trabalho empírico publicado em periódicos da área (OUIBRAHIM e SCAPENS, 1989). Roberts e Scapens (1985) foram os responsáveis pela introdução dessa lente teórica nas pesquisas em contabilidade gerencial. Em seu trabalho inicial, os autores apontaram as oportunidades e limites da ST para a contabilidade. Já na década de 1990 os pesquisadores Macintosh e Scapens demonstraram dedicação ao estudo da ST – citam-se os trabalhos Macintosh e Scapens (1990; 1991), Scapens e Roberts (1993), Macintosh (1994; 1995), e Scapens e Macintosh (1996). E mais recentemente, percebe-se que Englund e Gerdin despontam como referência nos estudos da ST (ENGLUND e GERDIN, 2008; 2011; 2014; ENGLUND, GERDIN e BURNS, 2011; 2016).

Após mais de 30 anos da ST em contabilidade gerencial, nota-se a presença de uma pequena quantidade de pesquisas publicadas com essa lente teórica. Englund, Gerdin e Burns (2011) realizaram um estudo bibliométrico-crítico após 25 anos da teoria de Giddens nos estudos contábeis. Os autores mapearam as publicações que utilizaram a abordagem da ST, de forma que foi possível uma extensa “varredura” dos artigos existentes. Desse processo de pesquisa, foram identificados 65 artigos publicados em meios de divulgação científicos. Um cálculo rápido revelará a quantidade de menos de 3 artigos publicados por ano, durante esse período, em toda a academia contábil. Embora seja um número pequeno, salienta-se que a ST é uma das abordagens alternativas dominantes em contabilidade e têm demonstrado proeminência nas investigações contábeis em âmbito internacional (ENGLUND, GERDIN e BURNS, 2011). No Brasil, nota-se ainda que a ST é uma teoria pouco utilizada nas pesquisas e, portanto, sugere-se que essa lente teórica é incipiente no país e necessita de maiores explicitações no que tange às possibilidades metodológicas existentes.

A ST tem contribuído com a inserção de uma abordagem alternativa à contabilidade, sendo uma das principais correntes teóricas da escola alternativa. Mas, também, tem desenvolvido outras correntes alternativas, como a Nova Teoria Institucional Sociológica (NIS) e a Teoria Ator-Rede (ANT), por exemplo. Ao analisar as propriedades estruturais

isoladamente, seu enfoque recai sobre aspectos tratados por outras teorias, como a dominação, a significação e a legitimação e, dessa forma, adentra no território de outras abordagens teóricas (BUSCO, 2009; ENGLUND, GERDIN e BURNS, 2011).

Nesse sentido, a ST tem apresentado algumas limitações em sua utilização na área contábil. Englund, Gerdin e Burns (2011) citaram a visão estreita utilizada pelos pesquisadores na abordagem da ST, pois na tentativa de adequação aos dados, muitos pesquisadores desenvolvem suas investigação com partes da teoria, muitas vezes sem o cuidado com a interpretação de todas as etapas e variáveis que formam a ST. Em congruência com esses autores, nessa pesquisa advoga-se que a ST deve ser aplicada de forma integrada para que haja um melhor aproveitamento e desenvolvimento de seu corpo teórico.

Outras limitações mais específicas e contundentes foram desenvolvidas no trabalho de Englund e Gerdin (2014). Os autores apontaram que [1] não tem havido um esforço coletivo em direção ao desenvolvimento da ST; [2] muitos pesquisadores da ST não têm sido críticos ao empregar essa abordagem teórica; [3] a comunidade científica ainda não encontrou uma forma de interpretar a ST (há na literatura muitos conceitos aplicados de forma dúbia e inconsistente); [4] e, por fim, a academia também não encontrou um modelo metodológico adequado para a aplicação da ST.

No contexto brasileiro, as limitações percebidas nas poucas pesquisas empíricas que foram publicadas com a ST espelham o cenário internacional apresentado por Englund e Gerdin (2014). As principais limitações são imprecisões conceituais relativas a definição conceitual empregada nas pesquisas e na utilização da teoria como pano de fundo. Outra limitação é o enfoque excessivo nas propriedades estruturais e a falta de utilização do conceito central: dualidade da estrutura (JUNQUILHO, 2003; RODRIGUES, 2008; TAKAHASHI e DA CUNHA, 2010; SOUZA, 2011; GOMIDE TEIXEIRA e COSTA, 2012; WANDERLEY e CULLEN, 2012; BEUREN e ALMEIDA, 2015; CAPAVERDE e VAZQUEZ, 2015).

Pressupõe-se, assim, conforme demonstrado por Englund e Gerdin (2014), que a ST tem sido aplicada de forma incompleta. Nesse sentido, alguns pesquisadores têm-se aprofundado na inserção da Teoria da Estruturação Forte na contabilidade gerencial, com a justificativa de que a ST não é capaz de propor um modelo metodológico para as pesquisas (JACK e KHOLEIF, 2008; COAD e HERBERT, 2009; COAD e GLYPTIS, 2014; JACK, 2017). A partir disso, este ensaio teórico visa apresentar uma proposta metodológica para aplicação da ST capaz de ser adaptado pelos pesquisadores com o intuito de auxiliá-los em estudos empíricos. Portanto, ao contrário do que advogam os pesquisadores da Teoria da Estruturação Forte, esse ensaio demonstra que os pressupostos de Giddens podem ser aplicados em estudos empíricos da contabilidade gerencial.

2 FUNDAMENTOS DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO

A Teoria da Estruturação (ST) é um produto do esforço de investigação realizado por Anthony Giddens durante as décadas de 1970, 1980 e 1990. O livro “A Constituição da Sociedade”, no qual são preconizados os principais pilares da teoria, foi publicado pela primeira vez em 1984. Contudo, o cientista social continuou o desenvolvimento de suas pesquisas durante a década de 1990 e trouxe aspectos – em especial relacionados à modernidade – relevantes para o entendimento de sua obra. A ST está imersa, principalmente, nos conceitos de estruturação, dualidade da estrutura, propriedades estruturais, estrutura social e práticas sociais, ator social e agência e a dialética de controle. A fim de proporcionar entendimento sobre a Teoria da Estruturação no contexto dessa pesquisa, serão abordados a seguir os principais conceitos dessa lente teórica. Contudo, salienta-se que o objetivo do presente trabalho não é discutir exaustivamente tais conceitos, mas sim apresentar uma

proposta metodológica aplicada à contabilidade, dessa maneira, alguns conceitos serão percorridos de maneira menos aprofundada nessa pesquisa.

O conceito de estruturação foi definido por Peres Jr. e Pereira (2014) como as condições que regem a continuidade ou a transformação das estruturas e, como tal, a reprodução dos sistemas sociais. Nessa concepção, Carneiro (2006) complementou que a estruturação é um processo ordenador que inclui, ao mesmo tempo, os elementos da ação (motivação, intencionalidade e racionalidade) e os fatores associados ao sistema social. Na visão de Peres Jr. e Pereira (2014) ao analisar a estruturação, os pesquisadores sociais estudam a forma pela qual o sistema, por via das propriedades estruturais e no contexto de resultados não intencionais, se produz e se reproduz por meio da interação entre a ação e a estrutura. Portanto, indagar sobre o processo de estruturação consiste em explicar como são constituídas as estruturas (propriedades estruturais) por intermédio da ação; e, como a ação é constituída estruturalmente.

O conceito de estrutura foi concedido por Giddens (2003, p. 20) como sendo de ordem virtual. Isto significa que os sistemas sociais, como práticas sociais reproduzidas, não possuem estruturas – em um sentido coercitivo – mas exibem propriedades estruturais (regras e recursos). Assim, para o autor, a estrutura – aspecto mais duradouro de um sistema social – como presença espaço-temporal, só existe na produção e reprodução das práticas sociais, orientando a conduta dos agentes.

Essencial para a compreensão da Teoria da Estruturação é, também, o conceito de dualidade da estrutura. Nessa concepção, as propriedades estruturais dos sistemas sociais são ao mesmo tempo meio e fim das práticas recursivamente organizadas. Esse conceito caracteriza-se pela coerção (sistema de regras) e facilitação (sistema de recursos) da ação de forma recursiva nas práticas sociais, ou seja, pela imposição de regras e disponibilidade de recursos, respectivamente. Salienta-se, contudo, que esse conceito pressupõe que as estruturas sociais são configuradas pela ação dos agentes. Nisso consiste a dualidade da estrutura: estrutura e ação influenciam-se mutuamente de forma recursiva nas práticas sociais por meio das propriedades estruturais, ou seja, estrutura tanto condiciona quanto habilita a ação dos agentes. Ela é produto ao mesmo tempo que é condicionante. (GIDDENS, 2003; CARNEIRO, 2006). Na Figura 1 ilustra-se a dualidade da estrutura retratada por Anthony Giddens.

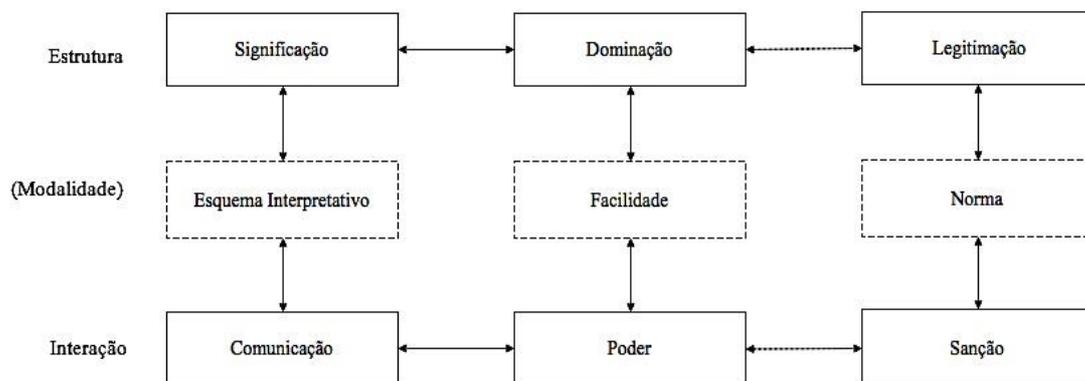


Figura 1. Esquematização da Teoria da Estruturação
Fonte: Giddens (2003, p.34)

A Figura 1 mostra a dualidade da estrutura em interação, sendo composta por elementos estruturais, modalidades e formas de interação. As modalidades compreendem o

meio concreto pelo qual os agentes fazem uso das regras e recursos em um contexto específico (GIDDENS, 2003). Ao se apoiarem nas modalidades de estruturação, os atores estão reproduzindo as propriedades estruturais, mas também, devido a sua capacidade cognoscitiva, alteram as propriedades estruturais vigentes. É salutar ressaltar que as três dimensões representadas na Figura 1 são aspectos analíticos, sendo impossível sua análise fragmentada na vida social.

Assim, a dualidade da estrutura deve ser compreendida como uma dinâmica do processo de estruturação que ocorre entre as propriedades estruturais e a ação do agente. A agência é efetivada por meio das modalidades, ou seja, no sistema social o agente utiliza de esquemas interpretativos (linguagem, por exemplo), facilidade (recursos disponíveis) e normas (regras institucionalizadas). A estrutura é virtual, como já discutimos, isso significa que ela não é coercitiva. Significado, legitimação e dominação são os três pilares da estrutura presentes no sistema social e que guiam as ações dos agentes – de forma não coercitiva, ou seja, um determinado significado no tecido social **não determina** a forma de compreensão de todos os agentes desse sistema, mas ele **guia** a maneira de perceber os significados. A comunicação é o aspecto de interação do cotidiano social que permite a produção e reprodução dos significados presentes na estrutura. Dessa maneira, por meio dos esquemas interpretativos os agentes se comunicam no sistema social e estruturam (mudam ou continuam) a estrutura vigente (significados). Essa mesma lógica acontece de forma interligada entre os três aspectos do modelo de Giddens.

As propriedades estruturais são características institucionalizadas que proporcionam estabilidade no espaço e no tempo. Seus componentes são expressos pela presença de regras (normas e significado) e recursos (poder), implícitos na produção e reprodução do sistema social. Esses elementos são os aspectos mais importantes da estrutura social (CARNEIRO, 2006). Giddens (2003, p. 21) afirmou que as regras não devem ser conceituadas separadamente dos recursos, os quais se referem ao modo pelo qual as relações transformadoras são realmente incorporadas à produção e reprodução das práticas sociais. Assim, as propriedades estruturais expressam formas de dominação (regras) e poder (recursos).

As regras podem ser segmentadas em dois tipos: significados e normas. Os significados englobam a linguagem, e, geralmente implícitos, estruturam o discurso cotidiano e o entendimento mútuo. Nesse sentido, Junquilho (2003, p. 47) asseverou que os esquemas interpretativos “expressam os conjuntos de conhecimentos dos atores sociais acerca da realidade e lhes permitem compartilhar, interpretar e comunicar significados nos processos de interação cotidiana”.

O outro tipo de regra refere-se às normas. Estas compreendem qualquer tipo de regra que permita a avaliação de atos como “certos” ou “errados”. Giddens (2003) advogou que as normas são aspectos legitimados da estrutura e se apresentam como sanções aos agentes. Portanto, esses elementos normativos são alegações que devem ser sustentadas e consideradas nas ações cotidianas em contextos reais. Para Barrachina (2001), a estrutura de legitimação envolve uma série de regras e códigos morais sancionados nas formas de comportamento social; constituem, assim, um conjunto de valores e crenças que evidencia o que é bem feito ou mal feito, o que é ou não importante.

Os recursos, também divididos em dois tipos, são compreendidos como veículos de poder e dominação. Macintosh e Scapens (1991) explicaram que a estrutura de dominação envolve os recursos que são utilizados para a produção de poder. Barrachina (2001, p. 79) asseverou que “em um determinado espaço/tempo, a capacidade de exercer o poder pode estar relacionada a assimetrias na distribuição dos recursos”. Entretanto, Giddens (2003, p. 37) expõe que a dominação e o poder não devem ser vistos somente em termos de assimetrias de distribuição, mas reconhecidos como inerentes a ação humana. A modalidade denominada de

facilidade representa os meios utilizados pelos atores para atingir seus objetivos e alcançar os seus resultados. É por intermédio dessas facilidades que surge o poder, definido como a capacidade que o agente possui de agir de uma ou outra maneira e dominar o meio social em que se encontra (JUNQUILHO, 2003). Barrachina (2001) citou que o poder se relaciona com o “agir de forma diferente”, representando o poder de intervir ou abster-se no curso das atividades sociais.

São eles: os recursos alocativos e autoritários. O primeiro refere-se à capacidade de controle de recursos materiais. Essa habilidade está envolvida na geração de poder que provêm do domínio sobre objetos, bens ou fenômenos materiais. Enquanto o segundo refere-se aos recursos autoritários. Esses são de ordem não material e derivam da capacidade de tirar proveito das atividades dos seres humanos, resultando no domínio de determinados atores sobre outros (GIDDENS, 2003, p. 39).

Outro conceito fundamental, é a de agente na teoria de Giddens (2003). Para compreendê-lo faz-se necessário a introdução do modelo de estratificação do *self* proposto pelo autor, e que, estabelece o modo no qual a agência é efetivada. Esse modelo envolve a monitoração reflexiva, a racionalização e a motivação da ação; os três formam um conjunto indissociável, sendo caracterizados como rotina: característica da conduta humana exercida de forma reconhecida. Nesse sentido, o monitoramento reflexivo é definido como o monitoramento da ação cotidiana que envolve a conduta, não apenas de si, mas de outros atores. A racionalidade é a capacidade dos atores de explicarem a maior parte do que fazem, quando questionados. E a motivação está relacionada ao fato que estimula a ação. Diferentemente dos dois primeiros conceitos, este se refere mais ao potencial para a ação do que ao modo pelo qual a ação é cronicamente executada pelo agente. Dito isso, a agência pode ser conceituada como eventos em que um indivíduo poderia atuar de forma diferente, independentemente de sua intencionalidade. Portanto, refere-se a fazer (GIDDENS, 2003, p. 4-7).

Nessa concepção exposta, ser agente significa ser capaz de intervir no mundo, ou optar por não intervir, com o efeito de influenciar um processo ou um estado específico. Dessa forma, ação envolve, logicamente, poder (no sentido de capacidade transformadora). Para Giddens (2003, p. 18-19), o poder pressupõe relações regularizadas, no tempo e no espaço, de autonomia e dependência entre atores. Destarte, surge o conceito de dialética de controle: em todas as relações sociais os subordinados (atores em posições desfavoráveis) têm a sua disposição recursos com os quais podem influenciar a atividade de seus superiores.

Embora sumarizar a obra de Giddens seja uma atividade que faz perder os sentidos de sua complexidade, faremos isso aqui para tornar mais concreto o processo de compreensão empírica de sua teoria. Dentre os diversos conceitos citados, Giddens tem como chave o conceito de estruturação, que dá nome a sua teoria. Esse processo, que deve ser entendido como mudança ou continuidade de um sistema social, é efetivado por meio da dualidade da estrutura em interação no seio do tecido social. Por tanto, a compreensão da dualidade de estrutura é fundamental nessa teoria. Esse conceito diz sobre as formas de interação entre estrutura e agente, que para Giddens influenciam-se mutuamente na estruturação do sistema social. Assim, o sistema social não é fruto unicamente das ações intencionais dos agentes (olhar subjetivo da teoria social) e nem produto da coerção da estrutura social (olhar objetivo e estruturalista da teoria social). O sistema social é, por fim, meio e produto da ação do agente, pois ele estrutura ao mesmo tempo que é transformado pela ação em sociedade.

Entender os conceitos acima são essenciais para se ter o pano de fundo da Teoria da Estruturação. Complementarmente, outros conceitos auxiliarão nesse processo, são eles: estrutura virtual, propriedades estruturais, regras e recursos, agente, modelo de estratificação do *self* e dialética de controle. Por serem conceitos que podem ser compreendidos de maneira isolada, não repetiremos aqui suas definições.

3 AS CRÍTICAS À TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO: O SURGIMENTO DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO FORTE

Descrito os principais aspectos da Teoria da Estruturação, este trabalho parte para a análise das críticas fundamentais proferidas à obra de Giddens (2003). Peres Jr. e Pereira (2014) citaram que, dentre os principais críticos da Teoria da Estruturação, destacam-se Archer (1982), Thompson (1989), Mouzelis (1989), Sewell Jr. (1992), Bhaskar (1998) e Parker (2000). De forma sintética e geral, pode-se afirmar que as principais críticas realizadas são em relação à conceituação de estrutura como virtual, dual e indistinguível da ação.

Para esses críticos, é fundamental restabelecer o dualismo entre estrutura e agência, uma vez que elas possuem “identidades” singulares, mesmo que se reconheça sua interdependência. Com relação à conceituação de estrutura, como sendo composta de regras e recursos, esta foi questionada em razão da falta de detalhamento nos textos de Giddens (2003) sobre sua origem e natureza. Outro aspecto recorrente à Teoria da Estruturação refere-se à dificuldade de aplicação prática de suas concepções. Peixoto (2014) acrescentou que as críticas se desenvolvem à sua teoria em geral e, também, aos aspectos particulares, tais como a falta de uma epistemologia (SILVA, 2010; MCLENNAN, 2010), a falta de espaço em sua concepção para a ação coletiva, a tese da modernização reflexiva (COSTA, 2004) ou até mesmo se Anthony Giddens realmente conseguiu superar a dicotomia entre sujeito e objeto (BAUMAN, 2001). Nessa concepção, Peres Jr. e Pereira (2014) citaram que o esforço de Giddens (2003) para transformar a Teoria da Estruturação em uma teoria geral foi alvo de muitas críticas. Entretanto, apesar das diversas dúvidas e questionamentos, Peres Jr. e Pereira (2014) demonstraram que a Teoria da Estruturação tem sido muito aplicada nos estudos organizacionais: 1/3 da aplicação empírica dessa teoria referem-se a essas investigações.

Bauman (2001) foi severo em seus comentários orientados à Teoria da Estruturação. Este afirmou ser enganador e não muito útil forçar a utilização do modelo de propriedades estruturais, as regras e os recursos. Em adição, na relação entre coerção estrutural e ação, o autor declarou que um “agente que não tem opção alguma, deixa de ser um agente”, visto que quem tem apenas uma opção está fadado a agir de forma pré-determinada. Com isso, Bauman (2001) aludiu ao conceito exposto por Giddens (2003) no qual a ação implica a possibilidade do agente em agir de maneira diferente (PEIXOTO, 2014).

Nesse sentido, para Bauman (2001, p. 238) “a estrutura e a ação não são termos complementares de uma dualidade, e sim os polos antagônicos de um dualismo; desse modo, a coerção estrutural pode limitar tanto as opções de um indivíduo, que a ação efetivamente se dissolve”. Peixoto (2014) aduziu que Bauman (2001) questionou se Giddens conseguira romper a dicotomia entre a estrutura e a ação. Para o autor, Giddens não superou o dualismo, mas caiu em um subjetivismo, já que sua análise de estrutura e coerção estrutural deixou de existir.

Adicionalmente, para Bauman (2001), a definição de agência, no sentido de Giddens, forneceu uma ilusão de liberdade não existente em determinadas relações sociais, pois os processos sociais permitem aos indivíduos somente uma liberdade relativa e que varia de acordo com um conjunto de condições, classes, posição social e cultura. Peixoto (2014) argumentou que a abordagem de Giddens tem o mérito de tentar superar o objetivismo, rejeitando o funcionalismo e o estruturalismo. Porém, a solução apresentada já possuía elementos no materialismo histórico de Marx. Desta forma, é interessante repensar a ideia de liberdade e ação num sentido mais histórico e social, reconhecendo que os indivíduos possuem uma autonomia relativa e bastante restritiva. A abordagem de Giddens não faz essa e outras distinções necessárias para compreender a relação indivíduo/ sociedade e por isso acaba apresentando uma noção excessivamente ampla de liberdade (PEIXOTO, 2014).

Rob Stones é um sociólogo que tem estudado a teoria da estruturação considerando todas as críticas, debates, defesas e refinamentos referentes aos conceitos, concepções ontológicas e epistemológicas da obra de Giddens. A esse trabalho Stones (2005) denominou Teoria da Estruturação Forte (SST). Em 1991, Stones publicou um artigo no qual discutiu o desenvolvimento de uma nova forma metodológica para a Teoria da Estruturação. Para Stones (2005), ao se concentrar de forma enfatizada nos aspectos ontológicos gerais da Teoria da Estruturação, Giddens negligenciou as dimensões epistemológicas e metodológicas, fato este que gerou um sub-aproveitamento da teoria no campo de pesquisa empírico.

A SST propõe uma nova ontologia para a perspectiva estruturacionista. Stones (2005) considerou e avaliou todas as recomendações surgidas nesse extenso debate – supracitado – em sua nova abordagem teórica. Para ele, a SST possibilita uma mudança da “ontologia-em-geral” proposta por Giddens para a “ontologia-in-situ”. A grande vantagem metodológica desse redirecionamento ontológico, segundo o cientista social, está na aplicação de um nível intermediário que possibilita a análise de conceitos abstratos.

Outro ponto citado por Stones (2005) – e que é muito próximo ao argumento anterior – é relativo à superação das dificuldades empíricas da ST. Ao propor o modelo quadripartite o autor acredita ter superado os problemas metodológicos da ST. E, dessa forma, propõe uma nova forma de caracterizar a estrutura. Para ele a estrutura detém uma natureza quadripartite composta por [1] estruturas externas; [2] estruturas internas; [3] agência ativa; [4] e resultados. Ainda, Stones (2005) incluiu em sua proposta metodológica problemas e questões particulares, dando direcionamento aos pesquisadores de campo.

A Teoria da Estruturação Forte é uma nova vertente teórica estruturacionista que, em grande parte, perdeu a conceituação de dualidade da estrutura preconizada por Giddens ao apresentar o modelo quadripartite, o qual dá luz a uma visão subjetivista. Essas questões ontológicas devem ser mais analisadas e debatidas por cientistas sociais, pois notam-se, ainda, limitações quanto aos pressupostos estruturacionistas em ambas as abordagens teóricas.

Desse modo, não se pretende discutir a SST nesse ensaio teórico. A sua apresentação faz-se no sentido de provocar uma reflexão crítica nos pesquisadores contábeis ao decidirem empregar ou abandonar abordagens teóricas.

Posto as diversas limitações apresentadas da obra de Anthony Giddens por diferentes sociólogos, defende-se que estas devem ser consideradas pelos pesquisadores da ST em contabilidade em seus estudos teórico-empíricos; contudo, deve-se olhar com cautela e reflexão aos comentários proferidos, e pensar além das críticas expostas, com um exame pormenorizado, afim de que abordagens teóricas possam ser desenvolvidas ao invés de abandonadas.

Nesse sentido, considera-se que há divergências ontológicas entre a SST e ST. E, ainda, a mesma tentativa de aproximação metodológica realizada por Stones (2005) na SST pode ser efetuada na ST, dentro de seus pressupostos ontológicos. Assim, o próximo capítulo versará sobre a aplicação da ST em contabilidade gerencial. E nesse sentido, apresentará uma proposta metodológica para a utilização empírica da ST.

4 APLICAÇÃO DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO EM CONTABILIDADE

A Teoria da Estruturação tem sofrido críticas proferidas por diferentes sociólogos – conforme citado no capítulo anterior. As pesquisas que adotam a ST em contabilidade gerencial têm vivenciado o mesmo cenário. Após extensa análise do corpo teórico da área, Englund e Gerdin (2014) apontaram as limitações existentes na literatura de ST na academia contábil. Ao se aprofundar nessas limitações, serão realizadas considerações acerca de como a ST tem sido conceituada em contabilidade.

A abordagem estruturacionista tem sido empregada, essencialmente, em contabilidade gerencial e, em especial, nos temas de sistema de custeio, orçamento e avaliação de desempenho. Dentre as linhas de conceituação da ST em contabilidade gerencial têm-se três variações: a contabilidade como uma estrutura social; a contabilidade como um sistema social; e um intermédio entre as duas conceituações anteriores (ENGLUND, GERDIN e BURNS, 2011).

No primeiro caso, tem-se a visão da contabilidade como uma estrutura social; abordagem que tem seus fundamentos em Roberts e Scapens (1985) e Macintosh e Scapens (1990). Nesse cenário, a contabilidade é vista como propriedades estruturais (significação, legitimação e poder) de um sistema social. Assim, a contabilidade deixa de ser um sistema, per si, e passa a ser uma modalidade de estruturação (Englund, Gerdin & Burns, 2011). Dentro desse enfoque, afirma-se que este modelo de conceituação e aplicação torna o corpo teórico da ST mais limitado; essencialmente porque os trabalhos que adotam essa linha enfatizam a estrutura e, portanto, negligenciam a agência. Dessa maneira, o pressuposto da dualidade da estrutura deixa de ser abordado nas pesquisas.

No segundo caso, a contabilidade é vista como um sistema social (ENGLUND, GERDIN e BURNS, 2011). Nessa abordagem os pesquisadores referem-se à contabilidade ou a seus sistemas – chamados aqui de objeto – como um sistema social; assim, os manuais, as regras e os relatórios relacionados a esses objetos são partes estruturais desse sistema social. Essa visão, de acordo com os autores dessa investigação, possui uma maior amplitude em relação à primeira linha conceitual, o que torna a ST melhor aproveitada relativo a todo o seu corpo teórico desenvolvido por Anthony Giddens. E a terceira linha é composta por pesquisas que trabalham entre as duas alternativas apresentadas, estas são conhecidas como *interplay between the both* (ENGLUND, GERDIN e BURNS, 2011).

No geral, os trabalhos de contabilidade gerencial com a ST têm utilizado a primeira linha conceitual, a visão da contabilidade como propriedades estruturais. Nessa concepção, a contabilidade pode ser analisada em pelo menos 6 maneiras distintas, são elas: como esquemas de significação com foco na estrutura, significação com foco na agência, legitimação com foco na estrutura, legitimação com foco na agência, dominação com foco na estrutura e dominação com foco na agência. Nesse aspecto, a contabilidade é uma parte de um grande sistema social e, portanto, suas pesquisas verificam qual o seu papel, dentre as propriedades estruturais, nas implicações do mundo social (ENGLUND, GERDIN e BURNS, 2011). Embora o foco nas propriedades estruturais contribuiu com diversas formas de aplicação da ST, salienta-se que essa conceituação tem limitado o potencial da teoria, visto que esta preocupa-se apenas com a estrutura ou a agência relacionada a determinada propriedade estrutural.

Outros estudos objetivaram compreender os fatores que levam à continuidade ou à mudança da contabilidade. Nessa visão mais ampla, tem-se a contabilidade como um sistema social; e, dentro da abordagem estruturacionista, buscam-se as fontes da mudança ou continuidade desse sistema (ENGLUND, GERDIN e BURNS, 2011). Essa segunda linha conceitual é coerente com a proposta metodológica que será apresentada. Assim, tem-se que as pesquisas que estudam a continuidade ou a mudança dos sistemas sociais são uma ótima contribuição teórica, pois, ao estudarem o processo de estruturação, os pesquisadores devem considerar a dualidade da estrutura, preconizados na análise da recursividade da agência e estrutura por meio das propriedades estruturais. Esse modelo amplificado tem muito mais a contribuir ao desenvolvimento do corpo teórico.

Essa distinção entre as três formas de conceituação possui implicações metodológicas importantes. Na linha 1, a contabilidade como parte de uma estrutura social, o objeto de pesquisa é descontextualizado e visto como uma parte estrutural. Adicionalmente, a contabilidade nesse tipo não pode ser observada, pois só se podem observar as ações dos

indivíduos (ENGLUND e GERDIN, 2008; ENGLUND, GERDIN e BURNS, 2011). Dessa forma, o enfoque demasiado às estruturas limita o potencial da ST ao esquecer o papel da agência.

Sugere-se que a afirmação de Englund, Gerdin e Burns (2011) de que a literatura da ST tem gerado poucas contribuições empíricas é válida. Advoga-se que o fato é causado pelo excessivo foco da ST nas propriedades estruturais e a ausência de uma proposta metodológica que auxilie na aplicação da Teoria da Estruturação. Para Englund, Gerdin e Burns (2011) a aparente falta de um “desenvolvimento do corpo empírico” durante esses 25 anos de ST é a maior limitação da teoria. Mas essa é uma difícil tarefa de pesquisa, visto que essa mesma limitação ocorre nas diversas aplicações de abordagens sociológicas na área contábil.

5 UMA PROPOSTA METODOLÓGICA

Pressupostos ontológicos de Giddens

Ao direcionar metodologicamente sua obra, Giddens (2003) estabeleceu dois modelos de enquadramento metodológico para as pesquisas sociológicas: a análise estratégica e a análise institucional. No primeiro caso é enfatizada a maneira pela qual os atores sociais empregam as propriedades estruturais para constituir as relações sociais. Na análise institucional as propriedades estruturais – assumidas como características cronicamente reproduzidas dos sistemas sociais – tornam-se a preocupação central. Apesar disso, Giddens (2003) assevera que não existe uma linha divisória entre as duas abordagens, mas cada uma deve ser completada por uma concentração na dualidade da estrutura.

A construção de uma proposta metodológica para a aplicação da ST segue a análise estratégica de Giddens (2003). Esse modelo amplifica a forma pela qual a contabilidade e as relações sociais são compreendidas e contribui ao propor uma abordagem em que a contabilidade é percebida como um sistema social – verificar capítulo anterior.

Adicionalmente, afirma-se que os conceitos da ST são úteis para uma aplicação mais ampla, ou seja, com a finalidade de pensar em problemas de pesquisa e guiar a análise dos resultados. A ST não é uma teoria específica com ideias concretas sobre conceitos e relações entre variáveis de pesquisa. Ao invés disso, a ST constitui um “ponto ontológico de partida” para a compreensão da reprodução e transformação das práticas e sistemas contábeis. Dessa forma, a ST não dará detalhes aos pesquisadores para guiar suas pesquisas, mas demonstrará como estudar e teorizar práticas particulares em contextos distintos (Englund, Gerdin & Burns, 2011).

Seguindo a linha de conceituação da contabilidade como um sistema social, a proposta metodológica desse ensaio teórico desenvolve uma aplicação mais ampla da ST, em especial, considerando o conceito de dualidade da estrutura, na compreensão da estruturação do objeto – a contabilidade ou os sistemas contábeis. Para tanto, seu ponto de partida estabeleceu-se: [1] na limitação existente da literatura sociológica e contábil relativa à ausência de um modelo metodológico capaz de ser adaptado e utilizado nos estudos da estruturação de práticas sociais; [2] na afirmação proferida pela literatura relacionada a incapacidade da ST para atender aos pressupostos metodológicos – surgimento da SST; [3] e, por fim, esse estudo baseia-se nos fundamentos da ST expostos no capítulo 2.

Desenvolvimento do modelo proposto

Da análise de diversas investigações empíricas com a abordagem da ST, selecionaram-se dois artigos, os quais são coerentes com a proposta metodológica dessa pesquisa, para fins de exemplificação e fundamentação na elaboração de um modelo genérico. São eles Jayasinghe e Thomas (2009) e Englund, Gerdin e Burns (2016). Na Figura 2 está exposta a proposta metodológica objetivo desse ensaio teórico.

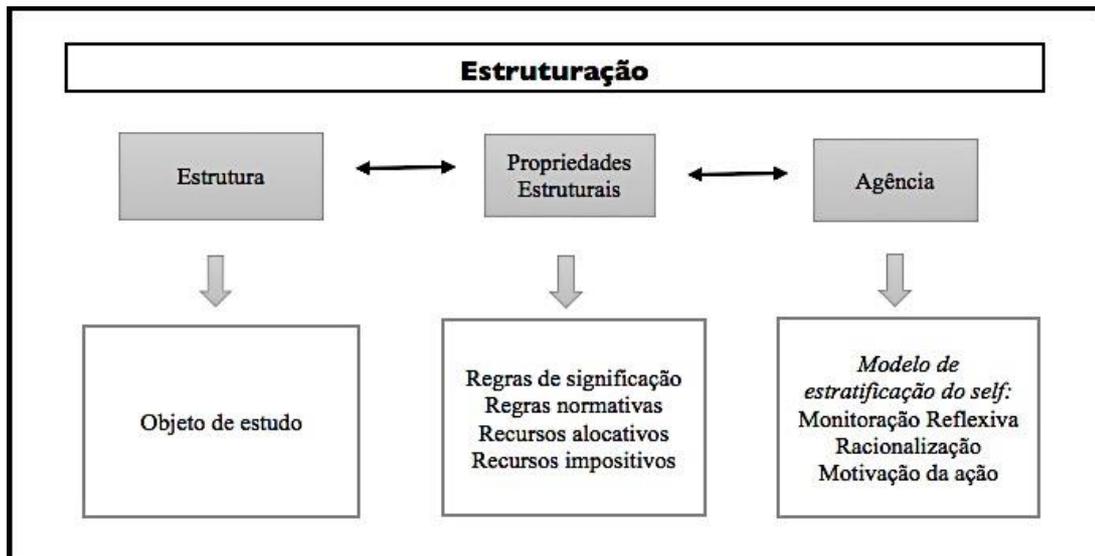


Figura 2. Proposta metodológica de aplicação da ST.
Fonte: Elaborado pelos autores.

O modelo proposto é composto de uma caixa maior que engloba toda a proposta metodológica, denominada de estruturação. A estruturação é entendida como as condições que regem a continuidade ou a transformação das estruturas e, como tal, a reprodução dos sistemas sociais. E, ao analisar a estruturação, os pesquisadores estudam a forma pela qual o sistema, por via das propriedades estruturais e no contexto de resultados não intencionais, se produz e se reproduz por meio da interação entre a ação e a estrutura (Peres Jr. & Pereira, 2014). Dito isso, afirma-se que, em consonância com a análise estratégica de Giddens e a conceituação da contabilidade como um sistema social, a proposta metodológica dessa pesquisa baseia-se em um modelo amplo, no qual está embebido o processo de estruturação.

Dentro desse contexto, os fundamentos de Giddens – expostos no capítulo 2 – fazem parte do modelo proposto e, portanto, faz-se importante reforçar alguns aspectos conceituais. As práticas sociais são definidas como “o que os atores fazem e dizem”. Mas, existem padrões institucionalizados para a ação humana, conhecidos como estrutura social; esta, por sua vez, é composta por propriedades estruturais.

Ao tratar a contabilidade como uma estrutura social, delimita-se o contexto social existente, e analisam-se apenas as suas propriedades estruturais; portanto, fora de um contexto. Nesse modelo, também conhecido como análise institucional de Giddens, advoga-se que a contribuição teórica é limitada, pois apenas descreve-se um aspecto estrutural da contabilidade e que só existe dentro de um sistema social, visto que para Giddens (2003) a estrutura social é virtual.

Contudo, ao transformar a contabilidade em um objeto de estudo social, pretende-se analisar como esta é produzida e reproduzida – quais as condições sociais em que ocorre a estruturação. Desse modo, a contabilidade é contextualizada dentro de um sistema social. Ou seja, em um sistema social no qual “os atores fazem e dizem (agem)”; assim, tem-se um objeto de estudo que é influenciado pelas condições sociais contextuais.

Adicionalmente, a proposta metodológica enfatiza a dualidade da estrutura, que segundo Giddens (2003) não deve ser abandonada na abordagem estruturacionista, uma vez que a estrutura institucionalizada influencia a ação dos agentes, mas, também, os agentes, considerando o modelo de estratificação do self, detêm condições para alterar ou continuar a estrutura social vigente. A dualidade da estrutura representa a interligação recursiva entre estrutura social e sistema social. A estrutura social, representada pelas propriedades

estruturais, é o meio para a ação do agente na produção e reprodução do sistema social; e, ao mesmo tempo, a estrutura social é o produto dessa ação. Assim, agente e estrutura não podem ser separados, pois a estrutura social só existe devido à dualidade da estrutura.

Operacionalização do modelo proposto

Com o objetivo de operacionalizar essa proposta metodológica, sugere-se que a contabilidade ou o sistema contábil, vistos como objetos no contexto dessa pesquisa, são constituídos, também, como estrutura dentro do modelo, os quais possuem propriedades estruturais – visto que esta é conceituada como um sistema social. As propriedades estruturais são compostas por regras de significação e regras de legitimação e por recursos alocativos e impositivos. Conforme supracitado, agência e estrutura são indissociáveis e, portanto, pode-se afirmar que as propriedades estruturais são o meio e o produto da ação do agente. Assim, a agência é formada pelos atores sociais, que devem ser pensados em níveis estruturais distintos, uma vez que a posição social em que ocupam levam a objetivos distintos e ao acesso as propriedades estruturais de maneira, também, distinta. Assim, ao analisar o modelo de estratificação do self, sugere-se fazer isso por níveis estruturais.

Para Englund e Gerdin (2014) a metodologia utilizada deriva de aspectos filosóficos (epistemologia e ontologia). Os autores afirmaram, ainda, que nas pesquisas com a ST os artigos são predominantemente estudos de caso longitudinais (isso porque é preciso um longo tempo para analisar e compreender o sistema social), com a presença da triangulação de métodos de coleta de dados: entrevista, observação e análise documental. Adicionalmente, embora essa metodologia seja aparente, os investigadores da ST não têm explicitado quais foram as perguntas realizadas na entrevista, quais foram os fatos observados e como os dados foram analisados. E, por fim, apesar do conceito chave de dualidade da estrutura, apenas 1/3 dos artigos analisados pelos autores empregaram a análise estratégica de Giddens (2003), no qual tanto estrutura quanto agente são analisados.

Na literatura da ST, ainda há muita discussão quanto a utilização de entrevista como um instrumento de coleta de dados (Roberts & Scapens, 1985; Capps, Hopper, Mouritsen, Cooper & Lowe, 1989; Boland, 1993; Englund & Gerdin, 2008; 2014). Mas assim como em Englund e Gerdin (2008), nessa pesquisa advoga-se que o método observacional não exclui outras fontes de coleta de dados. E, adicionalmente, em congruência com Barley e Tolbert (1997), defende-se que múltiplas fontes de dados são essenciais para determinar a implicação do que está sendo observado, ou seja, se aquele fato tem como intenção a mudança ou a continuidade de um contexto social. Portanto, não só a observação, mas a entrevista e a análise documental são valiosas e adicionam outros elementos para a análise do processo de estruturação.

Nesse artigo, sugere-se que os dados devem ser coletados em estudos de caso ou estudos etnográficos longitudinais; sendo o último considerado mais adequado, visto que neste método o pesquisador passa a ser aceito como parte de uma comunidade e, portanto, tem a possibilidade de compreender com maior número de detalhes as práticas sociais e o processo de estruturação. Quanto aos instrumentos de coleta de dados, conforme discutido acima, se aceita a observação, a entrevista e a análise documental, considerando a triangulação dos três instrumentos um aspecto importante da validade da pesquisa. Na Figura 3 apresentam-se os aspectos direcionais relacionados à operacionalização do modelo proposto.

| Variáveis | Definição Operacional | Operacionalização |
|-----------------------|--|--------------------------|
| Regras de significado | Maneira pela qual as pessoas veem e interpretam os eventos. Conhecimento dos atores sociais acerca da realidade que lhes permite compartilhar, interpretar e comunicar na interação cotidiana. Como principal elemento tem-se a linguagem, que estrutura o discurso | Observação e entrevista. |

| | | |
|-----------------------|---|--|
| | cotidiano e o entendimento mútuo. | |
| Regras normativas | Intersubjetividade. Regras morais que compreendem qualquer tipo de regras que possam ser avaliadas como "certas" e "erradas". Aspectos legitimados da estrutura que se apresentam como sanções aos agentes. Formas de comportamento socialmente aceitos. Constitui um conjunto de valores e crenças que evidenciam o que é "bem feito" ou "mal feito"; importante ou não. | Observação, análise documental e entrevista. |
| Recursos alocativos | Controle de recursos materiais. Poder que proveem do domínio sobre objetos, bens ou fenômenos materiais. | Observação, análise documental e entrevista. |
| Recursos impositivos | De ordem não material, derivam da capacidade de tirar proveito das atividades dos seres humanos, resultando no domínio de determinados atores sobre outros. | Observação, análise documental e entrevista. |
| Monitoração reflexiva | Monitoração reflexiva da ação cotidiana que envolve a conduta não apenas de si, mas de outros agentes. Refere-se ao modo pelo qual a ação é cronicamente reproduzida pelo agente. | Entrevista. |
| Racionalização | A capacidade dos atores de explicarem a maior parte do que fazem, quando questionados. Refere-se ao modo pelo qual a ação é cronicamente reproduzida pelo agente. | Entrevista. |
| Motivação da ação | A motivação está relacionada ao fato que estimula a ação. Refere-se ao potencial para a ação. | Entrevista. |

Figura 3. Operacionalização da proposta metodológica de aplicação da ST.
 Fonte: Elaborado pelos autores.

Na Figura 3 exibem-se as variáveis do modelo proposto, as definições operacionais e o modo de operacionalização. Conforme já comentado, a pesquisa deve ser prioritariamente qualitativa, a estratégia de pesquisa utilizada deve ser estudo de caso ou etnográfico e a coleta de dados deve ser realizada por observação, entrevista e análise documental.

A estrutura – objeto de pesquisa – é virtual e, conseqüentemente, apresenta propriedades estruturais. As regras podem ser divididas em significados e normas. Os significados englobam a linguagem, e, geralmente implícitos, estruturam o discurso cotidiano e o entendimento mútuo. Enquanto as normas compreendem qualquer tipo de regra que permita a avaliação de atos como “certos” ou “errados”; estas são aspectos legitimados da estrutura e se apresentam como sanções aos agentes. Os recursos, também segmentados em dois tipos são compreendidos como veículos de poder e dominação. São eles: os recursos alocativos e autoritários. O primeiro refere-se à capacidade de controle de recursos materiais. Essa habilidade está envolvida na geração de poder que provêm do domínio sobre objetos, bens ou fenômenos materiais. Enquanto o segundo refere-se aos recursos autoritários. Esses são de ordem não material e derivam da capacidade de tirar proveito das atividades dos seres humanos, resultando no domínio de determinados atores sobre outros. A agência é verificada pelo modelo de estratificação do self. Enquanto a monitoração reflexiva e a racionalização são as formas pelas quais os atores agem, a motivação para a ação esta relacionada ao potencial que uma ação tem para ocorrer (Giddens, 2003).

No contexto organizacional, em que ocorre o objeto de estudo tratado nessa pesquisa, as regras e recursos podem ser operacionalizadas pela triangulação de dados coletados pela observação, entrevista e análise documental, este último exceto para a regra de significação. Já o modelo de estratificação do self apenas pode ser compreendido pela conversa entre atores, portanto o estudo etnográfico apresenta-se como o mais adequado. Contudo, sugere-se que a entrevista pode ser empregada para um estudo de caso; nesse cenário, o pesquisador terá que se preocupar com a veracidade dos dados apreendidos, uma vez que os agentes podem esconder suas reais intenções.

Quanto à análise dos dados, essa deve ser predominantemente qualitativa, mas acima de tudo deve se compreender dentro de uma epistemologia Interpretativista. A abordagem de

Giddens não suporta uma epistemologia Positivista, Empirista ou Funcionalista. E, portanto, a análise dos resultados deve ser contextual e relacional aos elementos coletados em campo, com o objetivo de compreender as relações sociais que ocorrem no contexto estudado.

Sumarização dos principais aspectos metodológicos aplicados no modelo proposto:

- Abordagem epistemológica: Interpretativista.
- Abordagem metodológica: Qualitativa.
- Estratégia de pesquisa: Etnográfica ou Estudo de Caso.
- Instrumentos de pesquisa: Observação, entrevistas e análise documental.
- Análise dos dados: Deve ser guiada pela interação dos conceitos de Giddens: os dados observados, coletados ou construídos, devem ser analisados à luz da inter-relação dos conceitos de estruturação e dualidade de estrutura em interação para compreender o fenômeno social estudado.

Dessa maneira, esse modelo metodológico indica não uma forma única, mas um enquadramento mais amplo que permite aos pesquisadores construir um corpo de conhecimento empírico congruente e em aperfeiçoamento da Teoria da Estruturação na área de contabilidade.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este ensaio teórico teve como objetivo de pesquisa apresentar uma proposta metodológica possível de ser adaptada para auxiliar pesquisadores da área contábil na aplicação da ST em estudos empíricos. O modelo proposto apresentou um desenho metodológico baseado na análise estratégica, proposta por Giddens e, ainda, seguiu a linha de conceituação da contabilidade como um sistema social, permitindo amplitude aos estudos sociais e enfatizando o conceito de dualidade da estrutura, ao tratar estrutura e agência de forma indissociável.

Dessa forma, sugere-se que o resultado da pesquisa possibilita que outros pesquisadores da abordagem ST tenham um ponto de partida para desenhar metodologicamente suas pesquisas, em conjunto com uma epistemologia Interpretativista e com uma abordagem qualitativa. Ao proporcionar um modelo adaptável, definem-se as premissas que devem ser consideradas no momento de sua aplicação: dualidade da estrutura, contabilidade como um sistema social, objeto de pesquisa como estrutura – no sentido de seus aspectos institucionalizados influenciando a produção e reprodução do sistema social –, propriedades estruturais como meio e produto da agência, modelo de estratificação do self e análise da agência em níveis de estratificação social. Assim, a partir disso, os pesquisadores podem desenhar suas pesquisas empíricas. Por tanto, este ensaio teórico não se propõe a defender uma abordagem metodológica única, mas indica uma estrutura ampla e que, por meio das discussões e debates da academia, deve sofrer evoluções e contribuições teóricas à aplicação da Teoria da Estruturação na Contabilidade, em sua plenitude.

Como contribuição teórica, esse artigo considerou diversas sugestões efetuadas por Englund e Gerdin (2014) na análise efetuada à literatura ST: a falta de artigos críticos que desenvolvessem ou revisassem as ideias originais de Giddens; os poucos artigos críticos presentes na literatura tiveram como objetivo introduzir outras abordagens estruturacionistas, como a SST de Stones (2005); e, por fim, outra contribuição refere-se à tentativa de desenvolvimento de pesquisas com propostas metodológicas, em especial no que tange a coleta e análise dos dados.

Como limitação, essa proposta metodológica foi desenhada para a análise estratégica de Giddens, uma vez que os pesquisadores desse ensaio consideraram a melhor forma de

abordar e desenvolver a ST em contabilidade. Assim, a análise institucional, que tem sido extensivamente utilizada nas pesquisas da área, não foi abarcada pelo modelo apresentado. Como sugestões, espera-se que pesquisas empíricas adotem o modelo proposto para verificar a aplicabilidade e as limitações da proposta metodológica, com o objetivo de desenvolver ainda mais as possibilidades empíricas de pesquisas da ST.

REFERÊNCIAS

- ARCHER, M. S. Morphogenesis versus structuration: on combining structure and action. **The British Journal of Sociology**, v.33, n.4, p 455-483, 1982.
- BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institucionalization and structuration: studying the links between action and institution. **Organization Studies**, v.18, n.1, p 93-117, 1997.
- BARRACHINA, M. P. **Enfoque económico: social de los sistemas contables de gestión: problemática del cambio contable**. (Tese de doutorado). Universidade de Valência, Espanha, 2001.
- BAUMAN, Z. **Modernidade líquida**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001.
- BEUREN, I. M., & ALMEIDA, D. M. Impacto da Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade na Área da Controladoria. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 19, n.3, p 311-335, 2015.
- BHASKAR, R. **The possibility of naturalism: a philosophical critique of the contemporary human sciences**. 3. ed. Abingdon: Routledge, 1998.
- BOLAND, R. J. Jr. Accounting and the interpretative act. **Accounting, Organizations and Society**, v.18, n.1, p 25-46, 1993.
- BUSCO, C. Giddens's structuration theory and its implications for management accounting research. **Journal of Management and Governance**, v.13, n.2, p 49-60, 2009.
- CAPPS, T.; HOPPER, T.; MOURITSEN, J.; COOPER, D.; & LOWE, E. A. **Accounting in the production and reproduction of culture**. In: CHUA, W. F, LOWE, E. A, PUXTY, A. G. *Critical perspectives in management control*. London: Macmillan, 1989.
- CAPVERDE, C. B., & VAZQUEZ, A. C. D. S. Implantação de processo eletrônico no Sistema Judiciário: Um estudo sobre aprendizagem organizacional em uma Secretaria de Gestão de Pessoas. **Revista Eletrônica de Administração**, v. 21, n.2, p 462-490, 2015.
- CARNEIRO, C. M. Q. Estrutura e ação: aproximações entre Giddens e Bourdieu. **Tempo da Ciência**, v.13, n.26, p 39-447, 2006.
- COAD, A. F.; & GLYPTIS, L. G. Structuration: a position-practice perspective and an illustrative study. **Critical Perspectives on Accounting**, v.25, n.1, p 142-161, 2014.
- COAD, A. F.; & HERBERT, I. P. Back to the future: new potential for structuration theory in management accounting research? **Management Accounting Research**, v.20, n.1, p 177-192, 2009.

- COSTA, S. Quase crítica: insuficiências da sociologia da modernização reflexiva. **Tempo social Revista de Sociologia da USP**, v.16, n.2, p 1-17, 2004.
- ENGLUND, H.; & GERDIN, J. Structuration theory and mediating concepts: pitfalls and implications for management accounting research. **Critical Perspectives on Accounting**, v.19, n.11, p 22-34, 2008.
- ENGLUND, H.; & GERDIN, J. Agency and structure in management accounting research: reflections and extensions of Kilfoyle and Richardson. **Critical Perspectives on Accounting**, v.22, n.5, p 81-92, 2011.
- ENGLUND, H.; GERDIN, J.; & BURNS, J. 25 years of Giddens in accounting research: Achievements, limitations and future. **Accounting, Organizations and Society**, v.36, n.1, p 494-513, 2011.
- ENGLUND, H.; & GERDIN, J. Structuration theory in accounting research: applications and applicability. **Critical Perspectives on Accounting**, v.25, n.1, p 162-180, 2014.
- ENGLUND, H.; GERDIN, J.; & BURNS, J. A structuration theory perspective on the interplay between strategy and accounting: Unpacking social continuity and transformation. **Critical Perspective on Accounting**. In press: <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2017.03.007>, 2016.
- GIDDENS, A. **A constituição da sociedade**. (2. ed.). São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- GOMIDE TEIXEIRA, M., & COSTA, M. C. De Fábrica ‘Fundo de Quintal’ a Empresa Multinacional: O Caso de uma Aliança Ítalo-Brasileira Sob o Enfoque da Abordagem Estruturacionista da Estratégia como Prática. **Revista Eletrônica de Administração**, v.18, n.2, p 521-551, 2012.
- JACK, L.; & KHOLEIF, A. Enterprise resource planning and a contest to limit the role of management accountants: a strong structuration perspective. **Accounting Forum**, v.32, n.1, p 30-45, 2008.
- JACK, L. Strong structuration theory and management accounting research. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v.10, n.2, p 211-223, 2017.
- JAYASINGHE, K.; & THOMAS, D. The preservation of indigenous accounting systems in a subaltern community. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v.22, n.3, p 351-378, 2009.
- JUNQUILHO, G. S. Condutas gerenciais e suas raízes: uma proposta de análise à luz da teoria da estruturação. **Revista de Administração Contemporânea**, v.7, n.1, p 101-120, 2003.
- MACINTOSH, N. **Management accounting and control systems: an organisational and behavioural approach**. West Sussex: Wiley, 1994.

- MACINTOSH, N. The ethics of profit manipulation: a dialectic of control analysis. **Critical Perspectives on Accounting**, v.6, n.2, p 289-315, 1995.
- MACINTOSH, N. B., & SCAPENS, R. W. Structuration theory in management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v.15, n.1, p 455-477, 1990.
- MACINTOSH, N. B., & SCAPENS, R. W. Management accounting and control systems: A structuration theory analysis. **Journal of Management Accounting Research**, v.3, n.1, p 131-158, 1991.
- MCLENNAN, G. **Teoria Crítica ou positiva? Um comentário sobre o estatuto da teoria social de Anthony Giddens**. In: SILVA, F. R. R. Realismo e redes: dilemas metodológicos na obra de Anthony Giddens. São Paulo: USP, 2010.
- MOUZELIS, N. Restructuring Structuration Theory. **Sociological Review**, v.37, n.4, p 613-635, 1989.
- OUIBRAHIM, N.; SCAPENS, R. Accounting and financial control in a socialist enterprise: a case study from Algeria. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v.2, n.1, p 7-28, 1989.
- PARKER, J. **Structuration**. Buckingham: Open University Press, 2000.
- PEIXOTO, M. A. Estrutura e agência em Anthony Giddens: uma análise crítica do estruturacionismo. **Revista Sociologia em Rede**, v.4, n.4, p 93-106, 2014.
- PERES JUNIOR, M. R.; & PEREIRA, J. R. Teoria da estruturação forte aplicada aos estudos organizacionais. **Revista de Ciências da Administração**, v.16, n.40, p 45-58, 2014.
- ROBERTS, J.; & SCAPENS, R. W. Accounting systems and systems of accountability: Understanding accounting practices in their organisational contexts. **Accounting, Organizations and Society**, v.10, n.1, p 443-456, 1985.
- RODRIGUES, A. L. Tensões entre econômico e social: uma proposta de análise à luz da teoria da estruturação. **Revista de Administração de Empresas**, v.48, n.2, p 37-50, 2008.
- SCAPENS, R.; & ROBERTS, J. (1993). Accounting and control: a case study of resistance to change. **Management Accounting Research**, v.4, n.1, p 1-32, 1993.
- SCAPENS, R.; & MACINTOSH, N. B. Structure and agency in management accounting: a responde to Boland's interpretive act. **Accounting, Organizations and Society**, v.21, n.6, p 75-90, 1996.
- SEWELL JR., W. H. A theory of structure: duality, agency, and transformation. **American Journal of Sociology**, v.98, n.1, p 1-29, 1992.
- SILVA, F. R. R. **Realismo e redes: dilemas metodológicos na obra de Anthony Giddens**. (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, Brasil, 2010.

- SOUZA, C. M. L. D. Entre o planejamento estratégico formal e informal: um estudo de caso exploratório sobre a prática de estratégia nas organizações. **Revista de Administração Contemporânea**, v.15, n.5, p 855-876, 2011.
- STONES, R. Strategic context analysis: a new research strategy for structuration theory. **Sociology**, v.25, n.4, p 673-695, 1991.
- STONES, R. **Structuration theory**. New York: Palgrave MacMillan, 2005.
- TAKAHASHI, A. R. W. & DA CUNHA, C. R. Teoria da Estruturação e Esquemas Interpretativos: contribuições à análise Organizacional. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v.3, n.3, p 2010.
- THOMPSON, B. J. **The theory of struturaion**. In: Held, D.; Thompson, B. J. Social theory of modern societies. Cambridge: Cambridge University Press, 1989.
- WANDERLEY, C. A., & CULLEN, J. Um caso de mudança na contabilidade gerencial: a dinâmica política e social. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.23, n.60, p 161-172, 2012.