

Contabilização de Estoques por uma Movelaria de Pequeno Porte: Análise de Concordâncias e Discordâncias entre Agentes por Meio de Aspectos da Teoria da Estruturação

Contabilización de Stocks por una Movilería de Pequeño Porte: Análisis de Concordancias y Discordancias entre Agentes por medio de Aspectos de la Teoría de la Estructuración

Accounting for Stocks for a Small-sized Mill: Analysis of Concordances and Disagreements among Agents by Aspects of Structure Theory

RESUMO

A adoção de pronunciamentos contábeis implica na necessidade de modificação das práticas adotadas nas empresas e seus procedimentos, possibilitando o surgimento de discordâncias nas relações entre os agentes envolvidos gerando impactos na estrutura organizacional. O estudo objetivou analisar o grau de concordância na estrutura organizacional para adoção da seção 13 do CPC PME por uma indústria de móveis à luz da Teoria da Estruturação. Realizou-se, portanto, um estudo de caso em uma indústria de Móveis de pequeno porte localizada na cidade de Mossoró/RN, cuja abordagem de pesquisa foi qualitativa e caracterizada como exploratória e descritiva. Foi aplicado um questionário composto de 36 perguntas orientadas pelos três pilares da Teoria da Estruturação. Destacou-se ainda a utilização de entrevista compostas de 3 perguntas uma para cada pilar, com os agentes de planejamento (proprietário e contador) e agente executor (gestor) para triangulação dos resultados. Os resultados da pesquisa indicaram discordâncias importantes entre os agentes, denotando dificuldade de adoção do CPC de estoques. As respostas dos agentes pesquisados demonstraram uma convergência total de 32,41%, indicando novas posturas administrativas quanto à contabilização dos estoques convergida ao padrão internacional. A contribuição da Teoria da Estruturação revela-se na identificação de pontos de discordância na estrutura organizacional, tais como realização de investimentos, obrigações dos agentes, sanções e, principalmente, práticas comunicativas.

Palavras-chave: Teoria da Estruturação; CPC PME; Estoques.

ABSTRACT

The adoption of the accounting pronouncements implies the need for modification of practices and its procedures in the company, enabling disagreements in relations between the agents involved, generating impacts on the organizational structure. The study aimed to analyze the degree of agreement in the organizational structure for the adoption of section 13 of the CPC SMEs by a furniture industry in the light of the structuring theory. Therefore, a case study was conducted in a small furniture industry located in Mossoró / RN, whose research approach was qualitative and characterized as exploratory and descriptive. A questionnaire with 36 questions was applied, guided by the three pillars of the Structuring Theory. It was also highlighted 3 interview questions, one for each pillar, with the planning staff (owner and accountant) and executive agent (manager) for triangulation of results. The research results indicated significant disagreements between agents, denoting difficulty of adoption of CPC Inventories. The responses of the studied agents demonstrated a full convergence of 32.41%, indicating new administrative positions about the inventories accounting, converged to the international standard. The structuring theory contribution is revealed in the identification of disagreement points in

Gleferson
Rodrigo Lima
da Silva
(UFERSA,
Mossoró/RN,
Brasil)

Kléber Formiga
Miranda
(UFERSA,
Mossoró/RN,
Brasil)

Submetido em
03.03.2016.
Revisões
requeridas
31.10.2016.
Aceito em
07.03.2017.

the organizational structure, such as investments, obligations of staff agents, sanctions and especially communicative practices.

Keywords: Structuration Theory. CPC SME. Inventories.

RESUMEN

La adopción de declaración en contabilidad implica en la necesidad de modificación de las practicas adoptadas en las empresas y sus procedimientos, posibilitando el surgimiento de desacuerdos en las relaciones entre los agentes envueltos generando impactos en la estructura organizacional. El estudio tuvo como objetivo analizar el grado de acuerdo en la estructura organizativa para la adopción de la sesión 13 de CPC PME por una industria de móvil a la luz de la teoría de estructuración. Se realizó, por lo tanto, un estudio del caso de una industria de móvil de pequeño franqueo ubicada en la ciudad de Mossoró/ RN , cuyo enfoque de investigación fue cualitativo y destacado como exploratorio y descriptivo. Fue aplicado un levantamiento compuesto de treinta y seis preguntas orientadas por los tres pilares de la teoría de Estructuración. Se destacó aún la utilización de una encuesta compuesta de tres preguntas, una para cada pilar, con los agentes de planeamientos (propietario y contador) y agente ejecutor (gerente) para la triangulación de los resultados. Los resultados de la investigación apuntaron desacuerdos considerables entre los gerentes, denotando dificultad de adopción de CPC de existencias. Las respuestas de los gerentes investigados demuestran nuevas posturas administrativas cuanto a la contabilización de existencias convergido (32.41%) en el padrón internacional. La contribución de la Teoría de estructuración se muestra en la identificación de puntos contradictorios en la estructuración organizacional, tales como, la realización de investimentos, obligaciones de los gerentes, sanciones y, principalmente, practicas comunicativas.

Palabras- llaves: Teoría de la Estructuración; CPC; Existencias.

1 INTRODUÇÃO

Na constante busca por informações representativas e fiéis a real situação econômica e financeira das empresas, os parâmetros norteadores da contabilidade se modificam ao longo do tempo. As mudanças advindas pela implantação de normas internacionais de contabilidade proporcionaram novos testes para avaliação de ativos, ajustes a valor presente, teste de recuperabilidade (DANI, 2012), novos processos, necessidade de maior evidenciação de informações sobre ativos intangíveis (CHEN; JIANG; LIN, 2014; SHAKINA; MOLODCHIK, 2014; AVELINO; PINHEIRO; LAMOUNIER, 2012; MACAGNAN, 2009), padronização dos relatórios financeiros, parametrização das práticas contábeis, dentre outras aspectos que afetam não meramente a contabilização e o desempenho, mas também, a rotina dos agentes envolvidos, os procedimentos praticados, as relações dos agentes e conseqüentemente, a estrutura organizacional (BOSCOV, 2013; BEUREN; ALMEIDA, 2012; BOSCOV, 2011).

Ambientes regulados interferem na rotina empresarial, estipulando condutas e métodos a serem seguidos. Em setores industriais privados a força da regulamentação contribuiu de forma crítica na estrutura (CONRAD, 2005). De forma similar ocorre com os setores contábeis ao se depararem com implantação de métodos alinhados ao padrão internacional. Beuren e Almeida (2012), por meio da Teoria da Estruturação, averiguaram a melhoria na comunicação, interação entre agentes, mudanças em controles/processo, dentre outras alterações estruturais. Assim, mudanças também ocasionam mudanças relacionadas aos sistemas de informação das empresas (DANI, 2012), estimulando pesquisas preocupadas em compreender como as estruturas podem ser afetadas após mudanças.

A implantação de novas rotinas normalmente gera discordâncias, questionamentos, rejeições, dúvidas entre os agentes que estão envolvidos nesse processo, até que seja aceito e se legitime no meio ao qual pertence. Pesquisas nacionais e internacionais destacam fatores que contribuem a análise da contabilidade por meio da Teoria da Estruturação (ALHTAYBAT; ALHTAYBAT, 2013; CRNKOVIC, 2012; BEUREN; ALMEIDA, 2012; MOORE, 2010; COAD; HERBERT, 2009; BUSCO, 2009; ENGLUND; GERDIN, 2008; GURD, 2008; JACK; KHOLEIF, 2008; JUNQUILHO, 2003; PANTATORO, 2002). Para contribuição aos estudos mencionados, objetiva-se investigar, nessa pesquisa: Qual o grau de concordância na estrutura organizacional para aderência da seção 13 (estoques) do Comitê de Pronunciamento Contábil para Pequenas e médias empresas (CPC-PME) por uma indústria de móveis à luz da Teoria da Estruturação?

Busca-se identificar tais discordâncias e descrevê-las, proporcionando destaque aos procedimentos de mensuração, reconhecimento e evidenciação de estoques, utilizando os conceitos de dualidade da estrutura em interação, pilares da Teoria da Estruturação (GIDDENS, 2003) e demais entendimentos expressos pelo autor para destacar tais discordâncias e impactos advindos das relações dos envolvidos mediante a adoção da seção 13 do CPC-PME. A contribuição da pesquisa suporta a percepção das relações entre agentes e estrutura da empresa estudada em relação às práticas contábeis que auxiliam a implantação da seção 13 do CPC-PME, as discordâncias na estrutura para mensurar, reconhecer e divulgar os estoques, mediante a convergência das normas internacionais.

2 TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO E ASPECTOS CONTÁBEIS

A Teoria da Estruturação objetiva superar os argumentos determinantes da estrutura das instituições sociais, buscando entender as transformações ocorridas através da interação dos agentes com estrutura e a influência dela na ação dos agentes (GIDDENS, 2003). Segundo Junquillo (2003), essa teoria possibilita o vínculo da ação cotidiana dos agentes organizacionais em estágio pequeno, à questão mais ampla das estruturas sociais de uma dada realidade sem, todavia, estabelecer determinismos entre ação e estrutura, e vice-versa.

Nos estudos de contabilidade gerencial a Teoria da Estruturação tem sido fundamental para integração de sistemas (DANI, 2012), impactos da implantação de IFRS – *International Financial Reporting Standards* (BEUREN; ALMEIDA, 2012), práticas gerenciais (PANTATORO, 2002; JUNQUILHO, 2000-2003; REIS, 2008), buscando identificar as relações dos agentes com a estrutura organizacional, na produção e reprodução da ordem social. Por estrutura, entende-se não somente as regras ligadas à produção e reprodução dos sistemas sociais, mas também a recursos. Dessa forma, entende-se que as transformações promovidas pelas regras e recursos dentro do ambiente organizacional pode modificar as práticas e atitudes de todas as partes envolvidas, seja em nível gerencial ou de execução (GIDDENS, 2003).

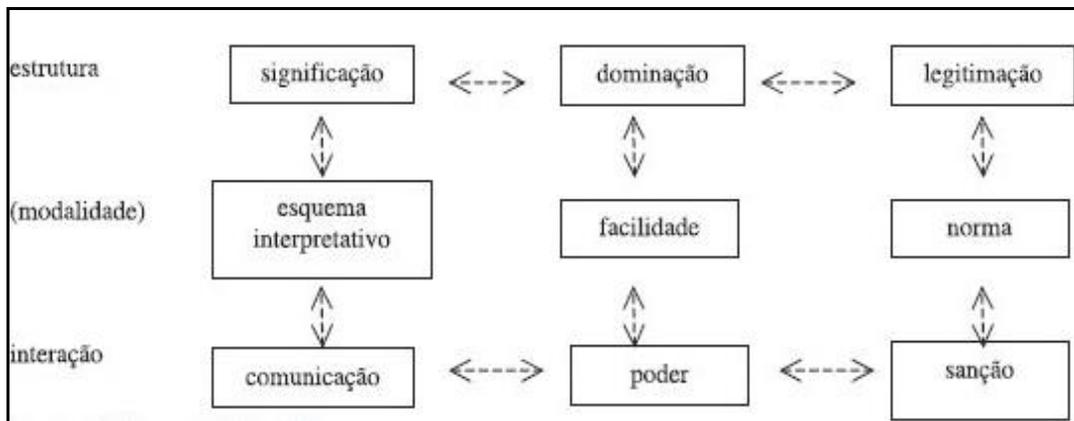
Essa pesquisa analisa o comportamento dos agentes envolvidos na contabilização dos estoques em uma indústria de móveis, pressupondo-se a existência de discordâncias e dificuldades para sua compreensão, aceitação e adoção plena. Os estoques para pequenos empreendimentos, como o analisado nessa pesquisa, constituem os ativos relevantes ao processo de tomada decisão, sendo fruto de preocupação dos gestores ao implementar

sistemas de controle gerencial (CALLADO; PINHO, 2014). A contabilização dos estoques aos moldes do padrão internacional exige de pequenas empresas, conhecimento em nível gerencial aprofundado sobre esses ativos.

Com base na seção 13 do CPC PME, as entidades devem avaliar seus estoques pelo menor valor entre o custo e o preço de venda estimado (valor líquido realizável), diminuído dos custos para completar a produção e despesas de vendas. Esses processos não são simples e merecem atenção de todas as partes envolvidas. Assim, a melhor institucionalização e legitimação dessa norma requer a manutenção dos discursos gerenciais, não distorcendo a visão dos gerentes em dadas ocasiões (REIS, 2008). Entretanto, Boscov (2013) identifica dificuldades de implementação de normas contábeis, especialmente pela necessidade de investimentos em pessoal qualificado, sistemas de informações, consultorias e treinamentos.

A Teoria da Estruturação contribui com seu conceito de dualidade da estrutura para a qual o equilíbrio advém das trocas entre as estruturas e a ação social. Ambas interagem modificando-se e ajustando-se até o equilíbrio (GIDDENS, 2003). Para Junquillo (2003), a dualidade da estrutura em interação compõe-se pela associação dos domínios de estrutura e ação, através de modalidades que são responsáveis pela conexão desses. A Teoria da Estruturação promove a interação entre as estruturas de significação, dominação e legitimação, conforme apresentado na Figura 1.

Figura 1 – Modelo de Dualidade da estrutura em interação



Fonte: Giddens (2003, p.34)

As modalidades mediam e ligam estrutura com a interação, começando por meio do estágio cognitivo, passando logo em seguida por um regulatório e finaliza com o normativo (BEUREN; ALMEIDA, 2012). Esses conceitos são importantes para destacar como as estruturas podem influenciar ações na empresa no processo de identificação dos elementos para contabilização dos estoques. A seguir são apresentadas as estruturas propostas por Giddens (2003) e suas respectivas relações com os aspectos contábeis de contabilidade dos estoques.

2.1 Estruturas da Teoria da Estruturação e contabilização dos estoques

A Teoria da Estruturação será discutida com a apresentação de seus três pilares, quais sejam os pilares de significação, dominação e legitimação. Esses pilares foram segregados em categorias por Beuren e Almeida (2012), fornecendo meios para compreensão de possíveis restrições estruturais na adoção da Seção 13 do CPC PME relativa aos estoques que trata dos procedimentos de mensuração, reconhecimento e evidenciação dos estoques pelas empresas de pequeno porte. Dadas as especificidades dos estoques para representação fidedigna nas demonstrações contábeis, é possível haver discordâncias entre os agentes quanto ao valor a ser atribuído, momento de reconhecimento e evidenciação desses ativos.

Em se tratando de empresas industriais, os conceitos de estoques se torna mais abrangente, pois estão contemplados seus três pontos conforme CPC PME, quais sejam ser mantido para venda no curso normal dos negócios ou no processo de produção e, ainda, os materiais e suprimentos a serem consumidos no processo produtivo ou prestação de serviços. Assim, as empresas industriais lidam com três tipos de estoques, necessários a serem mensurados, reconhecidos e evidenciados de forma convergente entre os agentes responsáveis pela elaboração da informação contábil. De acordo com Beuren e Almeida (2012) o estudo da ação de atores individuais e seu impacto na estrutura são contempladas pelo conceito central da teoria da estruturação.

Dessa forma, os pilares da significação, dominação e legitimação são abordados sob as orientações do CPC PME quando a mensuração dos estoques, seu reconhecimento e sua evidenciação. No processo de mensuração os agentes devem avaliar qual o montante a ser atribuído aos estoques observado o menor valor entre o custo e o preço de venda estimado deduzido dos custos para completar a produção e despesas de vendas (CPC, 2009). Somente após detectada a confiabilidade da mensuração o item do estoque poderá ser reconhecido nas demonstrações contábeis. Esse processo pode gerar discordâncias entre os agentes sob o ponto de vista do significado das regras para a empresa (significação), podendo ser necessário o exercício de poder (dominação) com possível atribuição de sanções (legitimação).

Além do processo inicial de mensuração, a seção 13 do CPC PME define diversas formas de mensuração do custo nas quais envolve preço de compra, tributos de importação, transporte, manuseio, dentre outros quando se trata de produtos acabados. Tratando de transformação, no caso de indústrias, além desses a empresa deve observar custos diretamente relacionados às unidades de produção como mão-de-obra direta, material direto e, ainda, estabelecer sistemáticas para alocação de custos indiretos de produção sejam em produção individual ou de produtos conjuntos e subprodutos (CPC, 2009). Dessa forma, a formação do valor a ser reconhecido nas demonstrações contábeis deve ter um tratamento fruto de entendimento entre os elaboradores da informação, cujas discordâncias devem ser conhecidas para a fiel representação desse ativo.

Quaisquer discordâncias entre os agentes provavelmente terão implicações na última fase do processo de contabilização – a evidenciação. Nesse processo a empresa deve divulgar as práticas contábeis adotadas para avaliação dos estoques, detalhando o total de estoque por categoria e suas eventuais perdas (CPC, 2009). As perdas por redução ao valor recuperável (quando o valor contábil do estoque supera o valor de realização) deve ser

reconhecido no resultado e evidenciado, assim como o total de estoques dados como garantias de passivos. Portanto, ao final do processo de contabilização, todas as ações de mensuração e reconhecimento são evidenciadas, sendo impróprio a verificação de discordâncias entre essas fases, sob pena de prejudicar a confiabilidade da informação prestada.

Essas eventuais discordâncias entre agentes são passíveis de análise por meio dos pilares da Teoria da Estruturação. O pilar da significação comporta significados obtidos pelos agentes acerca das regras, proporcionando a promoção da comunicação e auxílio à interpretação das mudanças e visualização de sentido nas suas ações (ENGLUND; GERDIN, 2011). As regras existentes na empresa e as emanadas pela seção 13 do CPC PME promovem, conforme Beuren e Almeida (2012), a necessidade de comunicação dos envolvidos no processo de implantação desses procedimentos e mudanças de atividades/rotinas. Para Boscov (2013), esse processo é possível por meio de mudança no perfil e nas relações das pessoas e treinamento.

Considerando a indissociabilidade entre planejamento e execução, surge o pilar da Dominação para o qual, dentro de uma estrutura, há a necessidade de produção de poder como forma de se fazer executar todas as rotinas planejadas. Os recursos utilizados para criação de poder podem ser alocativos (capacidade de transformação) ou autoritários (uso de controle), dos quais o pilar de dominação é dependente (GIDDENS, 2003). Segundo Junquillo (2003), os recursos ou facilidades são modalidades que apontam os meios pelos quais os atores sociais utilizam para alcançar seus objetivos e chegarem a resultados desejáveis. A adoção de uma regra contábil precisa ser executada conforme planejado, sendo indispensável alguma forma de utilização de poder para sua concretização.

O último pilar é o da Legitimação o qual, segundo Englund e Gerdin (2011), está relacionado com a sanção imposta para produção de moralidade social e alinhamento de conduta. No contexto organizacional, a legitimação da implantação da seção 13 do CPC PME perpassa pela definição de sanções sem casos de não atendimento aos preceitos legais ou a revelação econômica dos estoques da empresa. Por meio de sanções propaga a sustentação das práticas em acordo com as normas, chegando a visualizar punição aos que não se encaixem no novo contexto exposto, assim levando a restringir de certa maneira os agentes em favor da legitimação dos comportamentos de acordo com o normativo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa se destaca como exploratória e descritiva, de abordagem qualitativa, onde se optou pela realização de um estudo de caso em uma indústria de móveis enquadrada como uma Pequena e média empresa (faturamento anual) entre 1 e 3 milhões de reais), situada em Mossoró-RN, há mais de 28 anos e tem como fonte principal de matéria prima o metal, madeira e ferro. Seus produtos são mesas, cadeiras, armários, estantes e outros. A empresa, destaca-se como do lucro presumido, obteve faturamento no ano de 2014, entre 1 e 3 milhões de reais. A escolha da empresa deveu-se: a) importância eminente dos estoques para a sua atividade; b) disponibilidade ao pesquisador; c) ser obrigada a adoção do CPC PME. A seguir descreve-se a forma como os dados foram coletados e tratados.

3.1 Coleta e Tratamento dos Dados

Antes da efetiva coleta, buscou-se observar, *in loco*, os comportamentos e relações dos envolvidos mediante novas normas, juntamente com os processos e procedimentos adotados dentro da indústria. Desse processo de observação extraiu-se os agentes responsáveis pela adoção do CPC PME quais sejam o proprietário e o contador (agentes de planejamento) e o gestor (agente executor). De acordo com o proprietário da empresa, as políticas de contabilização são discutidas entre ele e o contador. O contador, contratado via terceirização, embora não exerça função interna, possui graduação na área e já atua há mais de 20 anos, estando a frente da contabilidade empresa desde a sua constituição, sendo conhecedor das suas rotinas. O fluxo funciona da seguinte forma: a) o proprietário, com experiência de 15 anos, traça as diretrizes da empresa; b) o gestor executa as diretrizes estabelecidas; e, c) o contador prepara as demonstrações contábeis.

Os dados necessários à execução desta pesquisa foram obtidos por meio da aplicação de um questionário com 36 perguntas (12 questões para cada pilar da Teoria da Estruturação, divididas entre as três etapas do processo de contabilização – reconhecimento, mensuração e evidenciação, sendo 4 para cada etapa). A finalidade das perguntas era identificar, em consonância com o exposto no Quadro 1, quem seria responsável por cada etapa de contabilização, quais as ações necessárias para implantação da seção 13 CPC PME e quais as sanções a serem aplicadas em caso de descumprimento. Para cada pergunta eram dadas de 4 a 6 opções de escolha. Essas escolhas foram tabuladas por respondente para avaliação do grau de concordância. Além desse questionário, foi realizada uma entrevista semiestruturada presencial por um dos autores com os agentes de planejamento (Proprietário e Contador) e agente executor (Gestor), para esclarecimento sobre posicionamentos quanto a necessidade de adoção do CPC PME e seu processo de implantação e institucionalização na empresa. Nessa entrevista foram feitas 3 perguntas de livre resposta que foram gravadas e, posteriormente, transcritas. Essas respostas serviram para subsidiar as análises dos questionários. As questões do questionário foram elaboradas em conformidade com as descrições estabelecidas no Quadro 1.

Quadro 1 – Distribuição e Finalidade das Questões Elaboradas

Pilar	Categorias	Finalidade
Significação	Procedimentos	Identificar por meio dos significados dos agentes acerca do CPC de estoques, os procedimentos (mensuração, reconhecimento e divulgação) necessários de adoção, que provocaria mudança.
	Transformação	Vislumbrar os significados do contexto de mudanças, a adaptação dos envolvidos, diante da transformação das práticas contábeis.
	Atividades	Destacar a necessidade ou não de mudanças nas atividades/funções dos envolvidos com os estoques, novas responsabilidades em face da adoção do CPC.
	Comunicação	Apontar as percepções acerca da necessidade de comunicação dos envolvidos no processo de implantação desses procedimentos.
Dominação	Objetivos	Identificar qual área tem maior responsabilidade em auxiliar o alcance da adoção das práticas de estoque de acordo com o CPC.
	Facilidades	Visualizar os meios existentes e os necessários, recursos utilizados para chegar à adoção, a facilitação e preparação dos envolvidos as práticas contábeis de (mensuração, reconhecimento e divulgação).

	Recursos	Visualizar a percepção da necessidade de investimentos para adequar-se ao padrão exigido.
	Poder	Destacar a área com maior capacidade de agir/influenciar a modificação das práticas.
Legitimação	Comportamentos Legitimados	Enxergar a necessidade modificação e legitimação das condutas dos agentes face ao pronunciamento.
	Obrigações	Destacar as áreas que possuem maior obrigação e participação na execução de acordo com a norma (CPC-PME).
	Direitos	Identificar os direitos dos agentes responsáveis pela adoção.
	Sanção	Apontamento das punições/sanções a quem não cumprir as deliberações, em busca da institucionalização da norma e legitimação das práticas contábeis de estoque.

Fonte: Elaborado pelos autores em adaptação a Beuren e Almeida (2012)

Com base nas finalidades dispostas no Quadro 1 foi possível analisar a percepção de cada agente quanto a cada grupo de três questões aplicadas para mensuração, reconhecimento e evidenciação dos estoques. Após a tabulação, sobrepôs a interpretação dos dados, analisando-os qualitativamente, inferindo com apoio da teoria, avaliando as generalizações visualizadas nos achados, buscando obtenção de respostas acerca do problema da pesquisa.

Em seguida, para verificar os pares com menor convergência e, portanto, com maiores discordâncias, foi feita uma triangulação entre as respostas dos agentes (Proprietário, Contador e Gestor). As entrevistas baseadas na entrevista semi-estruturada foi transcrita, facilitando o processo de triangulação da pesquisa por possibilitar uma visão quanto aos posicionamentos dos agentes atuantes na organização, conotando a percepção das práticas, procedimentos, comportamentos legitimados, as facilidades para adoção, a necessidade de mudanças, os recursos que viabilizam a adoção, o poder de modificação, as atividades, todas as rotinas relacionadas à adoção do CPC PME (Seção 13 – Estoques), com base na Teoria da Estruturação.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Destaca-se aqui, a convergência geral da estrutura em interação, possibilitando a visualização das relações, nas quais ocorreram as maiores discordâncias de posicionamentos dos agentes, levando a apontar impasses para adoção do CPC de estoques na empresa. Essas análises foram realizadas avaliando a resposta de cada par de respondente (proprietário-gestor, proprietário-contador, gestor-contador). Para cada pergunta avaliou-se ambas as respostas e, sendo iguais foi atribuído o código “C” relativo a convergência. Caso as respostas fossem diferentes, atribuía-se o código “D” de divergência. O total de convergência foi quantificado por par e por categoria conforme resultados apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Nível de Convergência das Estruturas em Interação

CATEGORIAS	Proprietário-Gestor	Proprietário-Contador	Gestor-Contador	\sum	\bar{C}	\bar{D}
------------	---------------------	-----------------------	-----------------	--------	-----------	-----------

		Reconhecimento	Mensuração	Evidenciação	Reconhecimento	Mensuração	Evidenciação	Reconhecimento	Mensuração	Evidenciação	
Significação	Procedimentos	D	C	D	C	D	C	D	D	D	33,33% (3/9)
	Transformações	D	D	D	C	C	C	D	D	D	33,33% (3/9)
	Atividades	D	D	D	C	C	C	D	D	D	33,33% (3/9)
	Comunicação	D	D	D	D	D	C	D	D	D	11,11% (1/9)
Dominação	Objetivos	D	D	D	C	D	C	D	D	D	22,22% (2/9)
	Facilidades	D	C	D	D	D	D	C	D	C	33,33% (3/9)
	Recursos	D	C	D	D	D	D	D	D	D	11,11% (1/9)
	Poder	D	D	D	C	D	C	D	D	D	22,22% (2/9)
Legitimação	Comportamento Legitimado	D	C	D	C	C	C	D	C	D	55,55% (5/9)
	Obrigações	D	D	D	D	D	D	C	D	C	22,22% (2/9)
	Direitos	D	C	C	D	C	D	C	C	D	55,55% (5/9)
	Sanção	D	C	C	D	C	D	C	C	D	55,55% (5/9)
Convergência Geral por pares		22,22% (8/36)			50,00% (18/36)			25,00% (9/36)			x-x
Convergência Geral das estruturas		32,41% (35/108)									x-x

Legenda: C – Respostas convergentes; D – Respostas Divergentes

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos dados da Tabela 1, observa-se que o nível de convergência de todas as estruturas (significação, dominação e legitimação), obteve média de 32,41%, demonstrando as discordâncias nos posicionamentos dos agentes de planejamento (contador e proprietário) e agente executor (gestor).

Ao avaliar as respostas relacionadas ao pilar de **significação** verificou-se que as respostas do gestor divergiram consideravelmente do contador e do proprietário. A convergência dos resultados surgiu entre as respostas do proprietário e do contador. Esses resultados indicam a diferença de percepção das necessidades de implantação das regras que promovem mudanças organizacionais, com a implantação de novos procedimentos, novas práticas contábeis, novos conteúdos discutidos, novas obrigações em busca da rotinização da contabilização dos estoques na empresa, da institucionalização dos comportamentos normatizados, especialmente entre os agentes de planejamento (contador e proprietário) e o de execução (gestor).

O ponto mais divergente foi o da comunicação (apenas uma convergência), demonstrando produção de significados diferentes para a necessidade de propagar entre os setores da empresa maiores discussões acerca das exigências da norma. O Gestor destaca a necessidade de práticas comunicativas em setores de difícil adaptação às normas, como o pessoal da produção, os mais antigos, restringem-se em modificar determinadas práticas, pois já as praticam há bastante tempo. O proprietário, por outro lado, percebe tal necessidade apenas nas áreas de fácil adaptação, e apenas em relação aos procedimentos

de divulgação, convergindo com o contador ao destacar que as práticas de comunicação dentro da indústria já são suficientes.

Propaga-se certa discordância nos significados elaborados por eles, tornando mais complexa e dificultosa a institucionalização de práticas comunicativas dentro da empresa. Beuren e Almeida (2012) apontam em suas análises, com empresas que já aderiram ao padrão de normas internacionais, a necessidade de discussão acerca dos conteúdos das normas com os envolvidos em tal processo, emanando a possibilidade de troca de ideias, leitura e interpretação dos CPCs, identificação e demonstração das exigências que levaria a uma maior comunicação e interação. As demais categorias (procedimentos, transformações e atividades), obtiveram 3 convergências das nove possíveis, vislumbrando maior convergência nas relações entre os agentes de planejamento (Proprietário e Contador), contudo na percepção geral, ampla divergência entre esses e o agente de execução (Gestor).

Destaca-se o posicionamento nas respostas dos envolvidos na adoção da seção 13 do CPC-PME: (GESTOR), "(...) os procedimentos que adotamos hoje e pelo que está no (seção 13) CPC teria que mudar bastante, pelo quadro (funcionários não "preparados") que temos hoje algumas coisas seriam adotadas", tal entendimento é significativo para mudanças na empresa, contudo diverge do apontado pelos agentes de planejamento; (CONTADOR), "eles são adotados assim eu "contador" creio que são adotados num todo, já vem sendo adotado a muito tempo não de agora. Na verdade, o CPC está mais do que dizendo assim para contabilidade como que ela tem que proceder", denota do exposto, o apoio as práticas de controle de informações na indústria, não enxergando a dificuldade de aplicabilidade dos procedimentos do CPC dentro do contexto organizacional. Com certo grau de convergência destacou o (PROPRIETÁRIO) "atualmente eu acho. Hoje a gente já se encaixa um pouco no que você fala não teria grandes mudanças não só teria que fazer continuação do que já está sendo feito. Evidenciando tudo do estoque". Na visão de ambos (proprietário e contador), já existe o amparo do CPC em muitas das práticas atuais dos envolvidos na indústria.

Quanto ao pilar de **dominação** as respostas do Gestor, contador e proprietário, tiveram níveis baixos de convergência (8 convergências das 32 possíveis). Mais uma vez, obtiveram maior média a relação entre o proprietário e gestor com 4 convergências das 12 possíveis. No que remete a convergência por categoria, a que obteve maior média foi facilidades com 33,33% (3 convergências das 9 possíveis), e as outras abaixo dessa, objetivos e poder com 22,22%, e recursos 11%. Assim, demonstrando que eles identificaram áreas diferentes com maior capacidade de gerar meios, para alcançar tais objetivos (facilidades), investimentos distintos (recursos), agentes distintos com poder de influência na adoção do CPC.

Em relação às facilidades; gestor, contador e proprietário dispuseram, em diferentes situações, da utilização dentro da empresa de consultoria para fazer diagnósticos nos procedimentos efetuados e pessoal qualificado para desenvolver novas atividades. Já gestor e contador convergiram ainda na utilização de modelo de gestão adequado às novas exigências, destacou-se também a convergência da não utilização de tecnologia adequada às novas exigências pelo gestor e proprietário (assim divergindo do contador, que visualiza sua utilização).

O Gestor, em alguns pontos, vislumbra os recursos e nota a necessidade de investimentos imediatos dependendo do valor. Boscov (2013) demonstrou as mudanças ocorridas na estrutura, na cultura, em sistemas, nas pessoas, tendo em vista o contexto de

implementação das normas internacionais de contabilidade, constatando a necessidade e utilização de consultorias financeiras, uso de informações gerenciais, sistemas de informação, treinamentos e etc. Remete tal utilização de recursos em busca da implementação de determinada norma, dispondo do poder de modificar o meio que os agentes possuem e a influência das regras e recursos em suas atuações, levando a transformação do contexto em que se encontram e proporcionando mudanças importantes no ambiente organizacional.

Notou-se que cada um enxerga a maior influência de algumas áreas diferentes, na perpetração e solidificação dos procedimentos e práticas, veem necessidades de investimentos distintos, alguns não essenciais, e remetem maior responsabilidade na delegação de funções e apontamento do que deverá ser feito a áreas distintas. Assim, caracterizando discordância das necessidades vislumbradas por tais atores, advindos da adoção da seção 13 do CPC PME, compactuando a impossibilidade de apoio nas mudanças, a dificuldade de aceitação de investimentos e não adoção pela empresa do estudo.

O pilar de **legitimação** caracterizou-se pelo maior nível de convergência entre as respostas do Gestor e Contador, com 7 convergências das 12 possíveis. Diferente dos pilares de significação e dominação, nestes as maiores médias de convergência estava nas respostas dos agentes de planejamento (proprietário e Contador). O proprietário em relação aos outros dois envolvidos obteve médias idênticas, com o contador e com o gestor, sendo 5 convergências das 12 possíveis. A convergência total obtida foi de 17 convergências dentre as 36 possíveis. Em relação à convergência por categoria, três dispuseram a média 55,55%: sanção, direitos e comportamentos legitimados. Apenas Obrigação apresentou 22,22% de convergência destacando maior discordância, em relação a qual área tem maior participação na execução (obrigações), na modificação dos processos. O gestor dispõe sobre a própria gerência, o contador da diretoria, e o proprietário da gerência e da empresa de contabilidade.

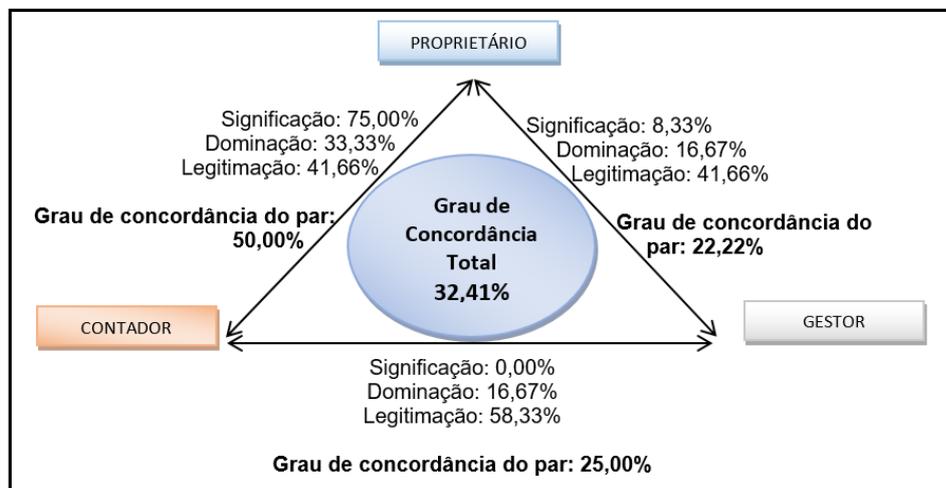
Destaca-se uma maior convergência neste pilar. Contudo, há discordâncias nos posicionamentos em busca de legitimação desses comportamentos, na visualização das obrigações, sendo que contador e gestor se aproximam nas condições que ambos veem necessárias para institucionalizar, e em dadas situações divergem com proprietário. Nas análises constantes no artigo elaborado por Ferreira *et al.* (2013), apontam que o profissional de contabilidade tem se legitimado frente ao CFC e aos empresários, em relação ao processo de convergência às normas internacionais contábeis. No entanto, a maioria dos respondentes (74%) ainda não se sente suficientemente atualizados perante os itens constantes nas normas internacionais, bem como a tomar decisões relativas ao mesmo. Os achados da pesquisa também identificaram que a maioria dos respondentes (82%) acredita que aumentou o número de situações de discordâncias, entre contadores e empresários, devido ao processo de convergência.

Portanto, constatou-se no pilar, uma dicotomia na necessidade de adoção, que pode trazer alguns entraves à boa prática contábil, uma vez que os objetivos podem ser antagônicos. Analisando a questão sob o prisma da validade da contabilidade, à luz da Teoria da Estruturação, os aspectos relativos à vigência da seção 13 do CPC PME (norma), de sua eficácia e dos fundamentos que a legitimam podem elucidar o papel que estas normas desempenham no campo prático, como também em relação às eventuais discordâncias que envolvem a sua manutenção e obrigatoriedade. Quando os envolvidos não absorvem o

conteúdo das normas contidas no CPC, não tem o entendimento necessário para aplicação no seu meio, não vislumbram a utilização de recursos, para proporcionar institucionalização e não percebem o amparo ou a facilitação da adoção dos procedimentos mediante a utilização de meios (recursos e facilidades), tornam a implantação do pronunciamento mais complexa, dificultando sua adoção e impactando na legitimação dos atos com base em tais normas.

Destacada na sequência, a figura 2 remete o apanhado de todas as relações e posicionamentos dos agentes, possibilitando a visualização da triangulação das respostas dadas pelos agentes envolvidos na adoção (contador, proprietário e gestor), vislumbrando o baixo nível de convergência e a não implantação de práticas rotinizadas, de comportamentos legitimados, da institucionalização dos procedimentos advindos do pronunciamento, da não adoção do CPC de estoques pela empresa estudada.

Figura 2 – Triangulação dos Posicionamentos dos Agentes



Fonte: Dados da pesquisa

Destacam-se as mais baixas convergências nas relações que vão de encontro ao gestor, visualizando-se maiores discordâncias na significação, chegando a ser nula (0%) nas relações entre contador e gestor. Na dominação, é percebido novamente o afastamento dos posicionamentos quanto às facilidades, recursos, meios utilizados para adotar as práticas contábeis e poder de modificação, de influenciar o meio social. Somente convergem, face à legitimação, destacando algumas sanções “menos agressivas” gestor e contador, já o proprietário, apesar de destacar punições parecidas, visualizam algumas “mais agressivas”, como a possibilidade de demissão de quem não praticar as regras. Mesmo com o aumento da convergência, específica no pilar de legitimação, entre o gestor e contador, o percentual geral de toda estrutura relacionada a esse é baixo, destacando que ainda nasceram diversas discordâncias.

No contexto geral, as discordâncias destacadas surgem em detrimento à divergência dos significados dos agentes envolvidos, emanando uma dicotomia nos objetivos, posicionamentos de adoção/mudanças das práticas contábeis de acordo com o CPC. O gestor visualiza a necessidade de adoção dos procedimentos e modificação das práticas comunicativas dentro da empresa, de investimentos em softwares, consultoria, mão de obra

qualificada e recursos aplicados buscando vislumbrar a institucionalização de práticas de acordo com o normativo. Assim, legitimando comportamentos em face as necessidades de mudanças, priorizando por sanções menos agressivas a permanências dos funcionários, enxergando o direito de benefícios para os que praticam as regras de adoção.

Na visão de Proprietário e contador, nos significados obtidos acerca da necessidade de implantação dos procedimentos de acordo com a seção 13 do CPC PME, apontam na maioria das vezes a falta de necessidade na adoção do pronunciamento, tendo em vista, já estar institucionalizado na empresa, em linhas gerais, no demonstrado sobre práticas contábeis de estoques, chegando assim, a o total da convergência das estruturas em interação 32,41%. Logo mediante os diversas discordâncias configuradas nessas relações e posicionamentos por meio dos significados diferentes obtidos pela apreciação do normativo pelos agentes, coadunam a desfrutar de instituições fracas, impossibilitando a adoção do CPC na indústria estudada e confirmando a dificuldade de estruturação na organização.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Objetivou-se, nessa pesquisa, analisar o grau de concordância na estrutura organizacional para adoção da seção 13 do CPC PME por uma indústria de móveis à luz da Teoria da Estruturação. Foram identificadas discordâncias entre os agentes responsáveis pela adoção do CPC na empresa (proprietário, gestor e contador), com base nos pilares da significação, dominação e legitimação e sua interação destacando a dualidade da estrutura. Os resultados sugeriram um grau de concordância de 32,41%, levando a percepção de falta de alinhamento entre o entendimento de cada respondente sobre a implantação do CPC PME, especificamente a seção 13.

O menor grau de convergência foi verificado quanto ao pilar da significação, em especial entre o contador e o gestor, cujo resultado foi nulo. Ao mesmo tempo a concordância entre o proprietário e o contador foi de 75%. Esses resultados implicam na lacuna entre o planejamento e a execução da empresa em pontos importantes como a mudança necessária para a implantação em setores e atividades da empresa. Essas discordâncias afetam diretamente o processo de contabilização, pois, permanecidas essas posições, as mudanças e atividades implementadas não convergiriam para a melhor revelação dos estoques da empresa.

Outros dois pontos a serem observados é o fato de haver discordância quanto a realização de investimentos e a divisão de responsabilidades. O grau de concordância dos agentes foi de apenas 22,22% quanto ao pilar da dominação, implicando em visões diferentes sobre o aparato tecnológico e de pessoal. Nesse cenário, a falta aquisição de equipamentos e qualificação de pessoal poderiam prejudicar o processo de contabilização dos estoques, dadas as percepções diferentes sobre esses aspectos. Quanto as sanções e divisão de responsabilidades, analisados sob o prisma da legitimidade, há um grau de concordância maior (47,22%), porém, alinhar-se com sanções e não com qualificação da mão-de-obra e processos pode não ser salutar para a empresa após a implantação do CPC PME.

Constatou-se, portanto, a dificuldade de contabilização dos estoques aos moldes da seção 13 do CPC PME, dada as discordâncias entre os agentes. Uma alternativa para

solucionar tais discordâncias seria a promoção de reuniões e discussão dentro do ambiente organizacional (comunicação/significação) com a presença de todos os responsáveis pela aderência ao pronunciamento. O apoio do contador nesse processo é imprescindível, haja vista ser o profissional contratado para tal fim e possuir, nesse caso, convergência superior em relação ao grau de concordância entre o gestor e o proprietário. As divergências verificadas não tinham ligações com fragilidades no processo de contabilização, mas, preponderantemente, relacionados ao processo gerencial na elaboração das informações para o devido processo contábil.

As evidências aqui apresentadas limitam-se a utilização de um pronunciamento específico referente aos estoques; a interpretação mediante uma teoria social e a metodologia empregada. Sendo assim, outras pesquisas podem ser realizadas no sentido de ampliação do número de normativos, utilização de outras vertentes para análise das relações dos agentes sociais nas práticas contábeis.

REFERÊNCIAS

AVELINO, B. C.; PINHEIRO, L. E. T.; LAMOUNIER, W. M. Evidenciação de ativos intangíveis: estudo empírico em companhias abertas. *Revista de Contabilidade e Organizações (RCO)*, FEA-RP/USPv. 6, n. 14, p. 22-45, mar./abril 2012.

AL-HTAYBAT, K.; AL-HTAYBAT, L. Management Accounting Theory Revisited: Seeking to Increase Research Relevance. *International Journal of Business and Management* v. 8, n. 18, p. 12-24, 2013.

BEUREN, I. M.; ALMEIDA, D. M. Impactos da Implantação das Normas Internacionais de Contabilidade na Controladoria: Um Estudo à Luz da Teoria da Estruturação em uma Empresa Têxtil. *Revista de Administração – RAUSP*, v. 47, n. 4, p. 653-670, out./dez., 2012.

BOSCOV, C. P. Mudanças organizacionais observadas durante o processo de implementação dos pronunciamentos do CPC nas IFRS. 2013. 219 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP. – São Paulo: USP, 2013.

BOSCOV, C. P. Os impactos da implantação dos CPCs na vida social corporativa das empresas brasileiras. *ICAC - Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis*. Rio Grande, v. 15, n. 1, p. 51-62, set./dez., 2011.

BUSCO, C. “Giddens” structuration theory and its implications for management accounting research”, *Journal of Management and Governance*, v. 13 n. 3, p. 249-60.

CALLADO, A. A. C.; PINHO, M. A. B. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v. 25, n. 2, p. 119-137, maio/agosto, 2014.

CHEN, J.; JIANG, C.; LIN, Y. What determine firms' capital structure in China?. *Managerial Finance*, v. 40, n. 10, p. 1024-1039, 2014.

CPC. Comitê de Pronunciamento Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC PME: Contabilidade para pequenas e médias empresas (R1). Brasília: CPC, 2009. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/392_CPC_PMEeGlossario_R1.pdf>. Acesso em: 22 Jun. 2014.

CRNKOVIC, L. H. A influência dos fatores estruturais e recursivos para o desenvolvimento das pequenas empresas de bases tecnológica de São Carlos: uma análise sob a óptica da Teoria da Estruturação. 2012. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) – Programa de Mestrado e Doutorado em administração, Universidade nove de Julho – UNINOVE. São Paulo: UNINOVE, 2012.

COAD; A. F.; HERBERT, I. P. Back to the future: New potential for structuration theory in management accounting research? *Management Accounting Research* v. 20 p. 177–192, 2009.

CONRAD, L. “A structuration analysis of accounting systems and systems of accountability in the privatised gas industry”. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 16, n. 1, p. 1-26, 2005.

DANI, A. C. Integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial com o processo de convergência contábil e a efetividade da controladoria: um estudo em empresas brasileiras. 2012. 123 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau: FURB, 2012.

ENGLUND, H.; GERDIN, J. Structuration theory and mediating concepts: Pitfalls and implications for management accounting research. *Critical Perspectives on Accounting* v.8 n. 19, p. 1122–1134, 2008.

ENGLUND, H., GERDIN, J. 25 years of Giddens in accounting research: achievements, limitations and the future, *Accounting, Organizations and Society*, v.8, n. 36, p. 494-513, 2011.

FERREIRA, T. B. *et al.* Processo de convergência contábil: perspectivas e desafios enfrentados pelos profissionais de contabilidade no estado de Pernambuco. *ReCont: Registro Contábil*, v. 4, n. 1, p. 108-126, jan./abr., 2013.

GIDDENS, A. *A constituição da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

GRANLUND M. Management accounting system integration in corporate mergers: a case study. *Accounting Auditing and Accountability Journal*. v.16: p. 208–43, 2003.

GURD, B. Structuration and middle-range theory – case study of accounting during organizational change from different theoretical perspectives. *Critical Perspective on Accounting*. 19 p. 523-543, 2008.

JACK, L.; KHOLEIF, A. Enterprise resource planning and a contest to limit the role of management accountants: a strong structuration perspective. *Acc. Forum* 32, 30–45.

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

JUNQUILHO, G. S. Condutas gerenciais e suas raízes: uma proposta de análise à luz da Teoria da Estruturação. *Revista de Administração Contemporânea (RAC)*, Curitiba, v.7, Edição Especial, p.101-120, 2003.

MACAGNAN, C. B. Evidenciação voluntária: fatores explicativos da extensão da informação sobre recursos intangíveis. *Revista Contabilidade & Finanças, USP*, São Paulo, v. 20, n. 50, p. 46-61, mai./ago. 2009.

MOORE. David R.J. Structuration theory: The contribution of Norman Macintosh and its application to emissions trading. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 22, n. 2, p. 212-227. Feb., 2010.

PANTATORO, J. C. Modelo conceitual e processo de estruturação do sistema de informação contábil no sistema integrado de gestão empresarial. 2002. 119 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Centro Universitário nove de Julho. São Paulo: UNINOVE, 2002.

REIS, L. G. A influência do discurso no processo de mudança da Contabilidade Gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional. 2008. 196 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo – USP. São Paulo: USP, 2008.

SHAKINA, E.; MOLODCHIK, M. Intangible-driven value creation: supporting and obstructing factors. *Measuring Business Excellence*, v. 18, n. 3, p. 87-100, 2014.