

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE (PPGC)
MESTRADO ACADÊMICO**

IRIANA GONÇALVES DOS SANTOS SCHAEDLER

**A ATUAÇÃO DO CONTADOR NO FAZER ESTRATÉGICO: O FENÔMENO DA
OPEN STRATEGY À LUZ DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO**

CASCADEL

2024

IRIANA GONÇALVES DOS SANTOS SCHAEDLER

**A ATUAÇÃO DO CONTADOR NO FAZER ESTRATÉGICO: O FENÔMENO DA
OPEN STRATEGY À LUZ DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) do Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CSA) da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE), como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade**.

Área de Concentração: Contabilidade financeira e finanças.

Orientadora: Prof.^a Dra. Silvana Anita Walter

Coorientador: Prof. Dr. Eduardo Guedes Villar

Cascavel

2024

Ficha de identificação da obra elaborada através do Formulário de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da Unioeste.

Gonçalves dos Santos Schaedler, Iriana
A atuação do contador no fazer estratégico: O fenômeno da
Open Strategy à luz da teoria da estruturação. / Iriana
Gonçalves dos Santos Schaedler; orientadora Silvana Anita
Walter; coorientadora Eduardo Guedes Villar. -- Cascavel,
2024.
146 p.

Dissertação (Mestrado Acadêmico Campus de Cascavel) --
Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Centro de Ciências
Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em
Contabilidade, 2024.

1. Open Strategy. 2. Teoria da estruturação. 3. Contador.
I. Anita Walter, Silvana, orient. II. Guedes Villar, Eduardo,
coorient. III. Título.

IRIANA GONÇALVES DOS SANTOS SCHAEDLER

**A ATUAÇÃO DO CONTADOR NO FAZER ESTRATÉGICO: O FENÔMENO DA
OPEN STRATEGY À LUZ DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Mestrado em Contabilidade – PPGC,
como requisito para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Cleston Alexandre dos Santos

Universidade Federal do Mato Grosso do Sul – UFMS

Prof. Dr. Udo Strassburg

Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE

Prof. Dra. Christiane Ferreira Bellucci

Warwick Business School - WBS

Prof. Dr. Eduardo Guedes Villar

Universidade Regional de Blumenau – FURB

Professor Coorientador

Prof.^a Dra. Silvana Anita Walter

Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE

Professora Orientadora

Cascavel, 01 de março de 2024.

Conhece-te a ti mesmo (Oráculo de Delfos).

Agradecimento

A Deus, por me proporcionar capacidade. Ao meu esposo, Adriano Alberto Bertoldi Schaedler, filhos e enteado, Luísa Gonçalves Schaedler, Pedro Gonçalves Schaedler e Natan Gabriel Schaedler, pelo amor, paciência e compreensão às horas de ausência na dedicação deste estudo. Aos orientadores, Silvana Anita Walter e Eduardo Guedes Villar, à paciência, parceria e ensinamentos que nos levaram a um caminho de amizade, respeito e admiração. E a todos os envolvidos nesta pesquisa, orientadores, família, amigos, colegas de trabalho e entrevistados, que sempre ajudaram com palavras de incentivo e acreditaram, junto comigo, nesse sonho do mestrado. Muito obrigada!

Resumo

Schaedler, Iriana Gonçalves dos Santos (2024). A atuação do contador no fazer estratégico: o fenômeno da *Open Strategy* à luz da teoria da estruturação. (Dissertação de Mestrado). Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Cascavel, PR, Brasil.

Nesta pesquisa buscamos responder como o contador se insere na abertura do processo estratégico em organizações à luz da teoria da estruturação. Nesta busca utilizamos a abordagem qualitativa e, como o método de análise, a análise de 1ª e 2ª ordem. Esse método consiste na abertura de categorias de análise de grau micro (1ª ordem) à macro (2ª ordem) com o objetivo de teorizar o problema em forma de figura para demonstrar visualmente os achados de pesquisa. As evidências empíricas utilizadas na análise foram capturadas de entrevistas semiestruturadas até a saturação com contadores e pares escolhidos por conveniência e oportunidade em cooperativas e empresa do ramo de leite e alimentos no oeste do estado do Paraná. Como ferramenta de análise utilizamos o Atlas.TI, versão nº 9, que resultou na marcação de 824 (oitocentos e vinte e quatro) citações/falas organizadas em 51 (cinquenta e um) códigos que com o refinamento dos dados passaram a 37 códigos, que correspondem os principais temas abordados pelos entrevistados. Categorizamos esses temas em propriedades da ação estruturante e agencial e, posteriormente, organizamos em subdimensões e dimensões que emergiram da análise. As evidências empíricas indicaram um processo de construção do papel social do contador como praticante da estratégia que compreende as dimensões (1) estruturante e (2) agencial. Nessas dimensões encontramos rotinas sistematizadas em propriedades da ação que oportunizam aos contadores a atuação em papéis em graus baixo, médio e alto de inclusão, transparência e flexibilidade no fazer estratégico da organização. A atuação dos contadores nos papéis que encontramos nesta pesquisa os encaminham à realização de práticas sociais no processo estratégico da organização que oportunizam a caracterização deste profissional como um praticante da estratégia. São as práticas sociais que encontramos nesta pesquisa na dimensão estruturante: (1) aplicar a lei, (2) aplicar a tecnologia e (3) gerenciar a profissão. Essas práticas compreendem elementos estruturantes da ação que organizam, em primeiro lugar, a ação dos contadores no fazer estratégico, limitando ou expandido o seu poder de agência da organização. As práticas sociais que encontramos na dimensão agencial são: (1) discutir resultado, (2) elaborar a estratégia e (3) criar resultado, que correspondem ao poder de agência do contador no fazer estratégico da organização na ação de gerenciar informações e atributos de uso estratégico. A contribuição teórica desta pesquisa compreende a discussão do papel do contador sob uma lente sociológica conduzida com a teoria de estruturação de Giddens (2003), em que buscamos compreender a atuação do contador nas propriedades da ação e sua relação com a inclusão, transparência e flexibilidade, postulados da *Open Strategy*. A contribuição prática desta pesquisa está atrelada a entrega aos contadores de um recorte da construção social do seu papel nas organizações em que passam a entender a contabilidade como uma área atuante na estratégia. A partir dos resultados desta pesquisa, alcançamos *insights* sobre a caracterização do contador como praticante da estratégia com a apresentação de proposições que demonstram aos contadores e aos pesquisadores da área de estratégia como prática e *Open Strategy* o processo de transformação deste agente em praticante da estratégia. Concluímos com essa pesquisa que o contador passa por um processo de ressignificação da sua atuação na organização, oportunizado com a abertura da estratégia nas organizações analisadas que, por elementos estruturantes da ação e poder de agência dos contadores, por influência de inclusão, transparência e flexibilidade manifestada em graus baixo, médio e alto no processo estratégico, contribuem para que ele se torne um praticante da estratégia.

Palavras-chave: *Open Strategy*. Teoria da Estruturação. Contador.

Abstract

Schaedler, Iriana Gonçalves dos Santos (2024). The accountant's role in strategic action: the phenomenon of Open Strategy in the light of structuring theory. (Master's Thesis). Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Cascavel, PR, Brazil.

In this research we seek to answer how the accountant is inserted in the opening of the strategic process in organizations in the light of structuring theory. In this search we used the qualitative approach and, as the analysis method, 1st and 2nd order analysis. This method consists of opening analysis categories from micro (1st order) to macro (2nd order) with the aim of theorizing the problem in figure form to visually demonstrate the research findings. The empirical evidence used in the analysis was captured from semi-structured interviews until saturation with accountants and peers chosen for convenience and opportunity in cooperatives and companies in the milk and food sector in the west of the state of Paraná. As an analysis tool, we used Atlas.TI, version n°. 9, which resulted in the marking of 824 (eight hundred and twenty-four) quotes/statements organized into 51 (fifty-one) codes, which with the refinement of the data became 37 codes, which correspond to the main themes covered by the interviewees. We categorized these themes into properties of structuring and agential action and, subsequently, organized them into subdimensions and dimensions that emerged from the analysis. The empirical evidence indicated a process of construction of the social role of the accountant as a practitioner of the strategy that comprises the (1) structuring and (2) agential dimensions. In these dimensions we find routines systematized in action properties that provide accountants with the opportunity to act in roles with low, medium and high degrees of inclusion, transparency and flexibility in the organization's strategic work. The role of accountants in the roles found in this research leads them to carry out social practices in the organization's strategic process that provide an opportunity to characterize this professional as a strategy practitioner. These are the social practices that we found in this research in the structuring dimension: (1) applying the law, (2) applying technology and (3) managing the profession. These practices comprise structuring elements of action that organize, firstly, the action of accountants in strategic action, limiting or expanding their agency power within the organization. The social practices that we find in the agential dimension are: (1) discussing results, (2) developing the strategy and (3) creating results, which correspond to the accountant's agency power in the organization's strategic actions in the action of managing information and business attributes. strategic use. The theoretical contribution of this research comprises the discussion of the accountant's role under a sociological lens conducted with Giddens' (2003) structuring theory, in which we seek to understand the accountant's role in the properties of the action and its relationship with inclusion, transparency and flexibility, postulates of Open Strategy. The practical contribution of this research is linked to providing accountants with a view of the social construction of their role in organizations in which they come to understand accounting as an area active in strategy. Based on the results of this research, we gained insights into the characterization of the accountant as a strategy practitioner with the presentation of propositions that demonstrate to accountants and researchers in the area of strategy as a practice and Open Strategy the process of transforming this agent into a strategy practitioner. We conclude from this research that the accountant goes through a process of resignifying his role in the organization, provided with the opening of the strategy in the organizations analyzed which, due to structuring elements of the action and agency power of accountants, due to the influence of inclusion, transparency and flexibility manifested in low, medium and high degrees in the strategic process, contribute to becoming a strategy practitioner.

Keywords: Open Strategy. Structuration Theory. Accountant.

Lista de Figuras

	PÁG.
Figura 1 Modelo teórico de Whittington (2006).	29
Figura 2 Interconexão entre prática, prática e praticante.....	33
Figura 3 Esquema teórico de pesquisa	40
Figura 4 Técnica de análise de pesquisa.....	60
Figura 5 Teorização do contador praticante da estratégia	111

Lista de Tabelas

	Pág.
Tabela 1 Contador e processo estratégico	33
Tabela 2 Identificação das cooperativas e empresa.....	44
Tabela 3 Identificação dos entrevistados.....	47
Tabela 4 Perfil dos entrevistados – carreira.....	49
Tabela 5 Perfil dos entrevistados – abrangência do cargo.....	54
Tabela 6 Dimensão estruturante	62
Tabela 7 Evidências empíricas da propriedade da ação cumprir a lei, normas e obrigações acessórias.....	63
Tabela 8 Evidências empíricas das propriedades de ação da subdimensão tecnologia.....	69
Tabela 9 Evidências empíricas da propriedade da ação ressignificar o papel social	77
Tabela 10 Síntese da dimensão estruturante.....	82
Tabela 11 Dimensão agencial.....	84
Tabela 12 Evidências empíricas da propriedade da ação apresentar resultados.....	85
Tabela 13 Evidências empíricas da propriedade da ação planejar a estratégia	92
Tabela 14 Evidências empíricas da propriedade da ação utilizar informações de forma estratégica	99
Tabela 15 Síntese da dimensão agencial	108
Tabela 16 Caracterização do contador como praticante da estratégia.....	109
Tabela 17 Proposições de pesquisa	118

Sumário

1	Introdução	12
1.1	Problema de Pesquisa	14
1.1.1	Questão de Pesquisa	17
1.2	Objetivos.....	17
1.2.1	Geral	17
1.2.2	Específicos.....	18
1.3	Justificativa.....	18
1.4	Delimitação do Estudo	21
1.5	Estrutura da Dissertação	22
2	Base Teórica	23
2.1	A Teoria da Estruturação	23
2.2	Estratégia como Prática Social	28
2.3	Prática, <i>Práxis</i> e Praticantes	31
2.4	<i>Open Strategy</i>	36
2.5	Esquema Teórico de Pesquisa	39
3	Abordagem Metodológica	43
3.1	Delineamento da Pesquisa	43
3.2	Unidade de Análise, Nível de Análise e Sujeitos da Pesquisa	44
3.3	Procedimentos de Coleta dos Dados	45
3.3.1	Identificação e Perfil dos Sujeitos de Pesquisa	46
3.4	Procedimentos e Análise de Dados	57
4	Apresentação dos Resultados.....	62
4.1	Dimensão Estruturante	62
4.2	Dimensão Agencial.....	83
5	Discussão dos Resultados	120
6	Considerações Finais	133
	Referências	139
	Apêndice A - Blocos de Entrevista Semiestruturada.....	145

1 Introdução

A estratégia nas organizações tem-se atualizado para uma mais aberta ou inclusiva, o que possibilita a diferentes atores, antes menos privilegiados em relação à estratégia, passarem a serem inseridos no processo estratégico da organização (Whittington et al., 2025). Essa inserção, em relação a construção da identidade do ator, possibilita na pesquisa em estratégia como prática e na compreensão do fenômeno da *open strategy* oportunidades de entendermos, como esses atores tradicionalmente excluídos do processo estratégico, começam a se identificar como estrategistas nas oportunidades estratégicas atualmente abertas para eles (Whittington et al., 2025).

Ma & Tayles (2009), evidenciaram uma busca nas organizações por informações gerenciais que possam nortear as decisões e a evolução das estratégias organizacionais, que proporcionou aos contadores uma visibilidade na organização com a capacidade destes atores em gerar essas informações. Essa capacidade favoreceu a este profissional a possibilidade de ultrapassar o papel de provedor da informação e passar a ser um ator ativo no processo de gestão da organização.

A proximidade do contador às decisões de gestão e de estratégia tem remodelado a conduta deste profissional a ultrapassar a rotina de elaboração de informações internas sobre eventos passados e a manter escriturações em sistemas de contabilidade. Essa proximidade proporciona, por si, uma ressignificação do papel do contador que o encaminha a atuar na organização como um parceiro de negócios, proativo e próximo dos processos decisórios da organização que tem na organização e nos gerentes os principais clientes dos seus serviços (Windeck, Weber, & Strauss, 2013).

O estudo de Hutaibat (2019), que evidenciou o uso da contabilidade como uma ferramenta decisória no processo de estratégia, entendeu que o uso da contabilidade em conjunto com o controle orçamentário, possibilita uma discussão e a elaboração do planejamento financeiro na organização. Para o autor, de acordo com os entrevistados na pesquisa, a contabilidade, a prática de estratégia e o controle do orçamento de capital viabilizam a avaliação de investimentos de maior soma e seus potenciais retornos.

A utilização de números e dados contábeis na formação da estratégia observado por Brorström (2017), destacou o uso dessas informações por políticos e de grupos de estratégia para a formulação de planos governamentais em uma cidade para torná-la uma cidade governável.

A reconstrução do papel do contador pesquisado por Wolf, Kuttner, Feldbauer-Durstmüller, & Mitter (2019), demonstrou que nas duas últimas décadas, existe um crescente interesse acadêmico na mudança do papel do contador nas organizações. Para esses autores, o papel do contador implica uma reconstrução de identidade, na qual a mudança não demanda apenas de uma legitimidade externa, mas que os próprios profissionais vivenciem e demonstrem internamente o roteiro de papéis por eles exercidos.

Pasch (2019), para compreender a reconstrução de papel do contador, buscou um mecanismo de medição entre estratégia e inovação, e concluiu que o aumento da inovação implica na redução de tarefas rotineiras, o que proporciona ao contador maior envolvimento na tomada de decisão gerencial, assumindo assim, um papel mais proativo como parceiro de negócio.

O olhar contemporâneo de Whittington, Cailluet, & Yakis-Douglas (2011), para a estratégia, em que trouxe a discussão da *Open Strategy* nas organizações por meio de inclusão de novos atores no fazer estratégico e, o crescente interesse acadêmico em relação ao papel dos contadores nas organizações (Wolf et al., 2019), trazem oportunidades de aprofundamento de pesquisa em estratégia como prática e ao fenômeno da *Open Strategy* em relação à ressignificação do papel do contador nas organizações e sua relação ao fazer estratégico.

Observamos que, ainda que se tenha na literatura do papel social do contador na organização, um contexto de mudança do papel social para um mais próximo da gestão e da estratégia, que permanece inexplorado o processo da construção da identidade deste ator como praticante da estratégia (Whittington et al., 2025).

Em nossa pesquisa lançamos um olhar sociológico ao papel social do contador oportunizada com a teoria da estruturação de Giddens (2003) e, no entendimento da abordagem da estratégia como prática e fenômeno da *Open Strategy* (Whittington et al., 2011). Assim, garantimos segurança e robustez à nossa pesquisa, que busca explicar as mudanças do papel dos agentes e dos processos estratégicos com o uso de teorias sociais (Splitter, Seidl & Whittington, 2019).

Na sociologia, as teorizações que abordam os papéis sociais permitem a existência de uma reflexividade da vida social moderna que traz para o campo das práticas sociais um cenário contínuo de mudanças, em que as práticas são socialmente construídas, reproduzidas e constantemente (re)examinadas e (re)formuladas pelos agentes, em razão da informação renovada (Giddens, 1991).

Ao compartilharmos assim como Whittington (2006), de um olhar giddensiano sobre a composição das práticas estratégicas, pretendemos levantar a discussão dos papéis dos agentes

como praticantes da estratégia, em especial dos contadores, na compreensão da inserção desse profissional ao processo estratégico da organização.

A discussão dos papéis dos agentes observada na obra de Giddens (2003), intitulada *The Constitution Of Society*, originalmente publicada em 1984, traz para a reflexão como, e de um modo contínuo no espaço e tempo, as capacidades dos agentes se envolvem a uma estrutura no fluxo da conduta cotidiana. O autor, nessa obra, busca entender a relação complexa do indivíduo e de suas práticas por meio da capacidade de agência.

Giddens (2003), apoiado na psicologia, traz o conceito do ego/self, para explicar a capacidade reflexiva do agente que pode ser entendida como um Eu atuante do indivíduo, que tenta entender não só a sua realidade, mas a de outros, em sistemas sociais compostos por práticas socialmente construídas.

Por meio da teoria da estruturação Giddens (2003), propõe uma relação recursiva entre o agente e a estrutura, que possibilita o entendimento de que tanto as decisões dos agentes por meio de seus sistemas (práticas) refletem na estrutura, quanto as práticas socialmente construídas, realizadas e conduzidas por indivíduos influenciam, incentivam ou reprimem os agentes.

1.1 Problema de Pesquisa

Compreendemos que o avanço da tecnologia trouxe para a profissão contábil uma necessidade de adaptação e de transformação da prática e dos processos de negócios que, por vezes, o contador não consegue acompanhar (Gulin, Hladika & Valenta, 2019). O desafio da contabilidade em relação ao avanço tecnológico está, por exemplo, em acompanhar as atualizações dos *softwares* de contabilidade (*big data*) e de relatórios, na computação em nuvem, inteligência artificial e tecnologia *blockchain* (Gulin et al., 2019). Esse desafio tecnológico, enfrentado na profissão contábil, possibilita a previsão de algumas mudanças na profissão que, entre elas, podem ser: a disponibilização dos contadores por relatórios de gestão diários; alteração na forma de elaborar planos de negócios e de estratégia; e a implementação de carteira digital de clientes por meio da contabilidade *online* (Gulin et al., 2019). Outro estudo que envolveu a interação entre a tecnologia e a profissão contábil confirmou que os contadores, para a realização da prática contábil, precisam compreender e acompanhar as atualizações em *big data*, inteligência artificial e *blockchain* (Zhang, Xiong, Xie, Fan & Gu, 2020). Para os autores, a tecnologia em constante atualização e crescimento introduziu mudanças na prática

da profissão contábil. Isso gerou uma crescente busca por profissionais em tecnologia da informação que tenham experiência em contabilidade em detrimento a contadores que, mesmo conhecedores das práticas de contabilidade, possam a demonstrar ausência do domínio tecnológico atualmente requisitado para o desempenho da profissão (Zhang et al., 2020). Observamos nos estudos de Gulin et al. (2019) e Zhang et al. (2020) que as tecnologias provocaram uma ruptura nos padrões de ação social coletivamente aceitos no exercício da profissão contábil e que, portanto, ao estabelecerem novos padrões de ação, os quais são objetivados ao longo de um processo (de forma fluida no tempo e no espaço), alteraram a ordem e o significado das próprias ações do sujeito praticante da contabilidade.

O uso da contabilidade de forma gerencial, pesquisado por Álvarez, Adhikari & Mejía (2020) demonstrou que uma tríade entre contabilidade, orçamento e planejamento financeiro pode trazer critérios bem-sucedidos para potencializar a eficiência em relação à lucratividade na organização. Além disso, os autores evidenciaram que é possível, com a teoria da estruturação, compreender o processo realizado entre os agentes que estão envolvidos nessa busca por lucratividade e as ferramentas tecnológicas que contribuem na evidenciação do lucro na contabilidade (Álvarez et al., 2020). A reconstrução da identidade do contador na profissão observada por Tomo & Spanò (2020) evidenciou que fatores como (i) exigências regulamentadoras da profissão, (ii) demandas da administração pública, e (iii) aumento do poder dos provedores de tecnologia de informação (TI) são influentes no processo dessa reconstrução da identidade profissional. Além disso, os autores compreenderam que os contadores reagiram a esses fatores, remodelando a sua imagem por meio de estratégias projetadas para impressionar a si mesmos e aos outros, em relação à expectativa gerencial e prática gerada para eles (Tomo & Spanò (2020). Compreendemos no estudo de Álvarez et al. (2020) que permanece obscura quais as ferramentas tecnológicas colocadas à disposição dos contadores no fazer estratégico e em como essas ferramentas se relacionam aos atributos de controle financeiro e orçamentário, gerados na contabilidade gerencial para otimizar a demonstração do resultado na organização. E, no estudo de Tomo & Spanò (2020) entendemos uma oportunidade de reflexão de quais outros fatores, além da tecnologia, regulamentação profissional e atendimento a administração pública, podem influenciar na reconstrução da imagem do contador na organização e no seu papel na formulação de estratégias e na tomada de decisão. Por meio do debate promovido por Tomo & Spanò (2020) acerca da reconstrução da identidade do contador, observamos a possibilidade de os contadores moldarem seus limites profissionais na busca por reinvenção da profissão. Os efeitos maçantes de um contexto regulatório incerto, que se renova a cada momento, são percebidos pelos contadores como um

desafio para a profissão e, portanto, dificultam esse processo de reconstrução da identidade e imagem do profissional que faz, por vezes, com que esses profissionais se identifiquem até mesmo como não profissionais (Tomo & Spanò, 2020).

O estudo de Carnegie, Parker & Tsahuridu (2021), motivado da busca de um novo conceito de contabilidade, de sua prática e meio de aplicação, verificou as definições convencionais de contabilidade e mapeou sua mudança e desenvolvimento. Esse estudo proporcionou a percepção de que, embora as definições da contabilidade tenham evoluído, elas não refletem adequadamente a contabilidade como uma prática social e moral, mas, que continuam a posicionar a contabilidade como uma prática exclusivamente técnica. Por meio desta percepção, Carnegie et al. (2021) proporcionaram uma reflexão sobre o papel da contabilidade contemporânea que resultou em uma definição de contabilidade como: “uma prática técnica, social e moral preocupada com a utilização sustentável dos recursos e a adequada prestação de contas às partes interessadas para permitir o florescimento das organizações, das pessoas e da natureza” (Carnegie et al., 2021, p. 69). Entendemos no estudo de Carnegie et al. (2021) uma possibilidade de aprofundamento de pesquisa sobre como pode ser aplicada a contabilidade contemporânea na organização que compreende a construção de uma nova postura prática, social e moral do contador na organização e neste sentido como essa nova postura se relaciona ao desenvolvimento do planejamento estratégico ou com outras práticas estratégicas socialmente estabelecidas nas organizações. A definição contemporânea de contabilidade, proposta por Carnegie et al. (2021), abre para os contadores a oportunidade de discutir os alicerces da própria ciência contábil que, juntamente com uma necessidade de renovação percebida da classe contadora (Tomo & Spanò, 2020), proporciona a reflexão de que a contabilidade pode ser mais do que alicerçada em conhecimentos técnicos e assumir em conjunto uma responsabilidade social e moral, envolvida na prática de contabilidade e nos resultados.

Por meio dos estudos de Gulin et al. (2019), Zhang et al. (2020), Álvarez et al. (2020), Tomo & Spanò (2020) e Carnegie et al. (2021) entendemos que a profissão contábil vem vivenciando uma ressignificação do papel do contador, o qual tenta se tornar mais ativo e próximo da gestão organizacional, especialmente, frente ao chamado da inovação tecnológica que influencia na prática da profissão contábil. No entanto, não há indicativo na literatura de como, efetivamente, esse processo de ressignificação do papel do contador está ocorrendo nas organizações, nem no que pode estar influenciando essa ressignificação, além da tecnologia, regulação profissional e atendimento da demanda pública. A partir de uma visão guidensiana na abordagem da estratégia com prática abordado no estudo de Whittington (2006) em que o

fazer estratégico é composto de *práxis* e que são os praticantes que desenvolvem socialmente as práticas estratégicas na organização, adotarmos oportunamente em nossa pesquisa, essa mesma postura teórica em relação a estratégia como prática e ao fenômeno da *Open Strategy*. Nossa pesquisa oferece a compreensão da prática estratégica como uma construção social do praticante, em especial do contador, como agente interno da organização em que por maior inclusão e transparência passa a inserir-se no processo estratégico da organização. O estudo de Whittington et al. (2025) destaca a discussão da identidade do ator como praticante da estratégia relevante para a compreensão das práticas sociais atualmente abertas a diferentes atores na organização. Entendemos inexplorado na literatura de estratégia como prática e da *Open Strategy* como os atores e, especialmente o contador, ao buscar uma maior integração com a gestão, emprega práticas contábeis no fazer estratégico e quais as ferramentas e atributos de controle financeiro e orçamentário ele utiliza para se inserir na gestão organizacional para reconhecer-se como participante da estratégia.

1.1.1 Questão de Pesquisa

A oportunidade de lançar um olhar empírico sobre a profissão contábil e sobre a mudança de atuação do contador nas organizações (Pasch, 2019; Tomo & Spanò, 2020), os desafios tecnológicos e sociais enfrentados nesta profissão (Gulin et al., 2019; Carnegie et al., 2021) e o fenômeno da *Open Strategy* (Whittington et al., 2011), que permite a inclusão de diferentes atores no processo estratégico da organização, trouxeram a seguinte questão de pesquisa: **Como o contador se insere na abertura do processo estratégico em organizações à luz da teoria da estruturação?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

O objetivo geral desta pesquisa consiste em compreender a inserção do contador a partir da abertura no fazer estratégico de organizações.

1.2.2 Específicos

- ✓ Explorar o fenômeno da *Open Strategy* no fazer estratégico em relação ao profissional contábil;
- ✓ Entender a inclusão do contador no processo estratégico em organizações;
- ✓ Evidenciar a participação do contador na disseminação de informações estratégicas;
- ✓ Identificar as ações estratégicas e os papéis que os contadores desempenham no processo estratégico a partir dos movimentos de abertura estratégica.

1.3 Justificativa

Segundo Walter (2010) na pesquisa em estratégia como prática por meio do modelo teórico proposto em Whittington (2006) é possível compreendermos o uso da prática estratégia; a criação de práticas de estratégia; os praticantes com portadores de práticas; e a preparação de praticantes para a práxis. No modelo de Whittington (2006) compreendemos que os praticantes são os portadores das práticas estratégicas. As práticas carregam episódios de práxis que por meio delas os praticantes podem criar, reestruturar, restringir ou expandir uma prática fidelizada no processo estratégico (Whittington, 2006). Para Walter (2010) o estudo de Whittington (2006) considera apenas o reflexo das práticas extraorganizacionais no processo estratégico e desconsidera por isto, a influência dos potenciais praticantes internos da organização na composição das práticas estratégicas. Nossa pesquisa, assim como a de Walter (2010) e, em contraponto ao estudo de Whittington (2006) considera que os agentes internos, especialmente contadores, podem assim como os agentes externos adotar práticas estratégicas na organização e passarem a ter por isto, influência na composição da estratégia. Compreendemos a influência dos agentes internos no processo estratégico da organização oportunizado o destaque do praticante na abordagem da estratégia como prática Whittington (2006) e o movimento de abertura da estratégia em que diferentes atores passam a ser incluídos e a ter transparência no processo estratégico da organização (Whittington et al., 2011).

Observamos que a profissão contábil está em constante transformação e atualização (Gulin et al., 2019). No entanto, ainda que exista uma movimentação de ressignificação do papel dos contadores em direção a um modelo mais ativo no processo decisório nas organizações (Tomo & Spanò, 2020), a forma como estes profissionais e a informação por eles geradas se envolvem no fazer estratégico permanece inexplorada (Pasch, 2019). Assim, em

relação à inclusão do contador e o papel deste profissional no processo estratégico da organização, visto a relevância da construção da identidade do agente como praticante da estratégia nas oportunidades de abertura estratégica que veem ocorrendo nas organizações (Whittington et al. 2025) esperamos contribuir teoricamente com a estratégia como prática e o fenômeno da *Open Strategy* ao explorarmos como acontece o processo de inserção dos contadores no processo estratégico da organização.

Sociólogos consideram que questões culturais, tecnológicas e organizacionais são forças que podem impulsionar algumas mudanças profissionais que, de um modo geral, também são relevantes à estratégia (Whittington, 2019). Essas forças podem gerar, nas organizações, movimentos que incentivem a interdependência entre as partes relacionadas que, conseqüentemente, favorece uma inclusão de diferentes agentes no processo de estratégia (Mack & Szulanski, 2017). *Insights* sobre o futuro da profissão contábil foram discutidos no estudo de Tomo & Spanò (2020) e, de acordo com os autores a expectativa da mudança na forma como os contadores atuam permanece conflituosa e confusa, principalmente, em razão das configurações regulatórias da profissão. Pasch (2019) destacou que as práticas demasiadamente técnicas da profissão são parte da dificuldade do contador para ascender na organização e estar mais próximo da gestão organizacional. Essa mesma dificuldade também é ressaltada nos estudos de Carnegie et al. (2021) ao verificarem que o espaço de tempo dedicado na profissão, em maior parte, está na execução de atividades técnicas em relação às práticas sociais. Os autores explicam que os contadores devem observar, além da técnica, também o aspecto social da organização, em razão de a contabilidade ser uma ciência socialmente aplicada. Neste ínterim, entendemos que discutir a atuação dos contadores como praticantes da estratégia se torna necessário, ao passo que esses profissionais devem atuar não somente na elaboração de ferramentas práticas para a tomada de decisão, mas, também, em ações que favoreçam melhores estratégias (Pasch, 2019) para se relacionarem socialmente na organização (Carnegie et al., 2021). O estudo de Begkos, Llewellyn, & Walshe (2020) sobre a forma como os médicos utilizam a contabilidade para criar estratégias nas suas direções clínicas evidenciou que a contabilidade pode servir de apoio para decisões de sentido contestatório, de conformidade ou de adesão em situações de caráter financeiro, como na recuperação de dívida, alavancagem nos lucros ou investimento de capital. Para os autores, a estratégia, em conjunto com a contabilidade, pode ser vista não como uma formulação de estratégia organizacional exclusivamente formulada em salas de diretoria ou reuniões de estratégia, mas como uma resposta improvisada a um problema que se observa recorrente. Para Englund, Gerdin, & Burns (2020), a teoria de estruturação de Anthony Giddens permite entender a interação entre

estratégia e contabilidade no dia a dia da organização. Para eles, a estratégia e a contabilidade devem andar em conjunto, como dois aspectos de uma mesma prática que se entrelaçam e se complementam repetidamente ao longo do tempo. Os autores comentam que a teoria da estruturação de Giddens (2003) fornece uma estrutura ontológica consistente para teorizar como as práticas contábeis são realizadas no fazer estratégico, além de servir como uma ferramenta conceitual para entender como e porquê a continuidade e a mudança estrutural podem coexistir e se misturar no cotidiano da organização. Para Englund et al. (2020), por meio de uma perspectiva giddensiana é possível descrever como e porquê a prática da estratégia é realizada e sustentada como elemento estruturante da ação, e entender como as práticas contábeis podem interagir para produzir continuidade e transformação social no processo do fazer estratégico. Para Begkos et al. (2020), descobrir como acontece a construção social das práticas contábeis permite considerar os desdobramentos que podem ocorrer em torno, ou em conflito, com a contabilidade durante o fazer estratégico e, com isso, iluminar caminhos anteriormente inexplorados.

Observamos nos estudos de Windeck et al., (2013); Gulin et al., (2019); Englund et al. (2020); Álvarez et al. (2020); Tomo & Spanò (2020); Zhang et al. (2020) e Carnegie et al. (2021) um movimento de ressignificação do papel do contador mais próximo e ativo no processo de gestão e de estratégia da organização. Assim, entendemos como lacuna de pesquisa na abordagem de estratégia como prática o destaque da inclusão do contador interno no processo estratégico da organização (Whittington, 2006) e, no fenômeno da *Open Strategy* a compreensão do processo de inclusão do contador no fazer estratégico da organização, em relação a construção da sua identidade como praticante da estratégia (Whittington et al., 2025). Buscamos ainda, por meio de uma lente sociológica conduzida com a teoria da estruturação de Giddens (2003) entendermos os papéis e as práticas realizadas pelos contadores no fazer estratégico nas oportunidades estratégicas em que os contadores estão inseridos. Na pesquisa em *Open Strategy*, de acordo com Splitter et al. (2019), o uso de teorias sociais como forma de descrever como os atores fazem o processo estratégico tem sido evidenciado. Para esses autores, o uso dessas teorias proporciona, além de descrever, também explicar como esses processos acontecem, bem como suas implicações e motivações. Entendemos que essa oportunidade de aprofundamento teórico e explicativo na pesquisa em *Open Strategy* em que se pode entrelaçar a ela diferentes teorias, uma abertura aos pesquisadores de estratégia como prática para explicar diversos fenômenos para além dos reflexos práticos. A exemplo, com a teoria da estruturação de Giddens (2003), é possível compreendermos como acontecem os processos de mudança dos agentes e da estrutura por influência da *Open Strategy* (Splitter et al. 2019). Assim, observamos

na teoria da estruturação de Giddens (2003) em conjunto com a visão contemporânea de Whittington et al. (2011) em que trouxe à luz a *Open Strategy*, uma oportunidade de aprofundamento na reconstrução da identidade do contador (Tomo & Spanò, 2020) para entendermos como ele pode ser incluído no processo do fazer estratégico e, portanto, tornar-se um praticante da estratégia.

O fenômeno da *Open Strategy* tem como alicerce as dimensões teóricas de inclusão e transparência (Whittington et al., 2011), em que a primeira possibilita a inclusão de diversos atores no processo estratégico (Hautz, Matzler, Sutter, Hutter & Füller, 2019) e a segunda oferece acesso a informações privilegiadas e fluidez na comunicação interna ou externa sobre as estratégias organizacionais (Ohlson & Yakis-Douglas, 2019).

Alguns elementos norteiam a nossa busca por compreendermos a ressignificação do papel social do contador para um modelo mais próximo da estratégia e podem ser, a pressão da classe profissional, da organização ou da cultura (Tomo & Spanò, 2020) também, o avanço da tecnologia da informação (Zhang et al., 2020). Assim como as recentes pesquisas que entrelaçam a contabilidade e a estratégia, buscamos com este estudo contribuir para a literatura da estratégia como prática e *open strategy* e preenchermos a lacuna de pesquisa em que embora se tenha observado um movimento sobre a reflexão dos papéis dos contadores nas organizações, permanece inexplorado o reconhecimento deste profissional como um potencial praticante da estratégia. Ademais, alicerçar este estudo na literatura de Giddens (2003) enriquece a discussão dos papéis dos contadores, sobretudo, como potenciais praticantes da estratégia.

1.4 Delimitação do Estudo

A mudança em uma profissão se trata de um processo contínuo e não cíclico na linha do tempo e espaço, como observa Giddens (2003). Por isso, esta pesquisa está delimitada à ressignificação do profissional contábil, no contexto de cooperativas e empresas de leite e alimentos no oeste do estado do Paraná, e de como a atuação e os papéis desempenhados pelos contadores nessas organizações se relaciona ao fenômeno da *Open Strategy* e ao fazer estratégico.

1.5 Estrutura da Dissertação

Esta pesquisa está dividida em seis partes: 1. introdução, 2. base teórica, 3. metodologia, 4. análise e resultados, 5. discussão dos resultados e, por fim, 6. conclusão.

Na introdução apresentamos uma visão panorâmica da teoria da estruturação e de estudos anteriores acerca da estratégia e do uso da contabilidade. Consta ainda, na parte um desta pesquisa, a justificativa, o problema e a lacuna de pesquisa que trazem na resignificação do papel do contador uma oportunidade de pesquisa em estratégia como prática e *open strategy* em relação ao processo de inserção deste profissional no fazer estratégico da organização. Também apresentamos a questão de pesquisa, os objetivos geral e específicos, e a delimitação do estudo.

Na parte dois, de base teórica evidenciamos os principais conceitos da teoria da estruturação: agente, agência, consciência prática, discursiva, estrutura, sistema e dualidade da estrutura (Giddens, 2003). Também desenvolvemos uma introdução à estratégia, da literatura de SAP (estratégia como prática) à *Open Strategy*, e as principais dimensões teóricas desta como inclusão, transparência, horizontalização e flexibilidade. Na sequência, trouxemos os conceitos de *práxis*, prática e praticante (principais postulados da pesquisa em SAP) e, finalizamos com a apresentação de uma figura de esquema teórico de pesquisa.

Na parte três, de metodologia, apresentamos como este estudo foi conduzido, o método de pesquisa que adotamos e a forma como escolhemos capturar a realidade social em que este estudo se encontra inserido. Na parte quatro, de que se trata da análise e resultados apresentamos os resultados de pesquisa que demonstraram os papéis desempenhados pelos contadores no fazer estratégico da organização sob influência da *Open Strategy*, oportunizados por meio de propriedades de ação agenciais e estruturantes. Na parte cinco, de discussão de resultados realizamos uma discussão dos achados da pesquisa e, por fim, na parte seis de conclusão, apresentamos a síntese desta pesquisa, as contribuições teórica e prática, e as perspectivas de pesquisa futuras.

2 Base Teórica

Dividimos essa seção em cinco subseções. Na primeira trouxemos um aprofundamento da pesquisa na teoria da estruturação de Anthony Giddens. Na segunda subseção abordamos o cenário de pesquisa acadêmica em estratégia como prática. Na terceira subseção trouxemos os conceitos de prática, *práxis* e praticante e, na quarta subseção apresentamos a *Open Strategy* e o conceito das dimensões inclusão e transparência. Finalizamos esse capítulo na quinta subseção com a apresentação de um esquema teórico de pesquisa.

2.1 A Teoria da Estruturação

Anthony Giddens é um sociólogo, professor e escritor que, antes de escrever a obra intitulada *The Constitution Of Society* (1984), escreveu livros como *New Rules of Sociological Method* (1976) e *Central Problems of Social Theory* (1979), considerados os primeiros ensaios teóricos escritos por ele para apresentação da teoria de estruturação na obra *The Constitution Of Society* (Whittington, 2015).

A teoria da estruturação de Giddens (2003) não se baseia na experiência do ator individual nem em uma totalidade social, mas, sim, em práticas sociais ordenadas no espaço e no tempo. Essas práticas dão sentido às relações entre indivíduo e totalidade e, por esta razão, formam um domínio de estrutura básica, que permite estudar a ciência social por meio desse olhar conjuntural (Giddens, 2003). Para o autor, por meio da teoria da estruturação é possível propor um elo entre duas correntes sociais e pôr fim a um imperialismo de ideias, em que, de um lado estão as sociologias interpretativas que se alicerçam no sujeito, e, do outro, o funcionalismo e o estruturalismo, que propõem um olhar absoluto ao objeto social. O esforço do sociólogo Anthony Giddens em propor a teoria da estruturação buscou superar dualismos tradicionais como voluntarismo e determinismo, individualismo e estruturalismo, e micro e macro, uma vez que a teoria por ele proposta exige uma análise ampla das instituições, bem como o estudo da *práxis* (Whittington, 2015). Foi esse pensamento conciliatório entre as correntes sociológicas que fez com que, certas vezes, seja atribuído a Giddens o título de pesquisador da “terceira via” na política (Whittington, 2015).

Para sustentar a teoria da estruturação, Giddens (2003) traz para a reflexão a cognitividade do agente humano, e observa que as atividades sociais humanas se assemelham a alguns itens autorreprodutores da natureza, que são recursivos. No entanto, Giddens (2003)

afirma que, mesmo que o agente humano possua a mesma cognoscitividade da natureza, ou seja, extraia do seu meio ambiente recursos dos quais ele precisa para desempenhar o seu papel naquilo em que se dedica praticar, o agente humano possui aptidões cognitivas diferentes das ditas naturais, em razão de uma copresença, que se trata da interpolação da ação dentro das relações espaço-temporais. Ao partir dessa ideia recursiva de Giddens (2003), a teoria da estruturação permite entender que a atividade humana e as estruturas sociais estão recursivamente relacionadas, ou seja, as atividades são moldadas e possibilitadas nessas estruturas, compostas de regras e significados (práticas sistematizadas), que em uma relação de espaço e tempo se reproduzem no fluxo da ação humana (Shove, Pantzar & Watson, 2012).

Se resgatada a proposta conceitual de *self* na obra de Giddens (2003) como o “Eu atuante” do agente reflexivo, é possível compreender que, diferentemente da natureza que simplesmente “é” e “está”, o agente em seu estado de “Eu reflexivo” alcança a copresença, colocando-se dentro de um espaço e tempo que se permite racionalizar a ação e, assim, entender a sua reflexividade, posicionamento e, conseqüentemente, monitorar sua ação e a de outros neste mesmo espaço e tempo. O Eu reflexivo do agente se torna estável ao ponto de uma rotinização da ação ser mantida. Isso quer dizer que a rotinização da ação proporciona a ele uma segurança ontológica, mantida fundamentalmente na previsibilidade que a rotina oferece ao agente (Giddens, 2003). Portanto, a rotina traz consigo uma confiança de que o ambiente natural e social são como parecem ser e, ao contrário disso, abala a sensação de segurança ontológica do agente que percebe a necessidade de ressignificação de rotinas e, conseqüentemente, de práticas (Giddens, 2003). Para melhor visualizar a copresença, Giddens (2003) propõe um modelo de estratificação que ele chama de *self*/atuante. Esse modelo de estratificação é como um conjunto de processos incrustados que envolvem três dimensões: (1) motivação da ação, (2) racionalização da ação, e (3) monitoramento reflexivo da ação (Giddens, 2003). Conceitualmente, sobre as três dimensões da estratificação, Giddens (2003, p. 6-7) afirma que:

O monitoramento reflexivo da atividade é uma característica crônica da ação cotidiana e envolve a conduta não apenas do indivíduo, mas também de outros. [...] **a racionalização da ação** entende que os atores - também rotineiramente e, na maioria dos casos, sem qualquer alarde mantém um contínuo “entendimento teórico” das bases de sua atividade. [...] **a motivação** não está tão diretamente vinculada à continuidade da ação quanto sua monitoração reflexiva ou racionalização. **Ela refere-se mais ao potencial para a ação do que propriamente ao modo como a ação é cronicamente executada pelo agente** (grifos do autor).

Assim, a racionalização da ação está relacionada à intenção do agente na ação e, tal como a monitoração reflexiva da ação, ela está envolvida em um processo de rotinização, que é uma característica da conduta humana. Ao contrário disso, ocorre a motivação da ação quando geralmente ela está relacionada às práticas que, de algum modo, quebram a rotina (Giddens, 2003). Dessa forma, o agente, quando envolvido em uma situação em que ele experimenta a interação, que pode ser por meio de encontros ou episódios, aciona a monitoração reflexiva que traz, como uma memória, a rotina a ser aplicada naquela experimentação. Isso dá por meio de um processo de racionalização do agente, que visualiza o cenário onde essa interação se desenrola de forma intencional, e que, portanto, lhe permite monitorar tanto suas ações como as de outros (Giddens, 2003).

Na obra *The Practice Turn in Contemporary Theory* (2002), do sociólogo Andreas Reckwitz, estão reunidas uma variedade de posições teóricas sob a lente prática, inclusive a de rotinização como uma característica da prática (Shove et al., 2007). Para Reckwitz (2002), o agente é capaz de compreender em si estruturas de conhecimento e de significado (práticas), que são reproduzidas por um comportamento rotineiro que ele explica por meio do uso do termo “mentalismo culturalista”, atribuído ao local do social na mente humana. Tal como Giddens (2003), Reckwitz (2002) não considera a rotinização uma característica influente o suficiente para se negar a capacidade recursiva da ação. Ou seja, a motivação da ação permite quebrar rotinas e práticas, uma vez que a prática existe como um padrão da ação que pode ser preenchido por uma infinidade de ações únicas que perdura entre e por meio de momentos específicos de atuação (Shove et al., 2007).

Além da copresença do agente que envolve os conceitos de (1) motivação da ação, (2) racionalização da ação, e (3) monitoramento reflexivo da ação, para o entendimento da teoria da estruturação, elementos como segurança ontológica, consciência prática e consciência discursiva são fundamentais e se relacionam (Giddens, 2003). Consciência prática refere-se à monitoração reflexiva da conduta por agentes, refletida a exemplo como circunstâncias nas quais as pessoas prestam atenção a eventos que se desenrolam à volta delas de maneira a relacioná-los com suas atividades. A consciência discursiva é como uma recordação, um chamamento que se faz à memória de uma ação vivenciada, em que o agente é capaz de verbalizar para o outro (Giddens, 2003). Já a segurança ontológica está relacionada ao sentimento de segurança, desde cedo estimulado pelas figuras parentais, que se solidifica na rotinização. Isso, de certa forma, por se tratar de movimentos repetitivos conhecidos, oferece uma sensação de segurança ao agente de que o meio social em que ele está inserido é como parece ser (Giddens, 2003). Esses três elementos – sistema de segurança básica, consciência

prática e consciência discursiva – permeiam a relação entre o agente e agência, e trazem a oportunidade de entender o agente na teoria da estruturação como um praticante que é fidelizado na estrutura quando ele utiliza, no seu discurso, o “eu” que, a partir desse posicionamento nos encontros sociais, fica associado daí em diante (Giddens, 2003).

A teoria da estruturação de Giddens (2003) permite entender a agência como uma ação colocada em prática, realizada pelo agente com os recursos da agência, que podem ser ele mesmo ou recursos da estrutura. Por isso, a agência se relaciona mais com a capacidade do agente em poder fazer a ação do que as intenções dele na ação. Ou seja, ela está mais relacionada ao quanto o agente pode realizar as ações em primeiro lugar (Giddens, 2003). Recursos como *know-how*, conhecimento prévio e compreensão da estrutura são importantes para que os agentes pratiquem a sua agência, em razão da consciência prática ser uma habilidade deliberadamente cultivada entre eles como que se fossem entendimentos compartilhados do que se entende como apropriado nos termos em que são julgadas as regras daquela estrutura (Shove et al., 2007).

A linha entre consciência discursiva e consciência prática é flutuante e permeável, tanto na experiência do agente individual quanto no que se refere a comparações entre atores em diferentes contextos da atividade social. Contudo, não há barreira entre estes, como as que se observam entre o inconsciente e a consciência discursiva. O inconsciente inclui aquelas formas de cognição e de impulsão que estão ou totalmente impedidas de consciência ou somente aparecem na consciência de forma distorcida (Giddens, 2003, p. 5).

De elementos como copresença, consciência prática, discursiva, e agente e agência, há de se observar também como alicerces da teoria da estruturação os conceitos de estrutura, sistema e dualidade de estrutura (Giddens, 2003). Sistema, dentro de uma estrutura, pode ser entendido como propriedades estruturantes que organizam práticas que sustentam a relação entre o agente e a agência, conduzidas por uma dualidade da estrutura, ou seja, coexistem e influenciam uma à outra, moldando os caminhos de uma estrutura que, sem sujeito, existe fora do tempo e espaço, alicerçada nesta sistematização que se desenrola precisamente através do tempo e do espaço de seus agentes, agência e suas práticas sistematizadas (Giddens, 2003). Ao pensar na estrutura como um conjunto ordenado de relações que se transformam, é possível entender que a própria estrutura não tem estrutura. Por isso, ela é melhor visualizada por meio dessas propriedades estruturantes identificadas nas relações dos agentes humanos, dotados de capacidade cognitiva (Giddens, 2003). O sistema, dentro de uma estrutura, permite compreender a estruturação, que corresponde às condições que dominam a continuidade ou transmutação dessa estrutura, ou seja, a forma da reprodução desse sistema social (Giddens,

2003). Por isso, entender a estruturação é captar a forma como esses sistemas se fundamentam nas atividades cognitivas dos agentes e como se apoiam em regras e recursos da ação, de ampla variedade, produzidos e reproduzidos na interação desses agentes (Giddens, 2003). Tanto as regras quanto os recursos são propriedades estruturais de um sistema social, em que as regras podem ser rotinas, hábitos, procedimentos ou convenções formais e informais (Splitter et al., 2019). Compreendida a estruturação, é possível adentrar no conceito de dualidade da estrutura, ou seja, agência e estruturas não são conjuntos independentes, mas sim, representam uma dualidade, a dualidade da estrutura, quando as propriedades estruturais de sistemas sociais são, ao mesmo tempo, o meio e o fim das práticas que elas recursivamente organizam (Giddens, 2003). Por isso, em vez de ver a estrutura e a agência como opostas, a ideia de dualidade traz o conceito de que elas se constituem mutuamente (Splitter et al., 2019).

Pesquisadores de estratégia como prática veem na teoria da estruturação de Giddens (2003) uma oportunidade de explicar a prática sob uma lente sociológica (Whittington, 2015). A mesma oportunidade se apresenta na pesquisa em *Open Strategy*, que busca explicar os processos de mudança envolvidos na abertura (Splitter et al., 2019). O conceito de prática social, na teoria da estruturação, é útil para os pesquisadores da estratégia como prática, pois estabelece uma espécie de ponte entre o micro e o macro, entre instituições e indivíduos, entre prática e práxis (Whittington, 2015).

Giddens (2003) apresenta os agentes como praticantes, membros influentes na estrutura por possuírem a capacidade de agir por meio de sua agência, representando práticas, e assim podem reproduzir e alterar sistemas sociais (Splitter et al., 2019). No entanto, Giddens (2003) ressalta que a prática, sendo uma atividade, não é nem meramente individual, nem simplesmente voluntária, e sim, que é nas nuances em que ela ocorre que ela se destaca, pois é moldada no controle dos praticantes sobre os recursos e na adesão ou rejeição de regras (Whittington, 2015). As atividades, sob a perspectiva de Giddens (2003), são realizadas em sistemas sociais compostos por práticas, que podem existir em vários níveis de agregação, tanto macro quanto micro, em uma sociedade inteira, organização ou equipe de estratégia. Ou seja, é por meio da participação nesses sistemas que os profissionais adquirem agência e passam a ter a capacidade de aderir ou recusar as práticas dos sistemas em que participam (Splitter et al., 2019).

Filósofos como Wittgenstein e Heidegger, precursores no desenvolvimento de teorias relacionadas à prática, compartilham da ideia de que as práticas não são simplesmente pontos de passagem entre os sujeitos humanos e a estrutura social, mas sim, estão posicionadas no centro do palco que sustenta essa relação de sujeito e estrutura (Shove, Pantzar & Watson,

2012). Diferentemente da prática, que é legitimada pelos agentes por meio de uma sistematização na estrutura, os recursos utilizados pelos agentes podem ser alocativos, o que significa que permitem a flexibilidade do praticante em controlar a aplicabilidade, seja de recursos materiais ou até autoritários, como o controle sobre as pessoas. Por isso, quanto mais recursos os agentes/praticantes possuem e quanto melhor puderem negociar as “regras”, mais espaço terão para a agência (Splitter et al., 2019).

Schatzki, Cetina & Savigny (2001) abordam em sua obra “*The Practice Turn in Contemporary Theory*” a teoria da prática social, que desafia a forma de pensar sobre a vida humana e a sociabilidade dos sujeitos. Para eles, a pesquisa por meio do olhar da prática social, que até agora se concentrava nas ações individuais ou nas estruturas, sistemas e discursos sociais, acrescentou a essa corrente a visão de que é por meio da ação e interação dentro das práticas que a mente, a racionalidade e o conhecimento são constituídos, e a vida social é organizada, reproduzida e transformada – sistematizada.

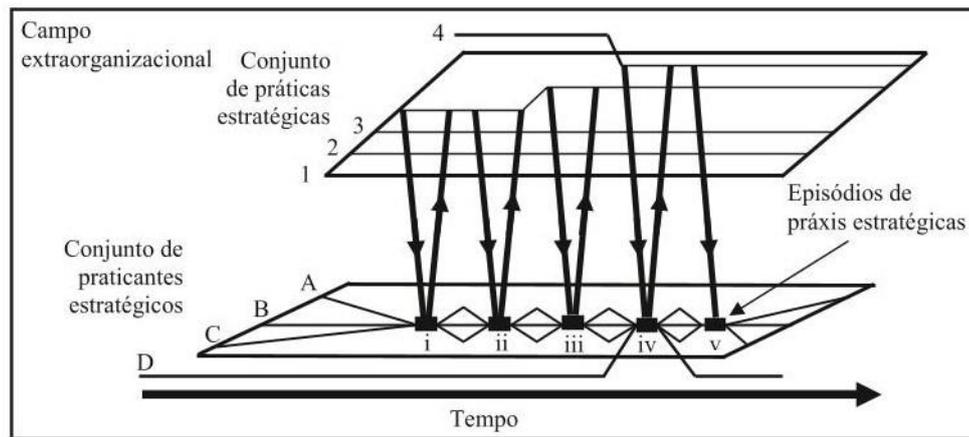
2.2 Estratégia como Prática Social

A pesquisa em estratégia como prática (SAP) tornou-se destaque nas últimas duas décadas e desafiou a abordagem tradicional da estratégia, tornando-se uma abordagem contemporânea que enriqueceu metodologicamente a teoria (Kohtamäki, Whittington, Vaara & Rabetino, 2022). A partir do trabalho de Whittington (1996), começou a ocorrer uma ressignificação nos estudos em estratégia, pois tal abordagem permitiu uma compreensão sociológica do fazer estratégico nas organizações (Jarzabkowski, Kaplan, Seidl & Whittington, 2015). No estudo de Whittington (2006) é apresentado um modelo teórico em que os praticantes, especialmente externos, se destacam na composição as práticas socialmente construídas por eles no processo estratégico da organização. Walter (2010) acrescenta ao estudo de Whittington (2006) que além dos atores externos, as práticas socialmente construídas também podem ser realizadas por praticantes internos da organização. A visão de que diferentes atores, internos ou externos possam ser incluídos no processo estratégico da organização, trouxe para a abordagem de estratégia como prática, a compreensão de que são os indivíduos e as práticas socialmente aceitas e compartilhadas por eles que guiam o “fazer estratégico” nas organizações. Assim, a estratégia deixa de ser algo pertencente à organização e passa a ser um produto dos dizeres e fazeres das pessoas que atuam nesta organização (Vaara & Whittington, 2012). Nesta abordagem, a estratégia é tida como algo que os indivíduos realizam e

compartilham no âmbito social (Whittington, 2007). Por isso, o fazer estratégico passa a ser uma atividade situada e aplicada socialmente, por meio de revisões, conversas e discursos estratégicos (Jarzabkowski, Balogun & Seidl, 2007).

Figura 1

Modelo teórico de Whittington (2006).



Na base inferior do modelo teórico de Whittington (2006), demonstrado na Figura 1, os praticantes são representados pelas letras A, B, C e D, em que os praticantes A, B e C atuam na mesma organização e o praticante D no campo extraorganizacional. Há no modelo da Figura 1, cinco pontos de convergência (i à v) em episódios de *práxis* em que os praticantes escolhem as práticas (1 a 4) que estão disponíveis no contexto organizacional e extraorganizacional demonstradas na base superior do modelo de Whittington (2006). Para o autor, os praticantes podem alternar o uso das práticas, adaptar, criar ou incorporar novas práticas, como no episódio iv da prática 4; fidelizada na organização, por um praticante extraorganizacional.

A estratégia como prática atribui menor ênfase às organizações e maior enfoque aos praticantes da estratégia e em como eles executam a estratégia, entendida como o processo do fazer estratégico ou *strategizing* (Whittington, 1996). De acordo com Jarzabkowski et al. (2007), o *strategizing* está vinculado à integração e interconexão de três dimensões analíticas orientadoras: a prática, a *práxis* e os praticantes. Entender a estratégia como uma prática social significa compreender a interação entre os diferentes atores (Whittington, 2006) e as atividades executadas por eles nas organizações (Jarzabkowski et al., 2007). Isso proporciona à estratégia como prática a apropriação do fenômeno da estratégia por meio de abordagens sociais, com foco na estratégia constituída e reconstituída por meio de ações de atores conhecedores das

práticas estratégicas (Jarzabkowski, 2005). Por isso, os praticantes na pesquisa em estratégia como prática passam a receber destaque devido à sua influência na formulação das estratégias e, conseqüentemente, nas práticas que são projetadas e retroalimentadas por meio da práxis (Jarzabkowski, Kaplan, Seidl & Whittington, 2016).

Geralmente, os estudos sobre a estratégia como prática trazem a interconexão de prática, práxis e praticante (Whittington, 2006) como principal meio de explicar a estratégia nesta perspectiva. No entanto, uma revisão recente dos estudos de estratégia como prática, realizada por Burgelman, Floyd, Laamanen, Mantere, Vaara & Whittington (2018), apontou que, além dessa interconexão, o uso de teorias que abordam práticas sociais e organizacionais na elaboração de estratégias, tais como: papéis e identidades dos praticantes; *sensemaking*, discursos e narrativas; poder e criticidade no trabalho de estratégia, também pode ser empregado. Cabe destacar que na estratégia como prática, o estudo das práticas (o quê), dos praticantes (quem) e da práxis (como) estão entrelaçados, ou seja, os praticantes são impreterivelmente portadores das práticas que, enquanto práticas, têm apenas uma existência não física - virtual - até o momento da execução da práxis, quando a prática finalmente toma forma (Jarzabkowski et al., 2016).

A perspectiva da prática como socialmente construída, trouxe para a pesquisa em estratégia como prática uma mudança nas unidades de análise em duas direções: uma que desce até o nível micro dos episódios de atividade realizados no processo estratégico e outra que foca no nível macro de práticas amplamente difundidas e categorias genéricas dos praticantes (Burgelman et al., 2018). Essas unidades de análise de nível micro e macro favorecem a introdução de novas metodologias de pesquisa de outros campos relacionados no campo da estratégia (Burgelman et al., 2018), como se observa no estudo de Vaara & Fritsch (2021). Neste estudo, os autores, ao revisar pesquisas sobre estratégia como prática, trouxeram a possibilidade de olhar a estratégia como prática com a utilização de metodologias como: base conceitual de micro nível da estratégia discurso; uso da linguagem em processos de trabalho de estratégia em seus contextos sociomateriais e multimodais; uso da linguagem e especialmente narrativas em processos de mudança estratégica de longo prazo; e reconstrução retórica e discursiva de processos organizacionais e estratégias em seus contextos históricos (Vaara & Fritsch, 2021).

A diversidade na forma de pesquisa de estratégia como prática não deve ser vista como negativa, mas sim, bem-vinda por trazer fontes de insights adicionais para a pesquisa (Kohtamäki et al., 2022). Essa diversidade permite ao pesquisador adotar uma posição construcionista, que proporciona a esses estudiosos assumirem que a realidade é socialmente

construída e, por isso, sujeita a diversas interpretações, dependendo do contexto e dos métodos por meio dos quais são feitas as descobertas (Rouleau & Cloutier, 2022). Esse posicionamento construcionista levou os pesquisadores de estratégia a reconsiderar o debate de agência e estrutura e abordar questões sobre como a agência é encenada nas organizações por meio das atividades do dia a dia, rotinas, conversas, eventos e outros episódios, para entender como eles estão contextualmente inseridos nos objetivos e resultados estratégicos (Rouleau & Cloutier, 2022).

2.3 Prática, *Práxis* e Praticantes

A estratégia como uma prática social é composta por procedimentos, rotinas, discursos e artefatos estruturantes da ação, que auxiliam na elaboração e realização da estratégia (Walter, 2010). A prática está diretamente ligada ao “fazer/ação” e pode compreender o uso de recursos comportamentais, cognitivos, procedimentais, discursivos e físicos (Jarzabkowski et al., 2007), além de hábitos comportamentais e tradições da organização (Whittington, 2006). Como um fenômeno social, a prática, quando relacionada à estratégia, está vinculada a ações que têm um sentido próprio, ou seja, ela é formada por distintos níveis sociais e por características da organização, pautando-se nos procedimentos e na cultura da própria organização em que está inserida (Splitter et al., 2019). Outra visão semelhante de prática é a de que corresponde a diferentes formas de atuação e rotina organizacional, compostas por inúmeros elementos interconectados, como modelos de atividades corporais e mentais, artefatos e seu uso, conhecimento assimilado, know-how, estados emocionais e motivacionais (Jarzabkowski et al., 2007).

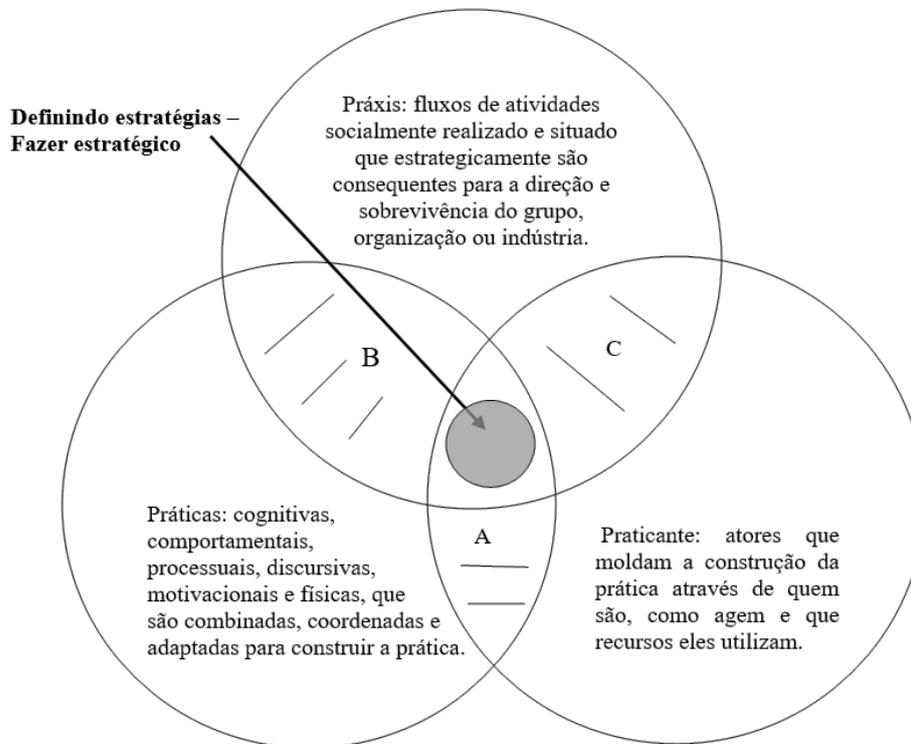
Práxis é definida como o fluxo das atividades desenvolvidas pelos praticantes, ou seja, a formulação e implementação delineada da estratégia, que consiste em reuniões, intervenções de consultores, briefings de equipe, apresentações, projetos, conversas (Whittington, 2006). Nos episódios de *práxis* ocorrem as ações reais promovidas pelos praticantes da estratégia, as quais são orientadas nas práticas socialmente legitimadas, envolvendo o rotineiro e o não rotineiro, o formal e o informal, as atividades centrais e periféricas da organização (Splitter et al., 2019). Por isso, a *práxis* oportuniza compreender como as estratégias são adaptadas às peculiaridades do cotidiano da organização e como são desempenhadas habitualmente (Jarzabkowski et al., 2015).

Os praticantes são os atores que, por meio do uso de suas habilidades e ações, corporificam e representam as práticas de estratégia nas organizações e podem introduzir outras práticas no ambiente organizacional ou externo a ele (Splitter et al., 2019). Eles se utilizam de inúmeras ferramentas e mecanismos para a execução da estratégia, em diferentes espaços de ação, como reuniões, seminários, discursos, conversas informais, entre outros (Whittington, 2006; Jarzabkowski et al., 2007). Os praticantes podem ocupar cargos nos diversos níveis organizacionais ou até mesmo não fazer parte da estrutura organizacional (Neis, 2018). São considerados estrategistas não por sua posição na estrutura organizacional, mas sim na participação nos episódios de *práxis*, nos quais são elaboradas as estratégias da organização (Jarzabkowski, 2005). A gerência intermediária, ou middle manager, é um exemplo de praticante de estratégia que estabelece a ligação entre a alta administração e o nível operacional da organização. Esses profissionais são essenciais na articulação da estratégia, pois atuam como elementos de suporte para a organização estratégica e contribuem para sua elaboração e implementação (Roczanski, Belluci, Lavarda & Melo, 2020). Com o intuito de demonstrar a interconexão entre prática, *práxis* e praticante abordadas nesta seção, a Figura 2 apresenta o modelo proposto por Jarzabkowski et al. (2007).

O fazer estratégico (*strategizing*) ocorre no ponto (área cinza da figura) em que a *práxis*, as práticas e os praticantes se encontram (a, b, c). É válido ressaltar que, mesmo estando nesse ponto conectado no *strategizing*, cada um tem sua característica única, com foco dominante. Por isso, podem trazer resultados diferentes, conforme o olhar empírico lançado na pesquisa científica (Jarzabkowski et al., 2007).

Figura 2

Interconexão entre prática, prática e praticante



Nota: Jarzabkowski et al. (2007).

Na busca por compreendermos o cenário em que o contador atua como praticante da estratégia, encontramos estudos anteriores que possibilitaram a elaboração da Tabela .

Tabela 1

Contador e processo estratégico

Autores	Título	Achados do estudo	Resumo
Ahrens & Chapman (2007)	<i>Management accounting as practice.</i>	Basearam-se na teorização prática, em particular a de Schatzki (2001, 2002, 2005) para demonstrar que o uso da contabilidade gerencial na estratégia varia de acordo com a intenção normativa do praticante. E, que essa variação conduz a participação da contabilidade na estratégia por meio da geração de controles gerenciais, em que a construção desses controles, se entende como uma funcionalidade da contabilidade.	Uso da contabilidade gerencial na estratégia por meio de controles.
Windeck et al. (2013)	<i>Enrolling managers to accept the business partner: The role of boundary objects</i>	Verificaram que o papel do profissional contábil tem se alterado, ultrapassando conceitos de que este profissional se limita em elaborar informações internas sobre eventos passados e manter sistemas de contabilidade. O profissional passa a ser considerado um parceiro de negócios, agente de mudança dentro das organizações, que tem na organização e nos gerentes, seus principais clientes de serviços.	Alteração do papel do contador, como parceiro de negócios

Tabela 1*Contador e processo estratégico (continuação)*

Autores	Título	Achados do estudo	Resumo
Brorström, 2017	<i>How numbers of the future are shaping today: The role of forecasts and calculations in public sector strategic thinking</i>	Examinou o papel dos números na formação da estratégia e verificou que políticos e grupos de estratégia, utilizam de números da contabilidade, para realizar suas estratégias	Números de contabilidade no uso das estratégias
Hutaibat (2019)	<i>Accounting for strategic management, strategising and power structures in the Jordanian higher education sector</i>	Verificou o uso da contabilidade como uma ferramenta decisória no processo de estratégia em um conjunto de disciplinas de estratégia, oferecido no setor de ensino superior. Utilizam o orçamento como principal técnica contábil em apoio à estratégia, além de o orçamento de capital, em relação à avaliação de investimentos de maior soma e seus potenciais retornos.	Técnicas contábeis como orçamento, utilizados como ferramenta de decisão estratégica
Wolf et al. (2019)	<i>What we know about management accountants' changing identities and roles – a systematic literature review. Management accountants' changing identities and roles</i>	Verificaram a existência de uma reconstrução de identidade do contador que implica em uma mudança não apenas de uma legitimidade externa deste profissional, mas também que eles próprios vivenciem e demonstrem internamente o novo roteiro de papéis por eles exercidos.	Reconstrução da identidade do contador
Pasch (2019)	<i>Strategy and innovation: the mediating role of management accountants and management accounting systems' use</i>	Verificou a forma como os profissionais de contabilidade estão envolvidos no processo estratégico das organizações permanece inexplorada e que o aumento da inovação tecnológica implica na redução de tarefas rotineiras proporcionando ao contador um maior envolvimento na tomada de decisão gerencial.	Contadores envolvidos no processo estratégico de forma inexplorada
Gulin et al. (2019)	<i>Digitalization and the Challenges for the Accounting Profession</i>	Verificaram que o avanço da tecnologia trouxe para a profissão contábil uma necessidade de rápida adaptação e de transformação da prática e dos processos de negócio. Previram algumas mudanças na profissão advindas do uso da tecnologia, como à disposição de relatórios diários; diferenças na forma de elaboração de planos de negócios e estratégicos; implementação de carteira digital, contabilidade online; e a terceirização de contabilidade em países distantes.	Avanço da tecnologia como indutor de mudança da profissão contábil
Begkos et al. (2020)	<i>How do medical managers strategize? A strategy-as-practice perspective</i>	Verificaram a forma como os clínicos médicos usam a contabilidade para criar estratégias em suas Direções Clínicas e, evidenciaram que a contabilidade pode servir de apoio para decisões de sentido contestatório, de conformidade ou de adesão em situações de caráter financeiro, como na recuperação de dívida, alavancagem nos lucros ou investimento de capital.	A contabilidade no uso estratégico em clínicas médicas
Englund et al. (2020)	<i>A structuration theory perspective on the interplay between strategy and accounting: Unpacking social continuity and transformation. Critical Perspectives on Accounting</i>	Utilizaram a Teoria de Estruturação de Anthony Giddens para entender a interação entre estratégia e contabilidade no dia a dia da organização. Verificaram que a estratégia e contabilidade devem andar em conjunto, como dois aspectos de uma mesma prática, que permite entender como as práticas contábeis podem interagir para produzir continuidade e transformação social no processo do fazer estratégico.	Utilização da Teoria de Estruturação como forma de entender a estratégia e a contabilidade

Tabela 1*Contador e processo estratégico (continuação)*

Autores	Título	Achados do estudo	Resumo
Álcaez et al. (2020)	<i>Management accounting practices and efficiency in a Colombian multi-utility conglomerate. Journal of Accounting in Emerging Economies</i>	Verificam o uso das ferramentas contábeis de forma gerencial. Mostraram que uma tríade entre contabilidade, orçamento e planejamento financeiro, podem trazer critérios de lucratividade bem-sucedidos para as organizações para potencializar a eficiência da empresa em relação à lucratividade.	Uso de orçamento, contabilidade e planejamento financeiro de forma estratégica na alavancagem do lucro
Tomo & Spanò (2020)	<i>Strategising identity in the accounting profession: "mirror, mirror on the wall, who is the accountant of them all?". Meditari Accountancy Research</i>	Verificaram a existência de uma reconstrução de identidade dos contadores e que são diversas as condições que causaram essa reestruturação como exigências regulatórias, demandas da administração pública e aumento do poder dos provedores de tecnologia de informação – TI, pressão da classe profissional, da organização ou cultura. Evidenciaram que os contadores reagiram a essas condições remodelando a sua imagem por meio de estratégias projetadas para impressionar a si mesmos e aos outros.	Reconstrução da identidade do contador
Zhang et al. (2020)	<i>The impact of artificial intelligence and blockchain on the accounting profession</i>	Verificaram como a tecnologia tem influenciado em uma ressignificação da profissão do contador e que em amplo crescimento, ela introduziu mudanças na prática da profissão contábil, como uma demanda crescente por profissionais de tecnologia da informação com experiência em contabilidade em detrimento de graduados em contabilidade, mas sem conhecimentos de TI.	A tecnologia como indutor da ressignificação do contador
Carnegie et al. (2021)	<i>It's 2020: what is accounting today?</i>	Verificaram que o espaço de tempo dedicado na profissão contábil, na execução de atividades técnicas é maior que relacionadas a práticas sociais. Observaram que embora as definições da contabilidade tenham evoluído, elas não refletem adequadamente a contabilidade como uma prática social e moral, mas, que continuam a posicionar a contabilidade como uma prática exclusivamente técnica. Propuseram uma reflexão sobre o papel da contabilidade contemporânea, que resultou em uma definição de contabilidade, que reflete tanto aspectos técnicos, como social e moral.	Redefinição do conceito de contabilidade e apresentação de definição de contabilidade contemporânea

Nota: Elaborado pela autora (2024).

Apresentamos na Tabela os estudos encontrados relacionados ao contador, contabilidade e o processo estratégico. Compreendemos por meio desses estudos o uso da contabilidade no processo estratégico das organizações, que inclui a geração de ferramentas de controle como orçamento, recuperação de dívida, alavancagem nos lucros e investimento de capital (Hutaibat, 2019; Begkos et al., 2020). Além disso, a contabilidade, em conjunto com a realização de planejamento financeiro e controle orçamentário, permite uma melhor aplicação

de critérios de lucratividade na organização (Álcaez et al., 2020) e influência nas decisões estratégicas.

O uso da contabilidade gerencial na formulação da estratégia é evidenciado por Ahrens & Chapman (2007). Esses autores compreenderam, por meio da teoria prática de Schatzki et al. (2001), a contribuição da contabilidade gerencial na estratégia como uma resposta intencional do praticante por meio de ações normativas que impulsionam a contabilidade a gerar controles. Para Brorström (2017), a participação da contabilidade na formulação da estratégia decorre da capacidade da contabilidade de gerar números que permitem às equipes de governo projetar cenários de governança pública.

A existência de um movimento de ressignificação do papel do contador, no sentido de uma maior participação deste profissional no processo gerencial e estratégico da organização, é compreendida por meio dos estudos de Windeck et al. (2013), Wolf et al. (2019) e Tomo & Spanò (2020). Embora a forma como esse movimento de ressignificação do papel do contador permaneça obscura, conforme observado por Pasch (2019), observamos que o avanço tecnológico, evidenciado nos estudos de Zhang et al. (2020) e Gulin et al. (2019), é um elemento que pode explicar o movimento da ressignificação da profissão contábil. Além disso, o cumprimento das exigências regulamentadoras, as demandas da administração pública, a pressão da classe profissional, da organização ou da cultura, e um maior engajamento social e moral, evidenciados no estudo de Tomo & Spanò (2020), compõem, junto com a tecnologia, um conjunto de elementos que indicam as razões da ressignificação.

A busca por um conceito contemporâneo da contabilidade, evidenciado no estudo de Carnegie et al. (2021), permite entendermos a contabilidade como uma construção social, moral e técnica. Esse estudo, assim como o de Englund et al. (2020), utilizou a teoria da estruturação de Giddens (2003) para entender a interação entre estratégia e contabilidade e contribuir para o movimento de ressignificação do papel do contador como um agente capaz de inserir-se na estratégia.

2.4 *Open Strategy*

O fenômeno da *Open Strategy* foi citado e incentivado por Chesbrough & Appleyard (2007), contudo, foi a partir de Whittington et al. (2011) e a edição especial da revista *Long Range Planning* de 2017 que trouxe como título “*Open Strategy: Transparency and Inclusion in Strategy Processes*” que ele passou oficialmente a ser incorporado nos estudos da estratégia

organizacional. No estudo de Whittington et al. (2011) os autores motivados pelo interesse contemporâneo em inovação aberta em que se apresentava à época, descreveram o processo de abertura na organização que oportunizou a adoção de conceitos de inclusão e transparência à estratégia, assim como na observação de reflexos internos e externos no processo de fazer estratégia. Outro marco na literatura da *Open Strategy* foi a publicação, em 2019, do Cambridge Handbook of *Open Strategy*, que teve como finalidade fornecer uma introdução ao conceito da *Open Strategy*, suas dimensões, práticas, papéis da tecnologia, desafios e políticas envolvidas (Seidl, Von Krogh, & Whittington, 2019).

A motivação do processo de abertura da estratégia pode ser compreendida devido à precariedade da profissão em estratégia. Ou seja, a estratégia, sujeita a demandas cíclicas de mudanças no poder organizacional, passou para formas mais abertas de formulação de estratégias, com maior transparência e inclusão de diferentes atores, internos e externos, o que retirou das mãos do “profissional da estratégia” o “poder” da prática (Whittington et al., 2011).

A *Open Strategy* corresponde a um conjunto dinâmico de práticas que proporcionam às partes interessadas maior transparência estratégica e inclusão, cujo equilíbrio e extensão respondem às contingências em evolução, advindas de dentro e fora dos limites organizacionais (Hautz, Seidl, & Whittington, 2017). A inclusão e transparência podem trazer benefícios, como um maior entendimento e engajamento das partes interessadas no processo de fazer estratégico, quando se percebem incluídas na organização (Gegenhuber & Dobusch, 2016). Outros benefícios que a abertura da estratégia pode trazer para a organização incluem a expansão do campo de visão sobre a organização, seus negócios e os atores envolvidos, proporcionando, conseqüentemente, processos decisórios mais assertivos (Mack & Szulanski, 2017).

Conceitualmente, a *Open Strategy* tem como dimensões teóricas a inclusão e a transparência, direcionadas às questões estratégicas da organização (Whittington et al., 2011). A primeira pode ser consequência de novas tecnologias da informação, da ampliação do trabalho e do conhecimento, ou de economias e sociedades mais colaborativas (Seidl et al., 2019; Hautz et al., 2017). E a segunda se relaciona à visibilidade das informações estratégicas de uma organização durante o processo de elaboração, especialmente na divulgação das estratégias que foram produzidas (Whittington et al., 2011).

A inclusão contempla o envolvimento não esporádico no processo estratégico da organização de membros internos de diferentes níveis hierárquicos e do público externo, como escolas de negócios, consultores, empresas de assessoria e a comunidade (Whittington et al., 2011). Por isso, na *Open Strategy*, os praticantes da estratégia não se limitam a executivos seniores, gerentes de nível médio e consultores de estratégia. Com a inclusão, qualquer

indivíduo, interno ou externo à organização, pode moldar de forma determinada ou inadvertida a condução da estratégia (Splitter et al., 2019).

Em organizações onde a inclusão existe, os participantes da estratégia não apenas discutem seus pontos de vista e perspectivas, mas, também se envolvem na construção do processo de estratégia e do seu conteúdo (Mack & Szulanski, 2017).

A inclusão é promovida por meio de interações e diálogos e, explora a produção do conhecimento coletivo e permite obter contribuições de um maior número de interessados, além de promover uma reflexão sobre o papel desses próprios indivíduos na organização, o que gera um sentimento de responsabilidade compartilhada com a organização (Luedicke, Szeemann, Furnari & Ladstaetter, 2016).

Vale ressaltarmos que inclusão e participação do processo estratégico são conceitos diferentes mesmo que ambos se manifestem em decorrência de uma abertura estratégica da organização (Quick & Feldman, 2011). A inclusão requer um envolvimento não temporário do praticante no processo estratégico em que passa a tomar como hábito a prática estratégica na sua atuação e a possuir um sentido de comunidade onde faz sentido para ele atuar como praticante (Mack & Szulanski, 2017). Já a participação sugere um grau menor de envolvimento do agente no processo estratégico na atuação fragmentada dele nesse processo que acontece de forma esporádica (Adobor, 2020).

A transparência na *Open Strategy* vai além da informação compartilhada de forma voluntária ou obrigatória (Ohlson & Yakis-Douglas, 2019). Para os autores, ela pode ser alcançada por meio de táticas disruptivas, que visam descobrir mais informações do que o pretendido originalmente, tais como: comunicação *push e pull* (comunicação bidirecional entre a administração e os funcionários) ou convites ao compartilhamento. No caso do compartilhamento, por exemplo, pode ocorrer a publicação por ativistas de informações sobre uma empresa, o que força a administração ou seus conselhos a divulgar tipos específicos de informações anteriormente não reveladas (Ohlson & Yakis-Douglas, 2019).

Para Stieger, Matzler, Chatterjee & Ladstaetter-Fussenegger (2012), o uso da tecnologia e dos sistemas de informação são ferramentas que proporcionam a transparência, a qual, de acordo com Ohlson & Yakis-Douglas (2019), pode ser motivada por uma variedade de fatores, como greenwashing, relações públicas, construção ou manutenção de reputação, lobby, gestão das expectativas dos acionistas, cumprimento de padrões em determinados mercados ou aplicação de autorregulação.

A transparência na organização não requer necessariamente que a inclusão ocorra, embora a inclusão demande certa transparência no fazer estratégico (Seidl et al., 2019).

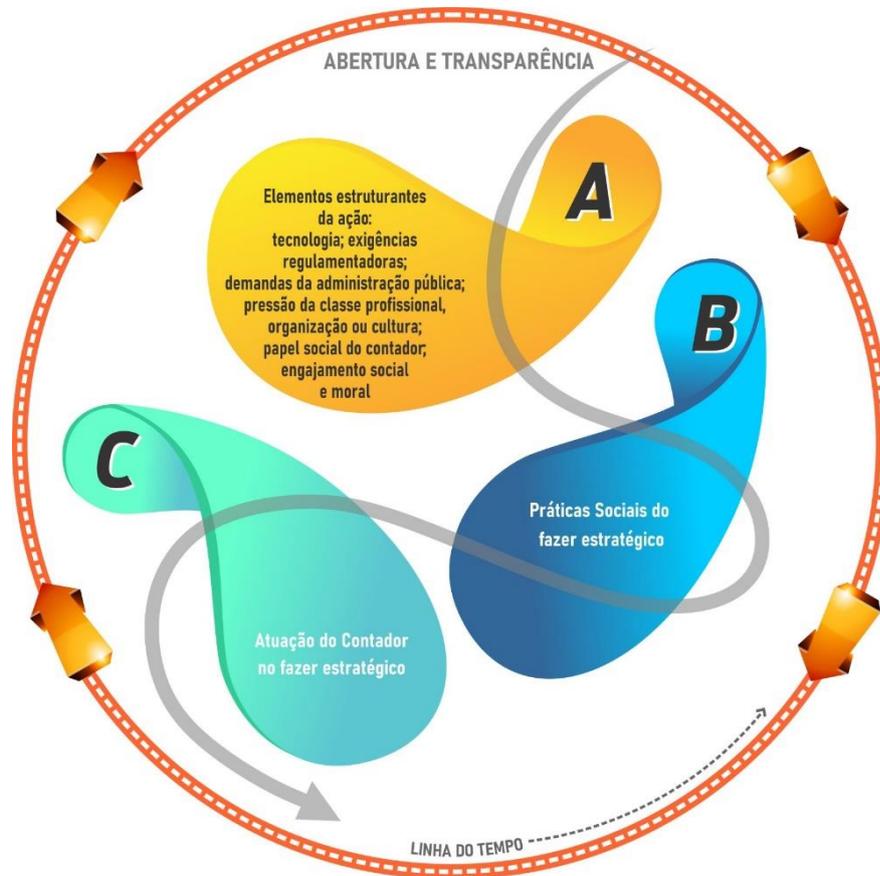
Portanto, na definição da estratégia adotada na organização, é possível simbolicamente “medir” o quão inclusiva e transparente a organização está em determinado momento, uma vez que uma dimensão não exclui a outra. A decisão de escolha entre elas na estratégia ocorre diante do contexto e das circunstâncias às quais a organização está exposta (Hautz et al., 2017).

Sob um contexto social, além de inclusão e transparência, podem estar envolvidas inúmeras práticas estratégicas, como a flexibilidade e a horizontalização (Villar, Rese e Roglio, 2019). A primeira se refere a um ambiente organizacional em constante mudança, que exige da organização a capacidade de se reorganizar e conta para isso com o apoio dos diferentes stakeholders. Já a segunda corresponde a práticas que buscam eliminar as distinções hierárquicas, utilizando ferramentas e métodos que mediam as relações sociais organizacionais. Ou seja, ocorre um deslocamento nas posições do organograma, refletindo uma mudança de mentalidade dos envolvidos, que, independentemente do posicionamento hierárquico, pensam e agem entre si no processo estratégico (Villar et al., 2019).

O termo abertura, de forma geral, tem se tornado amplamente difundido na sociedade moderna. Atualmente, além da *Open Strategy*, tem-se falado em educação, governo, inovação, plataformas, ciência e código abertos (Splitter, Dobusch, Krogh, Whittington & Walgenbach, 2023). Essa amplitude da discussão sobre abertura em diversas áreas diferentes é um indicador de importância empírica e um desafio em relação à problematização de teorias. Isso ocorre porque, por vezes, os pesquisadores buscam explicar isoladamente o fenômeno da abertura, em vez de explorar a oportunidade de olhar conjuntamente para as mais variadas áreas (Splitter et al., 2023).

2.5 Esquema Teórico de Pesquisa

Com o objetivo de proporcionarmos uma visualização dos elementos teóricos desta pesquisa, apresentamos na Figura 3 uma proposta de esquema teórico.

Figura 3*Esquema teórico de pesquisa*

Nota: Dados do autor (2024).

Na Figura 3, apresentamos elementos estruturantes da ação, tais como: tecnologia (Gulin et al., 2019; Zhang et al., 2020); exigências regulamentadoras; demandas da administração pública; pressão da classe profissional, organização ou cultura (Tomo & Spanò, 2020); papel social do contador (Wolf et al., 2019; Tomo & Spanò, 2020); e engajamento social e moral (Carnegie et al., 2021). Compreendemos que esses elementos estruturantes proporcionam, paralelamente, por meio da inclusão e da transparência, o surgimento de novas práticas sociais ou a alteração, (re)constituição, das práticas existentes no fazer estratégico (Whittington et al., 2011). Essas novas práticas ou alterações nelas, por exemplo, podem levar o contador, que anteriormente frequentemente se apoiava apenas em seu conhecimento técnico para oferecer aos gestores apoio na tomada de decisões, a assumir um papel mais ativo e próximo da gestão nas organizações (Wolf et al., 2019). Assim, o contador começa a perceber um movimento em direção à ressignificação do papel social de sua profissão, influenciado por elementos estruturantes que o convidam a assumir uma nova postura na organização (Wolf et al., 2019; Tomo & Spanò, 2020). A partir disso, o contador inicia um processo de

(re)constituição ou constituição de novas práticas e passa a alimentar, reestruturar, limitar ou expandir seu comportamento social esperado (Giddens, 2003).

A Estrutura, segundo Giddens (2003), se estabelece de forma abstrata, apoiada em regras e recursos que estão implicados recursivamente na prática social. Essa estrutura, que ora possibilita e ora restringe a agência, é institucionalizada por meio de práticas sociais que apresentam características de propriedades estruturais, as quais se desdobram ao longo do tempo e espaço (Giddens, 2003). Por essa razão é que no esquema teórico, apresentado na Figura 3, os (A) elementos estruturantes movimentam-se por meio das relações estabelecidas no tempo e espaço, ocasionando o surgimento ou a alteração das (B) práticas sociais no fazer estratégico, levando os contadores a uma (C) atuação no fazer estratégico. Essas relações, estabelecidas ao longo do tempo e espaço, transformam-se continuamente, caracterizando o processo de estruturação, que tem como ideal a transformação contínua da informação. Daí a relevância dos elementos estruturantes da ação, pois eles acompanham esse processo e podem moldar, reestruturar, implementar, limitar ou expandir as práticas sociais (Giddens, 2003). No esquema teórico, o movimento de transformação contínua, estabelecido no tempo e espaço, é representado por um círculo aberto com setas direcionadas no sentido horário, simbolizando essa característica de transformação contínua da informação na estrutura e a possibilidade de surgimento ou continuidade de novas práticas sociais ao longo desse tempo e espaço. Esse movimento de transformação é observado na profissão contábil (Carnegie et al., 2021), especialmente quando esses agentes começam a perceber as oportunidades ou desafios apresentados por elementos estruturantes, que os conduzem a uma nova postura na estrutura, com maior participação nas decisões tomadas (Wolf et al., 2019; Tomo & Spanò, 2020).

A possibilidade dos agentes de modelar ou remodelar condutas e consolidar práticas na estrutura, por exemplo, por meio da rotinização, é compreendida como a dualidade da estrutura (Giddens, 2003). Assim, ao observarmos que novos agentes estão sendo incluídos no processo de planejamento estratégico e que este processo está sendo conduzido de forma cada vez mais transparente (Whittington et al., 2011), os contadores começam a ser solicitados a participar das decisões, assumindo um papel de parceiro de negócios que os aproxima da gestão organizacional (Wolf et al., 2019). O fenômeno da *Open Strategy*, por meio de maior inclusão e transparência no processo estratégico, permite que, paralelamente aos elementos estruturantes da ação, como os que apresentamos no esquema teórico (Figura 3), ocorra o surgimento ou alteração das práticas sociais (Whittington et al., 2011). Além disso, assim como na estruturação, de característica continuada de transformação da informação (Giddens, 2003), o fenômeno da *Open Strategy* também não é estático (Splitter et al., 2023), ou seja, ele transita e

coexiste nessas mudanças que acontecem na estrutura. Daí a representação da inclusão e transparência no modelo teórico como uma espiral, que dá sentido e movimento a essas mudanças, bem como a ressignificações de papel e mudanças de postura profissional, como as observadas nos contadores (Wolf et al., 2019; Tomo & Spanò, 2020).

3 Abordagem Metodológica

Nesta seção, apresentamos a metodologia em relação ao: (i) delineamento da pesquisa, (ii) unidade de análise, nível de análise e sujeitos da pesquisa, (iii) procedimento de coleta de dados, e (iv) procedimentos e análise de dados.

3.1 Delineamento da Pesquisa

Considerarmos que o mundo organizacional é socialmente construído sugere que as pessoas sejam as principais construtoras de suas realidades organizacionais. Sendo elas as detentoras do conhecimento do que estão fazendo, ninguém melhor do que elas para explicar seus pensamentos, intenções e ações (Gioia, Corley, & Hamilton, 2012). Ao compartilharmos da suposição ontológica de que o mundo não é uma estrutura concreta ou imutável, acreditamos que os seres humanos possam responder ao mundo social em que fazem parte e por isto contribuir ativamente para a sua criação. Desta forma, entendemos que as abordagens dominantes, que se limitam ao estudo em laboratórios ou que sejam fixas na linha do tempo, deixam de contemplar toda a construção social que pode envolver a natureza de um problema (Morgan & Smircich, 1980). A partir disto, optamos em abordar a nossa pesquisa de forma qualitativa, em que os pesquisadores neste tipo de estudo estão mais interessados em como, do que em quanto, ou seja, procuramos entender como as pessoas interpretam as suas experiências, constroem seus mundos, explicam e ressignificam suas experiências no mundo social (Merriam & Tisdell, 2016). Por meio de um processo indutivo, o pesquisador qualitativo coleta dados para construir conceitos, hipóteses ou teorias em vez de testar hipóteses dedutivamente, como na pesquisa positivista (Merriam & Tisdell, 2016). Alicerçados no pensamento de Merriam & Tisdell (2016) e de Gioia et al. (2012), compreendemos esta pesquisa como construcionista ou, de acordo com Mattos (2020), explicativa, pois tem como finalidade explicar de forma indutiva os dados identificados em campo, que determinam ou contribuem para a ocorrência do fenômeno observado. Também pode ser considerada interpretativa porque está baseada nas interpretações dos informantes, ou seja, nas estruturas e nos processos que os próprios informantes utilizam para construir socialmente o significado de sua experiência (Gioia, 2021). Além disso, esta pesquisa se caracteriza como um estudo de casos múltiplos, em que se pretende observar atributos de interesse entre os entrevistados e discutir com eles esses atributos para obter recomendações e dados em torno do fenômeno observado coletivamente (Stake, 2005).

A escolha por esse procedimento no uso da investigação qualitativa transcende escolhas metodológicas, pois se trata de uma forma como se pretende observar um fenômeno que, em conjunto com teorias sociológicas, observa a relação humana socialmente construída, para obter um melhor resultado de pesquisa sobre relações sociais e os fenômenos que as cercam (Stake, 2005). Entendemos a pesquisa qualitativa como uma construção em direção à teoria a partir de observações e entendimentos intuitivos adquiridos em campo, pedaços e informações de entrevistas, observações ou documentos que são combinados e ordenados em temas maiores (Merriam & Tisdell, 2016). Para esses autores, esse tipo de pesquisa parte do particular para o geral e as descobertas derivadas indutivamente devem geralmente ser apresentadas na forma de temas, categorias, tipologias, conceitos, hipóteses provisórias e até mesmo teoria sobre um aspecto particular da prática (Merriam & Tisdell, 2016). Observamos na técnica de análise “1ª e 2ª ordem” de Gioia et al. (2012) uma oportunidade de aplicação na pesquisa qualitativa, explicada por Merriam & Tisdell (2016), por sistematizar o caminho de análise para o pesquisador qualitativo, sem, no entanto, restringir a descoberta deste pesquisador em campo. Portanto, a técnica que adotamos de análise nesta pesquisa corresponde a de análise de “1ª e 2ª ordem”.

3.2 Unidade de Análise, Nível de Análise e Sujeitos da Pesquisa

Este estudo tem como unidade de análise a prática social em um estudo de casos múltiplos em quatro cooperativas e uma empresa que atuam no ramo de laticínios e alimentos na região oeste do Paraná. O faturamento no ano de 2022 e as principais atividades dessas cooperativas/empresa são demonstrados na Tabela 2.

Tabela 2

Identificação das cooperativas e empresa

Cooperativa /empresa	Faturamento ano de 2022	Principais Atividades
A	22.106 bilhões	Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de insumos agropecuários e de produtos alimentícios [...].
B	8.805 bilhões	Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas, de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados [...] Comércio varejista de carnes – açougues, Fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância de produção própria.
C	4.808 bilhões	Frigorífico - abate de suínos, fabricação de produtos de carne, preparação de subprodutos do abate, preparação do leite, fabricação de laticínios, fabricação de alimentos para animais, comércio atacadista de animais vivos, de alimentos para animais, de leite e laticínios [...].

Tabela 2*Identificação das cooperativas e empresa (continuação)*

Cooperativa /empresa	Faturamento ano de 2022	Principais Atividades
D	2.162 bilhões	Comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo, mercadorias em geral, com predominância de insumos agropecuários, cereais e leguminosas beneficiados [...] fabricação de alimentos para animais, abate de aves, fabricação de produtos de carne e preparação de subprodutos do abate.
E	658.663 Milhões	Fabricação de laticínios, Comércio atacadista de leite e laticínios

Nota: Relatórios financeiros 2022 e Cartão CNPJ(RFB).

O nível de análise desta pesquisa é meso e parte da ideia de que a profissão contábil é socialmente construída. Ou seja, buscamos compreender as interações dos indivíduos (micro) e como as práticas sociais (macro) são moldadas e interpretadas por eles. O sujeito da pesquisa são os contadores e seus pares nas cooperativas/empresa analisadas.

3.3 Procedimentos de Coleta dos Dados

Realizamos entrevistas semiestruturadas com contadores que ocupam cargos de gerência, coordenação, supervisão, análise e *controller*, bem como com os pares desses contadores, formados em outras áreas de conhecimento, mas, com o mesmo nível hierárquico. A entrevista semiestruturada é um tipo de entrevista que mantém um roteiro flexível, mas focado no objeto de estudo durante toda a entrevista (Mattos, 2020). Ou seja, consiste em o entrevistador ter uma série de perguntas que podem variar na sequência da aplicação, proporcionando certa liberdade ao pesquisador. Por isto, observada por ele no decorrer da entrevista, respostas significativas do entrevistado, essa técnica permita ao pesquisador formular novas perguntas além daquelas no roteiro previamente elaborado (Bryman, 2016). Explicamos que os pares dos contadores com formação em outras áreas de conhecimento foram entrevistados com a intenção de entendermos o envolvimento deles com os contadores e/ou o uso dos dados contábeis na formulação de estratégia, visando compreendermos a relação entre esses pares no processo estratégico da organização.

O escopo flexível de perguntas que aplicamos na entrevista semiestruturada buscou investigar as ações em que o contador está incluído no processo estratégico. Nesta pesquisa a inclusão do contador compreende o envolvimento não esporádico dele em rotinas que resultam tanto no fornecimento como na elaboração de dados e informações utilizadas por eles ou por pares para tomada de decisão gerencial e estratégica. Realizamos as entrevistas entre março de

2021 e setembro de 2022. Ao todo, foram dezoito entrevistas que totalizaram 15 horas de gravação e 383 páginas de transcrição em formato Word, com média aproximada de 52 minutos por entrevistado. Aplicamos as entrevistas de forma *online* e utilizamos como ferramenta de conversação o aplicativo *Teams*. A todos os participantes solicitamos a autorização para a gravação das entrevistas, e nela a autorização de cedência dos dados, formalizada posteriormente por meio de termo de concessão assinado por eles. Em relação a seleção dos entrevistados explicamos que ocorreu por oportunidade e indicação, e que utilizamos de uma amostragem de bola de neve, que consiste em localizar potenciais participantes que atendam aos critérios estabelecidos para a participação no estudo. Ao entrevistar os participantes iniciais, solicitamos que eles indicassem outros participantes, e assim por diante, seguindo sucessivamente (Merriam & Tisdell, 2016). O convite para participação na pesquisa foi feito de diversas formas, como por telefone, e-mail e mensagens eletrônicas (WhatsApp). Na primeira abordagem junto às cooperativas e à empresa, apresentamos os objetivos da pesquisa e solicitamos a indicações de possíveis participantes, que fossem contadores e que ocupassem cargos de gerência, direção ou coordenação. Na segunda abordagem, os entrevistados foram contatados diretamente e, posteriormente, indicaram outras pessoas tanto de suas próprias cooperativas quanto de outras, o que resultou na participação de um total de 5 (cinco) cooperativas analisadas e 18 (dezoito) entrevistados. A indicação por bola de neve facilitou a participação de novos contatos que eram oferecidos pelos participantes.

3.3.1 Identificação e Perfil dos Sujeitos de Pesquisa

Entrevistamos um total de 18 sujeitos em que 13 trabalham nas cooperativas analisadas e cinco na empresa que também compõem o estudo de caso múltiplo. A diferenciação na apresentação dos sujeitos é necessária devido à estrutura constitucional envolvida nesses dois tipos de atividades. Nas cooperativas, por exemplo, além do corpo de diretoria executiva, há a constituição de um conselho administrativo e um conselho fiscal, enquanto na empresa essa estrutura não é necessária, e as decisões são pautadas apenas pelo corpo de diretoria executiva.

Para a identificação dos sujeitos de pesquisa, tomamos de base a Tabela 2 (p.43-44), em que trouxemos a identificação das cooperativas/empresas como A, B, C, D e E. Portanto, na Tabela 3 a seguir possível perceber que a distribuição dos entrevistados segue a mesma ordem das cooperativas e empresas apresentadas na tabela 2, facilitando assim ao leitor a correspondência do entrevistado ao porte da cooperativa ou empresa analisada.

Tabela 3*Identificação dos entrevistados*

Cooperativa/ empresa	Identificação da fala	Sexo	Cargo atual	Curso	Tempo de cooperativa/ empresa
A	Coop.A. Coordenador. Ciências Contábeis	Masculino	Coordenador contábil	Ciências contábeis	15
	Coop. A. Gerente. Ciências Contábeis	Feminino	Gerente administrativa e contadora assinante.	Ciências contábeis	31
B	Coop. B. Gerente. Tecnólogo em cooperativa.	Feminino	Gerente de controladoria e finanças	Tecnólogo em cooperativa	43
	Coop. B. Supervisora. Ciências contábeis.	Feminino	Supervisora contábil e contadora assinante.	Ciências contábeis	26
	Coop.B. Analista. Ciências contábeis	Masculino	Analista contábil	Ciências contábeis	4
C	Coop. C. Gerente. Administração	Feminino	Gerente de gestão de pessoas	Administração	36
	Coop.C. Supervisor. Ciências contábeis	Feminino	Supervisora da contabilidade	Ciências contábeis	23
	Coop. C. Gerente. Ciências contábeis	Masculino	Gerente de controladoria e contador assinante.	Ciências contábeis	42
	Coop.C. Gerente. Administração	Masculino	Gerente de planejamento e custos	Administração	34
	Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis	Masculino	Supervisor de planejamento e custos	Ciências contábeis	18
D	Coop.D. Controller. Administração	Masculino	Controller	Administração	4
	Coop.D. Supervisor. Administração e Ciências contábeis	Masculino	Supervisor de contabilidade	Administração e Ciências contábeis	12
	Coop.D. Gerente. Administração e Ciências contábeis	Masculino	Gerente de contabilidade e contador assinante.	Administração e Ciências contábeis	24
E	Emp. E. Coordenador. Sistemas de informação	Masculino	Coordenador de infraestrutura	Sistemas de informação	6
	Emp. E. Gerente. Ciências contábeis	Feminino	Gerente de contabilidade	Ciências contábeis	11
	Emp.E. Controller. Ciências contábeis	Masculino	Controller	Ciências contábeis	12
	Emp.E. Supervisora. Administração	Feminino	Supervisora de departamento pessoal	Administração	6
	Emp.E. Diretor. Engenharia de alimentos	Masculino	Diretor de Inovação de tecnologia	Engenharia e alimentos	19

Nota: Dados de pesquisa (2024)

Na Tabela 3, demonstramos na coluna “Identificação das falas” a forma como os trechos das falas dos entrevistados estão identificados no capítulo da análise. Cada trecho traz a informação da sigla da organização (coop. para cooperativa ou emp. para empresa) seguida da letra correspondente (A, B, C, D ou E), conforme a organização à qual o entrevistado pertence (ver Tabela 2), além da informação sobre o cargo atual e o curso de graduação do entrevistado.

Como exemplo, apresentamos a fala abaixo que explica como tem sido desafiadora a comunicação interna entre os colaboradores à medida que a empresa cresce:

Quando a gente tinha 100 funcionários aqui, era muito fácil. Você sabia o nome de todo mundo, né? Hoje nós temos 350, né? E aqui a gente roda até 24 horas por dia, 365 dias por ano, então são 3 turnos, então às vezes você passa muito tempo sem encontrar uma pessoa que trabalha no turno da noite, né, pra conversar com outra pessoa que trabalha no turno da manhã, então isso vai ficando cada vez mais difícil, mas na medida do possível a gente vai sempre tentando fazer essas atividades aí para criar alguma forma de ter esse tipo de interação aí né?” (**Emp. E. Diretor. Engenharia de alimentos**).

Nota-se na fala acima que a identificação da fala está como: *Emp. E, Diretor, Engenharia de Alimentos*, ou seja, trata-se de um entrevistado da empresa E, que teve um faturamento líquido de 658.663 milhões de reais em 2022 (ver Tabela 2), ocupando o cargo de diretor e com formação em engenharia de alimentos. Ressaltamos que no corpo do texto da seção de análise, além desta identificação, as falas estão numeradas sequencialmente e acrescidas da letra (a) para evidências empíricas da dimensão estruturante e (b) na dimensão agencial que emergiram durante a análise. Procuramos manter essa sistemática na marcação das falas visando proporcionar ao leitor um recorte da conexão social dos entrevistados e seu posicionamento hierárquico, uma vez que foram entrevistados contadores e pares com o mesmo cargo, mas com formação e áreas de atuação diferentes na organização.

Outros dados estão disponíveis na Tabela 3, como o sexo do entrevistado, o que nos permitiu verificar que dos sujeitos entrevistados, 39% correspondem ao sexo feminino, totalizando sete entrevistadas, enquanto 61% correspondem ao sexo masculino, o que equivale ao total de 11 entrevistados. A informação sobre o cargo atual também está disponível na Tabela 3, permitindo ao leitor verificar de qual área o entrevistado é diretor, gerente, supervisor, coordenador ou analista.

O tempo de serviço na cooperativa/empresa está informado na Tabela 3, demonstrando que 78% dos entrevistados trabalham há mais de 10 anos nas cooperativas/empresas analisadas, o que corresponde ao total de 14 entrevistados. Os outros 4 entrevistados, que estão há menos de 10 anos, informaram um período de contrato entre 4 e 6 anos.

Na Tabela 3, também apresentamos a formação acadêmica dos entrevistados, que varia entre ciências contábeis e administração, exceto por dois entrevistados graduados em tecnologia em cooperativa e engenharia de alimentos.

Após a identificação dos entrevistados na Tabela 3, apresentamos na Tabela 4 o perfil desses entrevistados em relação à sua carreira e o alcance das atividades desempenhadas em

seus cargos atuais, com o intuito de oferecer ao leitor uma visão geral da trajetória profissional desses sujeitos.

Tabela 4

Perfil dos entrevistados – carreira

Coop./Emp.	Cargo atual	Carreira
A	Coordenador contábil	Começou na cooperativa como aprendiz e foi o trabalho que lhe direcionou ao curso de ciências contábeis. Iniciou no setor financeiro e no setor contábil, revezando entre esses dois setores, até iniciar o curso de ciências contábeis, quando ficou mais focado nas conciliações contábeis financeiras. Trabalhou durante 5 a 6 anos no setor financeiro, em conciliação financeira contábil até ser transferido para o setor de contabilidade quando ficou por cerca de um ano. Saiu da cooperativa para trabalhar no SESC como tesoureiro e ficou lá por 2 anos, quando retornou para a cooperativa, como auxiliar contábil fazendo lançamentos contábeis e conferência de documento. Em 2019, quando mudou a gestão da cooperativa e o gerente de contabilidade foi desligado sua chefe da época foi promovida à gerente e ele a coordenador da equipe de contabilidade (Coop. A. Coordenador. Ciências Contábeis)
	Gerente administrativa e contadora assinante.	Teve como primeiro emprego o estágio na Caixa Econômica Federal quando tinha cerca de 16 a 18 anos. Ficou trabalhando mais ou menos um ano e meio e ingressou na cooperativa, aos 18 anos. Iniciou a carreira na cooperativa na área contábil, como auxiliar contábil e, com o passar do tempo assumiu mais responsabilidades. Ficou por cerca de 7 anos como assistente contábil até assumir a coordenação da área contábil. Neste cargo ficou por aproximadamente 4 anos até alcançar o cargo de gerência administrativa (Coop. A. Gerente. Ciências Contábeis).
B	Gerente de controladoria e finanças	Começou na cooperativa como estagiária na área financeira que envolvia créditos da cooperativa. Depois do estágio foi contratada e continuou na área até assumir a supervisão de créditos. Após isso, assumiu a supervisão geral financeira da cooperativa, até receber o convite para assumir a gerência administrativa (Coop. B. Gerente. Tecnólogo em cooperativa).
	Supervisora contábil e contadora assinante.	Iniciou como estagiária na cooperativa e trabalha na contabilidade desde o início da contratação. Ficou três meses estagiando até ser contratada. Escolheu a profissão contábil por ter desenvolvido no estágio interesse na profissão. Durante os anos foi se destacando no departamento, e desenvolveu atividades diversas de controle patrimonial, departamento pessoal, fiscal e contábil. Passou por esses setores dentro do departamento até ficar responsável do departamento e contadora técnica da cooperativa (Coop. B. Supervisora. Ciências contábeis).
	Analista contábil	Trabalhou durante 10 anos em empresa de curtume de boi e afins no cargo de analista contábil. Desta empresa foi para a cooperativa e assumiu o mesmo cargo, mas com proporções numéricas diferente, passando de milhões para bilhões (Coop. B. Analista. Ciências contábeis).

Tabela 4

Perfil dos entrevistados – carreira (continuação)

Coop./Emp.	Cargo atual	Carreira
C	Gerente de gestão de pessoas	Começou a trabalhar com 12 anos como balconista numa panificadora e, embalava pão e ajudava no processo de produção. Depois, foi trabalhar em escritório de contabilidade onde ficou por cerca de 2 anos. Fazia admissão, rescisão e, lançamentos contábeis. Migrou para outro escritório de contabilidade, até ir para uma agência bancária, onde ficou por um pouco mais de um ano e foi desligada na extinção da agência naquela cidade. Depois disso foi trabalhar em uma gráfica, como balconista, fazia pedidos e atendia clientes e ficou lá até ingressar na cooperativa. Na cooperativa iniciou como auxiliar administrativo na área de gestão de pessoas, onde permanece (Coop. C. Gerente. Administração).
	Supervisora da contabilidade	Trabalhou por cerca de seis meses no IBGE, responsável da recolha de dados do censo que na época estava se fazendo. Antes de terminar o censo foi trabalhar em um escritório de contabilidade. Neste escritório ficou aproximadamente por um ano e meio e fazia a parte fiscal e contábil de 70 microempresas. Quando estava no terceiro ano de faculdade, foi estagiar na cooperativa e ficou no estágio por 14 meses na área de contabilidade. Depois dos 14 meses foi contratada e permanece na área contábil. Exerceu dentro da área contábil diferentes atividades desde conferência de nota fiscal de entrada, movimento bancário e, conciliação de forma geral. Quando terminou a faculdade, o encarregado do setor de contabilidade se desligou e com isso, passou a assumir responsabilidades concentradas na área gerencial do setor e assumiu como supervisora. Conciliou sua atividade na cooperativa com a profissão de professora por um tempo (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).
	Gerente de controladoria e contador assinante.	A cooperativa foi fundada em 1977 e começou a trabalhar em 1981. Começou como auxiliar de contabilidade e nesse período o contador da unidade foi desligado e ocorreram algumas mudanças de diretoria. A equipe ficou sem contador por um tempo até que um novo contador foi contratado, mesmo sem experiência e conhecimento de imposto de renda, então, o novo contador, ele e os demais auxiliares se uniram para estruturar o setor. Nessa fase, houve a contratação de um novo gerente administrativo que junto ao setor de auditoria auxiliaram na estruturação do setor de contabilidade dividindo conhecimentos e aprendizado com o grupo. Antes da cooperativa, a experiência era a de escritório de contabilidade, onde a escrituração de empresas comerciais é diferente da escrituração e exigências de uma cooperativa. Em 1984 o contador contratado passou para superintendente administrativo-financeiro e ocorreu o convite de assumir como contador da cooperativa (Coop. C. Gerente. Ciências contábeis).
	Gerente de planejamento e custos	Começou na cooperativa na área de auditoria interna, onde ficou por 6 anos, depois passou para o departamento de gestão de pessoal, onde ficou por 8 anos, quando passou a assumir a gerência de Planejamento e custos (Coop. C. Gerente. Administração).
	Supervisor de planejamento e custos	Entrou na cooperativa em 2005 na área de planejamento e custos, antes da cooperativa trabalhou no financeiro de um jornal. Trabalha durante o dia na cooperativa e a noite, como professor na União Dinâmica de Faculdades Cataratas - UDC na cidade de Medianeira, responsável da coordenação do curso de ciências contábeis desde 2018 (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).

Tabela 4*Perfil dos entrevistados – carreira (continuação)*

Coop./Emp.	Cargo atual	Carreira
D	Controller	Trabalha no ramo de cooperativas desde 2008, era de São Paulo e, veio para o Paraná para trabalhar em consultoria de gestão de lucratividade para uma cooperativa na cidade de Cafelândia. No final da consultoria foi convidado pela cooperativa a permanecer como responsável da controladoria. Ficou por cerca de 5 a 6 anos nessa cooperativa até ser transferido para uma outra cooperativa na cidade de Uniratã, que é uma parceria entre duas cooperativas. Fico nessa cooperativa por cerca de 4 anos, como supervisor administrativo financeiro e logístico. Voltou a ramo de assessoria na saída desta cooperativa quando prestou consultoria para a cooperativa analisada. Trabalhou entre 2019 e 2020 na reestruturação do planejamento estratégico da cooperativa e, com a saída do controlador interno da cooperativa em 2020, foi contratado como Controller (Coop. D. Controller. Administração).
	Supervisor de contabilidade	Teve seu primeiro emprego com 17 anos em um sindicato. Começou a estudar administração e após terminar o curso, iniciou a graduação em ciências contábeis quando, um ano antes de terminar a graduação de ciências contábeis, em 2011 iniciou na cooperativa na área de escrita fiscal. Ficou por aproximadamente 8 a 9 anos, na área fiscal, gestão tributária da cooperativa, quando foi convidado a fazer um levantamento de estoque nas unidades da cooperativa, que necessitava de conferências e ajustes. Ficou nessa área por cerca de um ano e meio até e abrir recrutamento interno para supervisor da contabilidade, que foi aprovado e está a aproximadamente a um ano e meio como supervisor contábil da cooperativa (Coop. D. Supervisor. Administração e Ciências contábeis).
	Gerente de contabilidade e contador assinante.	Iniciou na cooperativa aos 14 anos, no supermercado por meio de um projeto profissionalizante chamado guarda mirim. Nesse período desenvolveu trabalhos na área administrativa e, em 2002 foi efetivado para atuar no arquivo central da cooperativa. Nesse setor trabalhou por cerca de um a dois anos, quando foi para uma unidade de recebimento de grãos da cooperativa e ficou por aproximadamente 3 anos como classificador de produto. Nessa fase, iniciou o curso de administração, que concluiu em 2008. Em 2005 foi convidado a ingressar no departamento de contabilidade da cooperativa, para trabalhar na área de tributos e escrita fiscal e por isso, ingressou no curso de ciências contábeis. Em 2014 concluiu o curso de ciências contábeis e entre 2005 até 2018 ficou atuando na área fiscal. Em 2010, passou a ser responsável da área fiscal e respondeu por essa área por cerca de 8 anos. Em 2018 recebeu o convite para ser o contador da cooperativa e assumir o cargo de gerente contábil. (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências contábeis).
E	Coordenador de infraestrutura	Começou a trabalhar em 1998 na Caixa Econômica Federal como digitador e ficou por 2 anos e meio no banco. Depois desta experiência ingressou como estagiário na empresa Priori Sistemas, onde passou a ser desenvolvedor de sistemas e com o tempo se tornou sócio. Permaneceu trabalhando na empresa por cerca de 15 anos, ainda é sócio, mas, se vinculou como colaborador da empresa analisada a cerca de 5 anos. Foi convidado pela Universidade onde fez o curso de graduação, a lecionar para a turma de sistemas de informação, quando ficou por cerca de 3 a 4 anos lecionando, depois, se desvinculou desta universidade e ingressou em outra, onde lecionou por cerca de 3 a 4 anos, no curso de ciências contábeis e Administração na área de informática (Emp. E. Coordenador. Sistemas de informação).

Tabela 4*Perfil dos entrevistados – carreira (continuação)*

Coop./Emp.	Cargo atual	Carreira
E	Gerente de contabilidade e contador assinante	<p>Iniciou na empresa como estagiária do CIEE em outubro de 2010 e em dezembro desse mesmo ano foi efetivada. Iniciou na parte fiscal contábil fazendo lançamento de notas fiscais, lançamentos contábeis e com o tempo foi assumindo mais responsabilidades, como apuração de impostos e, entrega de obrigações acessórias. Em 2017 com a saída do contador, ela e outro colega assumiram a contabilidade, e pelo volume das movimentações e experiência de cada um, a responsabilidade do setor foi dividida, ela ficou com a parte fiscal, e o outro colega com a parte contábil. No início de 2021, quando retornou da licença maternidade, foi feita uma nova alteração nas funções, quando acabou assumindo todo o departamento de contabilidade e o outro colega a controladoria (Emp. E. Gerente. Ciências contábeis).</p>
	Controller	<p>Iniciou na empresa como assistente administrativo, ficou por cerca de um ano e meio no setor de almoxarifado e depois foi convidado a fazer um levantamento de inventário do ativo imobilizado da empresa, onde ficou responsável por aproximadamente dois anos e meio. Essa atividade possibilitou o seu ingresso ao cargo de assistente contábil até surgir nova oportunidade como analista de custos, onde ficou por cerca de 2 anos e meio no cargo. Em 2017 ocorreu uma reestruturação na empresa e recebeu o convite de assumir a contabilidade com conjunto com outra colega, que aceitou e ficou responsável da parte contábil do departamento de contabilidade. Em 2021 ocorreu uma nova reestruturação dos cargos e a colega que anteriormente tinha assumido a parte fiscal da contabilidade, passou a responder integralmente pela contabilidade e ele, passou a ser responsável pela controladoria da empresa (Emp. E. Controller. Ciências contábeis).</p>
	Supervisora de departamento pessoal	<p>Trabalhou como balconista, e de recepcionista em hospital. Migrou para uma empresa de máquinas de sorvete onde teve o seu primeiro contato com a área de gestão de pessoas. Posteriormente se desligou daquela empresa e passou a trabalhar em um concorrente, na área comercial, até que surgiu uma oportunidade de ir trabalhar na empresa atual. Anteriormente já havia tentado entrar na empresa, por meio de um processo seletivo, mas, a vaga ofertada na época era de estagiária, que não se tornava viável em relação ao tempo de contrato oferecido. Anos depois, veio a oportunidade no setor de Recursos Humanos da empresa quando foi contratada como auxiliar administrativo. Iniciou arquivando documentos e fazendo mural de avisos. Aos poucos foi aprendendo o cálculo de folha e assumiu a entrega do E-social que demandou dedicação e treinamento, e por essa razão os recursos humanos passou por uma reestruturação. Nessa reestruturação se criou o setor de departamento pessoal do qual hoje é supervisora (Emp. E. Supervisora. Administração).</p>

Tabela 4*Perfil dos entrevistados – carreira (continuação)*

Coop./Emp.	Cargo atual	Carreira
E	Diretor de Inovação de tecnologia	Se formou em 1986 e a partir de 1987 foi trabalhar em uma empresa multinacional, a Fleischmann Royal na cidade de Itaperuna, no Rio de Janeiro. Trabalhou durante 10 meses nessa empresa e foi transferido para uma filial na Bahia, na cidade de Itapetinga, próximo de Ilhéus. Entrou na empresa como assistente técnico de produção e na transferência foi promovido a chefe de produção, gerente de produção. Permaneceu 8 anos nessa empresa na Bahia e foi transferido para outra filial, no interior de São Paulo, em Avaré. Nessa empresa permaneceu por 2 anos. Em 1997 saiu da empresa e, ficou um ano tentando montar um negócio próprio, mas, desistiu e voltou para o mercado de trabalho no início de 1999 para trabalhar numa outra multinacional irlandesa no Brasil, na cidade de Três Corações, em Minas Gerais. Permaneceu nessa empresa por 2 anos até a empresa que trabalhou inicialmente na Bahia vender a planta para uma outra empresa do nordeste, quando foi convidado a voltar para trabalhar naquele mesmo local. Permaneceu por 4 anos nessa empresa e, conciliou o trabalho com o de professor substituto no curso de engenharia de alimentos, por período próximo de um ano e meio. Em 2004 recebeu o convite da empresa analisada para trabalhar e, desde este período está vinculado ao grupo. Começou a atividade como gerente industrial, responsável da parte industrial de produção, qualidade e manutenção, atualmente é diretor de inovação te tecnologia. (Emp. E. Diretor. Engenharia de alimentos).

Nota: Dados de pesquisa (2024)

Na Tabela 4, apresentamos o perfil de carreira dos entrevistados em que a maioria possui sua experiência profissional concentrada nas cooperativas e empresa analisadas. A maioria dos entrevistados relatou ter iniciado sua carreira nessas organizações em cargos como aprendiz, estagiário ou assistente e, com o passar do tempo, foram progredindo para novas posições e responsabilidades. Três entrevistados afirmaram ter conciliado suas atividades diárias nessas cooperativas e empresas com a profissão de professor, e um deles menciona que continua nessa atividade, inclusive como coordenador do curso de ciências contábeis na universidade onde trabalha. Outros entrevistados iniciaram suas carreiras em cargos de posição hierárquica mais definida. Por exemplo, o entrevistado que ocupa o cargo de *Controller* na cooperativa D, foi contratado para este cargo, após uma consultoria externa em que ele prestava à cooperativa em determinada época. O mesmo aconteceu com o entrevistado que ocupa o cargo de “diretor de inovação e tecnologia” em que na época da sua contratação foi procurado pela diretoria para assumir inicialmente a “gerência industrial e de processos” da empresa E. Além disso, nesta mesma empresa, verificamos que o entrevistado no cargo de “coordenador de infraestrutura” ingressou na empresa com este cargo em razão da necessidade de controle tecnológico na organização, que lhe possibilitou a gestão estrutural da empresa em relação à concessão e manutenção de equipamentos de informática. Em relação a escolha dos entrevistados, da área de sua formação, três dos entrevistados relataram que escolheram Ciências Contábeis por

oportunidade e afinidade, já que estavam envolvidos nas cooperativas nessa área antes mesmo de iniciar a graduação. Esse é o caso da supervisora contábil da cooperativa C, que além de ser responsável do setor, também atua como contadora técnica na cooperativa onde trabalha. Também do coordenador contábil da cooperativa A, que ingressou como aprendiz e atualmente está envolvido com as atividades gerenciais do departamento de contabilidade, inclusive coordenando a equipe. E do gerente de contabilidade da cooperativa D, que, após graduar-se em administração, optou por uma segunda graduação em Ciências Contábeis devido ao seu trabalho no departamento de contabilidade, onde tinha responsabilidades na gestão tributária e nos trâmites fiscais contábeis da cooperativa. As experiências profissionais dos entrevistados antes de ingressarem nas cooperativas e empresas analisadas variam entre trabalhar como balconistas, recepcionistas, consultores, atendentes ao público e área financeira. Houve também que não possui experiência prévia em nenhuma área, começando sua carreira diretamente na empresa ou cooperativa. Esse é o caso de pelo menos seis entrevistados. Para demonstrarmos melhor a abrangência das responsabilidades dos cargos atuais dos entrevistados, desenvolvemos a Tabela 5.

Tabela 5

Perfil dos entrevistados – abrangência do cargo

Coop./Emp.	Cargo atual	Abrangência do cargo
A	Coordenador contábil	Coordena a parte contábil da cooperativa, que envolve tributação federal, e controle de patrimônio. Monta as peças contábeis, como Balanço Patrimonial, Demonstrativo de resultado, Demonstração de fluxo de caixa oficiais para assinatura do contador responsável. Coordena a equipe do departamento (Coop.A. Coordenador. Ciências Contábeis).
	Gerente administrativa e contadora assinante.	Responsável da áreas contábil, planejamento e controladoria e tributária, também monitoramento e refeitório. Assina como responsável dos demonstrativos oficiais da cooperativa. A área de monitoramento corresponde ao atendimento de forma eletrônica do monitoramento das unidades da cooperativa que disponibiliza infraestrutura por meio de câmeras que são controladas na central, sob sua coordenação. A área de refeitório, corresponde ao suprimento da oferta de refeições diárias, que gira em torno de 300 por dia. Junto ao refeitório, está a responsabilidade da zeladoria, que coordena a manutenção e limpeza dos prédios das unidades (Coop. A. Gerente. Ciências Contábeis).
B	Gerente de controladoria e finanças	Responde as áreas de financeira, contabilidade e tributária. Tem como papel suprir as áreas de negócio da cooperativa, com recursos financeiros, para que possam atingir seus faturamentos e conduzir suas áreas (Coop. B. Gerente. Tecnólogo em cooperativa).
	Supervisora contábil e contadora assinante.	É responsável da conferência e apresentação dos demonstrativos oficiais da cooperativa, bem como da entrega das obrigações acessórias contábeis e fiscais da cooperativa. Coordena a equipe de departamento de contabilidade (Coop. B. Supervisora. Ciências contábeis).
	Analista contábil	Oferece suporte para todas as áreas da cooperativa, na retirada de dúvidas em relação a procedimentos contábeis, como processos e registros que devem ser feitos (Coop. B. Analista. Ciências contábeis).

Tabela 5*Perfil dos entrevistados – abrangência do cargo (continuação)*

Coop./Emp.	Cargo atual	Abrangência do cargo
C	Gerente de gestão de pessoas	Responsável da gestão de pessoal da cooperativa, que envolve setores de medicina e segurança do trabalho, recrutamento e seleção, relatórios de posição de colaborações, com um total de 190 pessoas ligadas diretas a sua gerência (Coop. C. Gerente. Administração).
	Supervisora da contabilidade	Responsável da elaboração dos demonstrativos oficiais da cooperativa para assinatura do contador responsável, entrega as obrigações acessórias atreladas a contabilidade, como SPED, ECF, SPED Contábil. Coordena a equipe do departamento, administra o plano de contas contábil da cooperativa, apoio setores na desmobilização de informações gerenciais, apura impostos federais, e realiza o controle créditos tributários (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).
	Gerente de controladoria e contador assinante.	Gerencia o departamento de contabilidade que envolve patrimônio, tributário e contábil. Controla da documentação da cooperativa, que envolve documentos institucionais e gerencias. Controla o registro e documentação das Marcas e Patentes da cooperativa (Coop. C. Gerente. Ciências contábeis).
	Gerente de planejamento e custos	Gerencia o setor de planejamentos de custos da cooperativa, é responsável das peças do planejamento estratégico da cooperativa, tanto orçamentário como de longo prazo. Mensura, acompanha e apresenta os custos da cooperativa. É responsável da elaboração de projetos de busca de capital de terceiros nos investimentos de grande porte (Coop. C. Gerente. Administração)
	Supervisor de planejamento e custos	É responsável do controle e mensuração dos custos da cooperativa, por meio de acompanhamento diário e mensal dos números, por meio dos boletins de produção e alimentação do relatório gerencial MARE - Mapa de apuração de resultado econômico (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).
D	Controller	É responsável da reestruturação da apresentação do resultado da cooperativa, implantação e controle do sistema de meritocracia na distribuição dos resultados. Elabora peças de planejamento estratégico anual e longo prazo (Coop. D. Controller. Administração).
	Supervisor de contabilidade	Responsável do gerenciamento dos estoques das unidades por meio de sistema de auditoria interna com método de amostragens, verifica a realidade das informações sistêmicas de estoques com a armazenagem fixa. Indica por meio do acompanhamento necessidade de giro de estoque, e custo atrelados. Elabora dos demonstrativos oficiais da cooperativa para assinatura do contador responsável, atende necessidades do fisco, como receita federal, e acompanha o registro e controle dos bens patrimoniais da cooperativa (Coop. D. Supervisor. Administração e Ciências contábeis).
	Gerente de contabilidade e contador assinante.	Gerencia a contabilidade da cooperativa que envolve setores de patrimônio, tributário, contábil e controladoria. Responde pela central de documentos da cooperativa, que envolve documentação institucional e gerencial. Controla Marcas e patentes e negociações no mercado de ações (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências contábeis).

Tabela 5*Perfil dos entrevistados – abrangência do cargo (continuação)*

Coop./Emp.	Cargo atual	Abrangência do cargo
E	Coordenador de infraestrutura	Controla e coordena a necessidade de equipamentos de informática da cooperativa, que envolve disponibilizar internet a cabo e WI-FI, infraestrutura de maneira geral, como telefonia, servidores, câmeras de segurança, para a realização dos serviços (Emp. E. Coordenador. Sistemas de informação).
	Gerente de contabilidade e Contador assinante	Realiza a escrituração contábil, assina os demonstrativos oficiais da cooperativa, faz apuração de impostos e a entrega de obrigações acessórias, oferece suporte aos departamentos com orientação sobre procedimentos que envolvem a contabilidade fiscal e gerencial (Emp. E. Gerente. Ciências contábeis).
	Controller	Responsável da sistematização dos dados de informação e do planejamento estratégico, que envolve montagem e controle das apresentações de resultado, como indicadores, painel de bordo, e outros dados que se transformam em informações estratégicas (Emp. E. Controller. Ciências contábeis).
	Supervisora de departamento pessoal	É responsável da parte técnica da gestão de pessoas, que envolve cálculos trabalhistas, como folha de pagamento, rescisão, impostos, entrega do E-social e controle das convenções coletivas (Emp. E. Supervisora. Administração).
	Diretor de Inovação de tecnologia	Responsável por projetos de inovação e tecnologia, que envolva equipamentos e processos industriais, também desenvolvimento de novos produtos (Emp. E. Diretor. Engenharia de alimentos).

Nota: Dados de pesquisa (2024)

Na Tabela 5, demonstramos de forma sintética, a abrangência dos cargos dos entrevistados. Percebemos nas entrevistas (e com base na Tabela 5) que os cargos de coordenação e supervisão, quando atrelados ao setor de contabilidade, têm como responsabilidade a coordenação da equipe, a elaboração das demonstrações contábeis oficiais da cooperativa-empresa e a entrega das obrigações acessórias fiscais. Isso inclui o atendimento ao fisco em relação aos dados de tributação, recolhimentos de impostos, compensação de créditos tributários, escrituração diária e livros razão de contabilidade, dados entregues, por exemplo, por meio de aplicativos de programas governamentais como ECD - Escrituração Contábil Digital, ECF - Escrituração Contábil Fiscal e EFD - Contribuições (PIS/COFINS).

Aos cargos de gerente, atrelados à contabilidade, existe a responsabilidade da gestão geral do departamento em relação ao pessoal, bem como o acompanhamento das rotinas do departamento de forma supervisionada, a assinatura dos demonstrativos oficiais e o controle para além da contabilidade, como o de marcas e patentes, negociação no mercado de ações e gestão de arquivos dos documentos da companhia/empresa.

O cargo de analista contábil, ocupado por um dos entrevistados, apoia o setor de contabilidade nas rotinas diárias do departamento, como no desenvolvimento dos demonstrativos e auxilia os colegas na resolução de dúvidas relacionadas à contabilidade e aos processos que envolvem o departamento. Os cargos de *Controller* são responsáveis do

tratamento dos dados na geração de informações entre o orçado e o realizado, além da elaboração das peças de planejamento estratégico (orçamento anual e metas a longo prazo). Essas responsabilidades também foram encontradas nos cargos de supervisor, coordenador e gerente de planejamento de custos, mas com foco no manuseio dos números de custos dos processos industriais.

Os gerentes, supervisores e coordenadores de outras áreas são responsáveis das rotinas específicas de suas respectivas áreas. Por exemplo, a supervisora do departamento pessoal é responsável, entre outras coisas, do cálculo da folha de pagamento; o coordenador de infraestrutura supre a necessidade de equipamentos de informática das unidades da empresa; o gerente de gestão de pessoal oferece controle e informação aos gerentes em relação ao quadro funcional da cooperativa; e o diretor de inovação e tecnologia responde pelo desenvolvimento de novos produtos, equipamentos e processos industriais.

3.4 Procedimentos e Análise de Dados

Para a análise dos dados, utilizamos como método a técnica de análise de “1ª e 2ª ordem”, proposta por Gioia, Corley e Hamilton (2012). Esse método de análise incentiva que a apresentação dos resultados da pesquisa seja feita de uma forma que demonstre as conexões entre os dados, os conceitos emergentes e a teoria fundamentada resultante (Gioia et al., 2012). Na fase denominada de “1ª ordem”, os pesquisadores, de forma sistemática, utilizam termos centrados no informante e códigos. Na fase de “2ª ordem”, o pesquisador, com base na primeira sistematização dos dados, passa a utilizar conceitos, temas e dimensões embasados no campo teórico (Gioia et al., 2012).

A análise de “1ª e 2ª ordem” é adequada quando se pretende elucidar o nível de significado dos informantes para trazer luz às descobertas que fazem sentido para eles, como atores conhecedores do fenômeno em que estão inseridos (Gioia, 2021). Ao mesmo tempo, essas descobertas também devem fazer sentido e oferecer condições para, em um nível de percepção teórica, promover a discussão entre os estudiosos que buscam explicações mais profundas. Por isso, a análise precisa relatar dados e descobertas indutivas de primeira ordem (informação a partir da experiência dos entrevistados) e de segunda ordem, dados e descobertas centrados na teoria (Gioia, 2021).

A partir da análise de “1ª e 2ª ordem”, é possível chegar a uma teoria fundamentada, gerada a partir das relações dinâmicas entre os conceitos emergentes, que ilustram claramente

as conexões dos dados com a teoria (Gehman, Glaser, Eisenhardt, Gioia, Langley & Corley, 2018). O resultado da análise, na proposição de uma teoria fundamentada a partir dos dados, deve articular os conceitos e inter-relações que descrevem ou explicam o fenômeno analisado. O modelo teórico deve ser capaz de traduzir e esclarecer as conexões entre os dados e a teoria. Em outras palavras, em termos de caixas e setas, o processo de construção do modelo constitui um processo de montagem das caixas com ênfase nas setas (Gioia, 2021).

Como ferramenta de análise, utilizamos o Atlas.TI, versão 9, que é um *software* que oferece apoio aos pesquisadores de orientação qualitativa em suas atividades de interpretação de texto. Ele inclui como vantagem a capacidade de lidar com grandes quantidades de texto, além de facilitar a gestão de anotações e permitir uma melhor visualização das relações que emergem no processo de interpretação (Muhr, 1991).

Procuramos identificar nas entrevistas semiestruturadas, analisadas com o método de análise “1ª e 2ª ordem” de Gioia et al. (2012), temas comuns entre os entrevistados por meio da comparação das falas. Nosso objetivo foi identificar tanto as similaridades quanto as diferenças em relação ao processo estratégico da cooperativa/empresa, bem como o envolvimento deles nesse processo. Além disso, buscamos relativizar esse envolvimento com as propriedades estruturantes da ação e sua conexão a *Open Strategy*.

As transcrições das entrevistas foram importadas para o *software* Atlas TI e resultaram na marcação de 824 citações/falas, organizadas em 51 códigos que correspondem aos principais temas abordados pelos entrevistados. Essa primeira marcação e codificação trata-se da análise de primeira ordem de Gioia et al. (2012).

Os principais temas abordados pelos entrevistados foram novamente revisados pelo pesquisador e resultaram no refinamento dos dados com 37 códigos de temas, agrupados em 14 grupos. Dentre esses 14 grupos, destacamos um que aborda o perfil dos sujeitos, com dados de formação, carreira, abrangência dos cargos atuais e tempo de atuação na cooperativa, apresentado na subseção de identificação e perfil dos sujeitos nesta pesquisa. Os outros grupos correspondem a sete propriedades de ação, quatro subdimensões e duas dimensões que emergiram durante a análise. Essa fase de agrupamento dos temas em propriedades de ação, subdimensões e dimensões constitui a análise de segunda ordem, conforme Gioia et al. (2012).

As subdimensões encontradas a partir da análise empírica dos dados organizados em propriedades de ação possibilitaram a classificação delas em duas dimensões: agencial e estruturante. A dimensão agencial corresponde à forma como os sujeitos conduzem suas ações em relação aos processos estratégicos, enquanto a dimensão estruturante compreende a estruturação da ação no processo estratégico fidelizada na estrutura. Concluída a fase de

classificação dos achados de pesquisa em dimensões, subdimensões, propriedade de ação e temas, foi possível adentrarmos na fase 3 da análise de primeira e segunda ordem proposta por Gioia et al. (2012). Essa fase consiste em fundamentar teoricamente e, de forma estruturada, a partir dos dados de pesquisa, uma resposta ao fenômeno observado da *Open Strategy* nas cooperativas e empresas analisadas e seu relacionamento com as dimensões agencial e estruturante que reformularam ou resultaram em novas práticas estratégicas da organização.

Na tentativa de demonstrarmos de forma didática o pensamento construcionista do pesquisador na codificação dos temas, propriedades de ação, subdimensões e dimensões, a Figura 4 exemplifica a estrutura adotada na análise desta pesquisa.

Na Figura 4, exemplificamos as fases de análise realizadas nesta pesquisa, que, a partir dos dados, evidenciaram de forma organizada e sistemática a análise de primeira e segunda ordem, culminando na teoria estruturada.

É possível perceber na Figura 4 que, a partir das falas dos sujeitos, realizamos a codificação de temas com nomenclaturas que se relacionassem ao assunto relatado pelo entrevistado, por exemplo, “apresentação de resultados a nível de gerência” quando o entrevistado comenta sobre a rotina de apresentação de resultados.

A codificação de temas é considerada de primeira ordem, por ser a primeira extração empírica dos dados, e está demonstrada na Figura 4 como fase 1. A partir da análise dos temas, buscamos o agrupamento deles em grupos de propriedade da ação, que entendemos como fatores propulsores de mudanças e motivações das ações de conduta e práticas do agente na estrutura.

Após o agrupamento dos temas em propriedades, foi realizado um novo agrupamento destes em subdimensões e dimensões, o que permitiu a discussão dos achados de pesquisa em áreas mais amplas. O agrupamento dos temas em grupos de propriedade da ação e o subsequente agrupamento desses grupos em subdimensões e dimensões trata-se da análise de segunda ordem, por se tratar da segunda organização empírica dos dados, identificada na Figura 4 como fase 2.

Figura 4*Técnica de análise de pesquisa*

Nota: Dados do autor (2024).

Concluída a fase de classificação da análise de primeira e segunda ordem, foi possível avançar para a fase 3 da análise de pesquisa, que consiste no principal objetivo da aplicação do método da análise de primeira e segunda ordem: a teorização (Gioia et al., 2012). Na fase 3 de

teorização foram observadas as dimensões, subdimensões, propriedades e temas criados, e sua relação com a teoria fundamentada, que neste estudo é a teoria da estruturação de Giddens (2003) e o fenômeno da *Open Strategy* (Whittington et al., 2011). A partir disso, propomos uma figura de esquema teórico que permite ao leitor visualizar como as propriedades de ação (Giddens, 2003) se relacionam com no fazer estratégico e a *Open Strategy* (Whittington et al., 2011). É importante ressaltarmos que a análise dos dados é um processo indutivo, no qual se produziu compreender o contexto social do problema. Por isso, outros temas, propriedades de ação, subdimensões e dimensões emergiram durante a análise, que não estão completamente representados na Figura 4, mas são integralmente apresentados na seção de análise dos dados deste estudo. Portanto, a Figura 4 é uma sistematização didática da forma como foi realizada a classificação da análise de primeira e segunda ordem neste estudo.

4 Apresentação dos Resultados

Nesta seção, apresentamos as evidências empíricas que permitiram a construção da análise de primeira e segunda ordem. A organização da apresentação orienta-se na ordem sistêmica encontrada na análise de 1ª e 2ª ordem. Por exemplo, iniciamos a apresentação com a dimensão e, sequencialmente, são discutidas as subdimensões e propriedades de ação encontradas. A análise foi norteada por meio das propriedades de ação e seu relacionamento com o fazer estratégico na perspectiva da *Open Strategy* em que emergiram práticas sociais e papéis do contador no processo estratégico da organização.

4.1 Dimensão Estruturante

A dimensão estruturante compreende padrões estruturais da ação do contador fidelizados na estrutura por influência interna ou externa de órgãos, instituições ou fenômenos, que limitam ou expandem o poder de agência na estrutura. Para Giddens (2003), a fidelização de rotinas na estrutura caracteriza-se na constituição institucionalizada das propriedades estruturais que se estabelecem entre os sujeitos ao longo do tempo e espaço. Portanto, a estrutura é abstrata e se estabelece entre as relações conceituadas em regras e recursos imbuídos nas propriedades estruturantes que os sujeitos desempenham na agência. Desta forma, a dimensão estruturante agrega subdimensões e propriedades da ação que estruturam em primeiro lugar a ação do contador, que se desenrola nos sistemas sociais construídos por meio de práticas organizadas por propriedades estruturantes. A Tabela 6 demonstra a organização sistêmica da dimensão estruturante.

Tabela 6

Dimensão estruturante

Dimensão estruturante		
Subdimensão	Propriedades da ação	Temas
Lei e normas	Cumprir a lei, normas, e obrigações acessórias	Exigências regulamentadoras – atendimento ao fisco e obrigações acessórias Legislações – impacto sobre a forma de trabalho Normas internacionais de contabilidade
Tecnologia	Utilizar sistemas integrados	Avanço tecnológico
	Utilizar a tecnologia nos processos	Influência da tecnologia nos serviços
Papel social	Ressignificar o papel social	Clareza das responsabilidades Perfil do contador na gestão Reconstrução do papel social do contador

Fonte: Dados de pesquisa (2024).

As subdimensões “Lei e Normas”, “Tecnologia” e “Papel Social” são apresentadas a partir da perspectiva das propriedades de ação e sua influência em relação à inclusão, transparência, horizontalização e flexibilidade da *Open Strategy*. A sequência de apresentação segue a Tabela 6, começando com a propriedade de ação “Cumprir a lei, regulamentos e obrigações acessórias” da subdimensão “Lei e Normas”.

Nota-se, por meio da observação empírica dos dados, que as subdimensões “Leis e Normas” e “Tecnologia” estão interconectadas. Por isso, às vezes as evidências empíricas, como o cumprimento da lei pelos contadores, também apresentam influência da tecnologia devido ao avanço tecnológico, o qual implica em novas formas de apresentação da informação pelos contadores aos órgãos fiscais, que constantemente atualizam seus softwares de obrigações acessórias. Essas subdimensões foram separadas na análise na tentativa de enfatizar melhor, na primeira, o foco do contador no cumprimento da lei e, na segunda, o avanço dos sistemas de informação integrada que introduziram mudanças na forma de escrituração contábil. As evidências empíricas da propriedade de ação “Cumprir a lei, regulamentos e obrigações acessórias” estão demonstradas na Tabela 7.

Tabela 7

Evidências empíricas da propriedade da ação cumprir a lei, normas e obrigações acessórias

Fala	Dimensão: Estruturante
	Subdimensão: Legalidade e normatização
	Propriedade da ação: Cumprir a lei, normas, e obrigações acessórias
	Evidência empírica
1a	[...] na contabilidade existe uma regra e a gente cumpre , as vezes surge algo novo que você tem que implantar né, e isso a gente faz, participa ativamente. Acho que um exemplo é quando mudou a declaração de imposto de renda para a parte digital do E-LALUR , a gente trabalhou em conjunto aqui com o pessoal e formatou tudo isso dentro do sistema, de trazer de planilhas de Excel e estruturar isso dentro do sistema, implantar contas para fazer essa parte do E-LALUR, parte do ato cooperativo com não cooperado né, que a gente tem isso, então esse foi um projeto grande que a gente participou e hoje a gente olha e fala nossa! É a gente que criou isso né, até teve empresas que veio aqui para ver [...] (Coop. B. Supervisora. Ciências Contábeis).
2a	[...] eles na verdade geram as ordens de produção. Hoje vai entrar a obrigatoriedade do bloco k , então atualmente a gente está em bastante contato com eles. Porque assim, por mais que o bloco k vai ser responsabilidade deles, há informações que serão eles que vão gerar, mas é a gente que precisa estar orientando, precisa estar buscando as informações e orientando de que forma eles vão precisar estar informando as ordens de produção, para que gere corretamente os arquivos do SPED porque como vai entregar junto com o SPED . Se fosse uma obrigação à parte, até a gente poderia deixar com eles, mas como acaba que a gente tem que entregar, então precisa se envolver (Emp. E. Gerente. Ciências Contábeis).

Tabela 7

Evidências empíricas da propriedade da ação cumprir a lei, normas e obrigações acessórias (continuação)

Fala	Dimensão: Estruturante
	Subdimensão: Legalidade e normatização
	Propriedade da ação: Cumprir a lei, normas, e obrigações acessórias
	Evidência empírica
4a	[...] depois que você faz isso tudo na contabilidade aí reverte tudo, porque a receita federal não aceita quando você manda a ECF do cálculo imposto de renda, então você tem que fazer praticamente duas contabilidades dentro de uma só, só que as pessoas, não! não tem duas contabilidades, porque lá eu posso, eu faço a reversão lá dentro, mas, para mim fazer isso, tem que ter um controle, pra mim ter um controle tem que ter uma contabilidade gerencial por baixo, então assim, é muita, é muita coisa assim (Coop. A. Coordenador. Ciências Contábeis).
5a	Eu quero dizer assim, a cooperativa tem um monte de coisas andando, o gerente de contabilidade também, LGPD, impacto da LGPD dentro da cooperativa, então, toda essa hora vocês pediram de interatividade e de conexão com estratégia, então, não deixa de ser um grande LGPD , uma grande mudança no formato, o gerente de contabilidade pesa mais, liberar documento, ah! é pessoa física, tá? O LDGP mais, mas nós estamos lá no meio. Compliance, compliance põe a LGPD dentro e faz o aspecto geral, estamos lá no meio de novo, nós, verificando o código de conduta, verificando todo o pacote que envolve essa... Podia ser até modismo ou necessidade de atualização (Coop. C. Gerente. Administração).
6a	[...] muitas vezes agregando algumas situações que elas são inerentes, na minha visão da responsabilidade até do contador, outras talvez nem tanto, por exemplo você tem registro junto a órgãos como Adapar, Renasem, que acaba que a gente assume, que é uma legislação totalmente paralela , mais técnica muitas vezes, e que com o passar do tempo fica difícil até de você delegar ela para uma outra área que talvez de fato seria mais aderente, teria uma aderência maior [...] cria-se um vínculo e uma responsabilidade que aquilo está acontecendo na forma que nós nunca tivemos problema, é difícil você conseguir repassar algumas situações que no meu entendimento acabam até não sendo tanto responsabilidade da área apesar de poder impactar porque um registro mal executado ele pode travar aí operações, e operações trava toda essa questão do faturamento que impacta no contábil também, como todas as ações da cooperativa tem reflexos né (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências Contábeis).
7a	[...] mudou muito, muito nesses últimos anos, muito mesmo, até depois a gente fala quando veio as normas internacionais de contabilidade, nossa como mudou, até o nosso vice-presidente hoje ele é contador, acho que isso também agrega, ele é contador, o nosso superintendente financeiro é contador, então assim até ele era bem ativo, nosso vice-presidente, que era contador, ele fala nossa! mas não era assim né? mudou muito! principalmente depois que veio as normas internacionais de contabilidade, muita coisa nova, e eu vejo que só veio para agregar, não é mais aquela figura lá do cara só fazer para cumprir as entregas de obrigação, acho que não é esse o caminho (Coop. B. Supervisora. Ciências Contábeis).
8a	Gente! IFRS, quando você achou, quando você se formou na contabilidade na universidade que ouvia falar das IFRS , você falou, quando que eu vou usar isso aqui na vida? vai ser as empresas do simples, trabalhar em escritório de contabilidade, nunca que vai saber a depreciação não sei o que, por acelerada, vai fazer o NBC não sei das quantas? e hoje você já sabe todas, décor, IFRS 16, o que é a IFRS 7, o que é IFRS 9, PDD, o que é o PDD, né? então assim, a gente, eu mais aprendi contabilidade nesses últimos 2 anos do que toda a minha carreira como contador e toda minha faculdade de contador, porque é na prática (Coop. A. Coordenador. Ciências Contábeis).

Nota: Dados de pesquisa (2024).

O cumprimento das exigências regulamentadoras expedidas, por exemplo, pela Receita Federal do Brasil (RFB) na entrega de obrigações acessórias fiscais e contábeis, como E-lalur, E-Social, SPED, Escrituração Contábil-Fiscal (ECF) e Escrituração Contábil-Digital (ECD), influencia na inclusão dos contadores em rotinas que vão além das técnicas, também na

transparência no acesso a informações gerenciais. Essa influência decorre da alta demanda na entrega dessas obrigações, exigindo do profissional uma postura dinâmica na tentativa de, além de cumprir as exigências, também adequá-las a novos processos internos, em conformidade com a lei. Como exemplo disso, na fala 1a da Tabela 7, para cumprir a migração da declaração de apuração de imposto de renda para um sistema informatizado, a contadora desenvolveu em conjunto com o departamento de Tecnologia da Informação a adaptação desta obrigação acessória para o formato *online*. Portanto, nota-se que o contador, para adequar a informação fiscal e contábil para a entrega das obrigações acessórias impostas por lei e normas, integra-se nas rotinas de seus pares por meio de assessoria na geração da informação e obtém acesso a informações gerenciais de outras áreas de conhecimento.

A inclusão do contador na rotina de seus pares e o acesso à informação de outras áreas também pode ser observada na fala 2^a da Tabela 7, em que outra contadora, devido à obrigatoriedade de um novo bloco de informações de produção exigido no SPED, conduziu o setor de produção a novas rotinas na forma de gerar a informação de lotes de produção de acordo com essa exigência. A alteração de rotinas dos pares, liderada pelos contadores em virtude da necessidade de conformidade da informação gerada com a lei, faz com que o contador adquira capacidades sociais para lidar com conflitos, como demonstrado na próxima fala:

[...] você lida com muitas pessoas e você vê que tem muitas pessoas que elas são resistentes à alteração, você quer mudar alguma coisa as vezes, porque ah! por qualquer problema tributário, geralmente é tributário, que mais impacta a vida da gente, mas, você vai mudar algum procedimento, geralmente as pessoas, mas eu sempre fiz assim, agora você quer mudar tudo? [...] (Coop. A. Coordenador. Ciências Contábeis).

A preocupação dos contadores com a adequação da informação à lei decorre da responsabilidade atribuída a eles de entregar ao fisco toda a situação patrimonial da organização por meio das obrigações acessórias. Essa preocupação faz com que parte dos serviços contábeis oferecidos seja, primeiramente, a adequação da contabilidade em relação à obrigatoriedade das informações compartilhadas com o fisco e, em segundo lugar, a geração de informações gerenciais que podem ser extraídas dessa adequação. A preocupação dos contadores com a geração da informação conforme a lei pode ser observada nas falas 3a e 4a da Tabela 7, nas quais os contadores comentam sobre a adequação da informação e a manutenção dos dados, que por vezes, para atender às exigências legais, necessitam de controles gerenciais paralelos.

A Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) também se destaca como uma recente atualização legal que alterou a forma de trabalho dos contadores e de seus pares, conforme observado na fala 5a da tabela 7. Essa lei permitiu a inclusão dos contadores no processo de implantação das novas rotinas na organização e transparência visando à sua adequação em relação a essa legislação. A LGPD, assim como o cumprimento das obrigações acessórias, trouxe para os contadores a oportunidade de inclusão e transparência no processo estratégico, devido à sua ligação com a adequação da organização às leis e normas. Essa adequação da organização em relação à lei proporcionou aos contadores influência sobre outras áreas de conhecimento, por meio da sugestão de alterações de rotinas para melhorar as informações contábeis e fiscais, usadas pelos pares na elaboração e construção da estratégia na organização. A proximidade do contador com o “cumprimento da lei” pode fazer com que ele agregue rotinas e obrigações não inerentes à sua profissão, como, por exemplo, a responsabilização e o acompanhamento de rotinas junto a órgãos como “Adapar” e “Renasem”, conforme mencionado na fala 6a da Tabela 7.

A “Adapar” trata-se de uma agência de defesa agropecuária do Paraná, vinculada à Secretaria de Estado da Agricultura e do Abastecimento do Paraná (SEAB). Esse órgão tem como objetivo promover a saúde animal e a sanidade vegetal em defesa da agropecuária paranaense (<https://www.adapar.pr.gov.br/>). Nele estão cadastrados os produtores do estado do Paraná que possuem espécies animais e vegetais sujeitas a controle da defesa agropecuária.

O “Renasem” trata-se do Registro Nacional de Sementes e Mudanças, cuja finalidade é habilitar pessoas jurídicas ou físicas perante o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento para que exerçam as atividades de produção, beneficiamento, reembalagem, armazenamento, análise ou comércio de sementes ou mudas (<https://sistemasweb.agricultura.gov.br/pages/RENASEM.html>).

A responsabilidade do contador por rotinas de acompanhamento legal em órgãos como “Adapar” e “Renasem”, embora tenham legislações específicas e separadas da contabilidade, está relacionada a eles na capacidade de controle e sistematização das informações que a contabilidade oferece, como observado nesta fala: “[...] às vezes a gente até brinca aqui, que todo o pessoal acha que a contabilidade tem que ter resposta. Eu acho que um pouco eles não estão errados, talvez é onde, como que eu vou dizer, é onde chega todas as informações, é o filtro [...]” (Coop. B. Supervisora. Ciências Contábeis). À medida que rotinas como essas são atribuídas aos contadores, a responsabilidade por essas informações é consolidada para esses profissionais, que acabam por considerar natural o envolvimento nessas atividades, como evidenciado neste trecho da fala 6a da Tabela 7: “[...] cria-se um vínculo e uma

responsabilidade que aquilo está acontecendo na forma que nós nunca tivemos problema [...]” (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências Contábeis).

Além das leis e das obrigações acessórias, as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) também influenciam na inclusão do contador na rotina de trabalho de seus pares e propiciam uma transformação na atuação do contador em sua profissão. Por meio da implantação das Normas Internacionais de Contabilidade na organização, conforme mencionado nas falas 7a e 8a da Tabela 7, o contador passa a valorizar sua profissão e a compreender o desafio que a adequação às normas exigiu dele como profissional: “[...] *hoje você já sabe todas, decor, IFRS 16, o que é a IFRS 7, o que é IFRS 9 [...] eu mais aprendi contabilidade nesses últimos 2 anos do que em toda a minha carreira como contador e em toda minha faculdade de contabilidade, porque é na prática [...]*” (Coop. A. Coordenador. Ciências Contábeis).

Compreendemos na propriedade da ação “cumprir a lei, normas e obrigações acessórias”, que por meio da observação das leis e normas, os contadores transitam entre as rotinas de outros departamentos e áreas de conhecimento. Por meio do relacionamento dos contadores com outras áreas, eles passam a ser incluídos no processo estratégico da organização, com o apoio e orientação aos colegas na geração da informação. A influência do contador sobre a rotina de outras áreas leva a um maior acesso a informações gerenciais e estratégicas, por meio do suporte aos colegas, indicando transparência na propriedade da ação “cumprir a lei, normas e obrigações acessórias”. Essa transparência ocorre devido à necessidade dos contadores de obter maior acesso à informação para cumprir as exigências legais, seja na entrega das obrigações acessórias contábeis e fiscais, na adequação da organização à lei, como na aplicação da Lei de Proteção de Dados ou no cumprimento das obrigações junto a órgãos não relacionados à contabilidade, como a Adapar e o Renasem.

Assim, observamos a partir das evidências empíricas da propriedade da ação “cumprir a lei, normas e obrigações acessórias”, que com a aplicação da lei na organização, os contadores são incluídos no processo estratégico devido à sua influência sobre a rotina de seus colegas, que passam a ter maior acesso à informação para adequar a organização às exigências legais. Portanto, a aplicação da lei na organização leva os contadores a coordenar a geração da informação legal e a se relacionar com outras áreas de conhecimento, o que os leva a desempenhar os papéis de “técnico da lei”, “apoiador da lei” e “consultor da lei”.

Além disso, compreendemos na propriedade da ação “cumprir a lei, normas e obrigações acessórias”, que a influência dos contadores nas rotinas gerenciais impactadas por leis, decretos, normas, regulamentos e obrigações acessórias oscila em graus baixos, médios e

altos de inclusão e transparência, dependendo da interferência da lei sobre essas rotinas, e isso acompanha a atuação do contador nessa propriedade. De acordo com Splitter et al. (2023), a influência dos atores sobre as práticas sociais permite uma não linearidade na manifestação da *Open Strategy* na organização. Compreendemos que essa possibilidade de manifestação não linear da *Open Strategy* é que possibilita ocorrer graus de inclusão, transparência, horizontalização e flexibilidade sobre as propriedades de ação.

Entendemos como um alto grau de inclusão e transparência na propriedade da ação “cumprir a lei, normas e obrigações acessórias” dos contadores aqueles que estão envolvidos no acompanhamento de leis que ultrapassam sua capacidade técnica, como aconteceu com as rotinas relacionadas à regularização junto a órgãos como Adapar, Renasem e na implantação da Lei de Proteção de Dados na organização. Essa expansão da área de atuação e conhecimento do contador proporciona a ele transparência e inclusão, devido ao seu envolvimento em diversas rotinas e áreas da organização para execução e acompanhamento da legalidade. Nesse nível, os contadores atuam no papel de “consultores da lei”.

No grau médio de inclusão e transparência nesta propriedade, compreendemos os contadores que, para cumprir as obrigações acessórias, colaboram com seus colegas para adequar as informações relacionadas à área fiscal e contábil, sem necessidade de se envolver em rotinas ou acessar dados além de sua capacidade técnica, conforme evidenciado na fala da contadora da Empresa E, que auxilia os colegas na implementação do bloco K de informações de produção no SPED. Nesse nível, os contadores desempenham o papel de “apoiadores da lei”.

O grau baixo de inclusão e transparência é evidenciado nesta propriedade em relação aos contadores que ficam restritos ao seu departamento na execução das rotinas técnicas, como o lançamento dos dados exigidos por lei na entrega das obrigações acessórias, sem que para isso precisem prestar assessoramento aos seus colegas em relação à legalidade dessas informações. Neste nível, os contadores desempenham o papel de “apoiadores técnicos legais”.

Por meio da observação empírica dos dados nesta propriedade de ação, que nos permitiu identificamos a atuação dos contadores nos papéis de (i) apoiador técnico legal, (ii) apoiador da lei e (iii) consultor da lei, compreendemos a existência da prática social de “aplicar a lei” na organização. Essa prática está associada aos contadores na inclusão e transparência nos processos internos de geração de informações legais na organização, relacionados a dados fiscais e gerenciais, os quais se desenvolvem por meio da propriedade de ação “cumprir a lei, normas e obrigações acessórias”.

As evidências empíricas não indicaram a influência de flexibilidade e horizontalidade na propriedade de ação “cumprir a lei, regulamentos e obrigações acessórias”. A ausência de

manifestação de flexibilidade e horizontalização pode ser atribuída ao fato de que, nesta propriedade, os contadores prestam assessoria a seus pares sem que ocorra um nivelamento hierárquico, no caso da horizontalização, ou que as rotinas nas quais estão envolvidos e as informações que acessam não resultem em alterações no planejamento estratégico, no caso da flexibilidade.

A forma como os contadores utilizam a tecnologia em benefício da profissão é apresentada nas propriedades de ação “utilizar sistemas integrados” e “utilizar a tecnologia nos processos”. As evidências empíricas dessas propriedades estão demonstradas na Tabela 8.

Tabela 8

Evidências empíricas das propriedades de ação da subdimensão tecnologia

Dimensão: Estruturante		
Subdimensão: Tecnologia		
	Fala	Evidência empírica
Propriedade da ação: utilizar sistemas integrados	9a	Acompanhei sim, vejo muito excelente , porque antigamente tinha de ficar fazendo tudo, hoje não. Hoje a partir do momento que lança uma nota ela já alimenta tudo , estoque, financeiro, o balancete já está pronto, a gente não precisa tá lá fazendo, então a gente acompanhou sim essa evolução e eu vejo com bons olhos, nossa! se fosse lá atrás, com o crescimento das empresas e a gente mantivesse daquela forma quantas pessoas teriam para aqui né? Então assim, muito bem-visto essa questão dessa integração de ser tudo integrado né muito bom hoje essa atualização, essa questão de informática (Coop. B. Supervisora. Ciências contábeis).
Propriedade da ação: utilizar sistemas integrados	10a	[...] eu acompanhei toda a evolução , eu sou do tempo que se chamava Cobra, no nosso computador, entrei em 1990 e aí logo depois mudou, então assim tinha um terminal para toda equipe da contabilidade, um terminal gente ia lá, digitava os movimentos de caixa, tu pagava uma notinha de combustíveis e lá codificava, aí codificava escrevia lá, depois você, pegava fila no computador para digitar o teu caixa, teu caixinha, e aí conforme você ia fazendo, pegava caixa, aviso bancário e aquele lançamento que eu fazia hoje eu só vi ele final do mês, saía uma listagem para gente conferir mas digamos se eu debitei ao invés de creditar eu só via o furo da conta só no final do mês, a diferença que dava, depois foi para esse sistema nosso da <i>Unisys</i> , acho que então foi isso em 91 por aí, eu sei que não foi muito tempo que eu trabalhei com o sistema cobra, mas mesmo assim também, era só um computador na sala e foi indo até lá perto de 1996, 1997 começou a ter mais computadores até 2000 a gente já tinha cada um seu computador, então acompanhei tudo isso, fiz lançamento tudo manual, não tinha relatório diário, agora se eu quero ver uma conta, eu quero ver o saldo, eu pesquiso, isso que eu falei antes que a gente tem integração diária, mas é pra ver o saldos, balancete digamos, integrado, tirar um balancete com o saldo mas, eu já tenho muito muito atualizado. A gente está conectado 24 horas , então hoje não fica mais desligado, saiu daqui às vezes você continua vendo, você tem o notebook, eu acompanhei toda essa evolução sabe, que teve que dentro da cooperativa em termos de tecnologia , de pessoas e tudo, todos os processos foram mudando, gestão da qualidade , começamos com o 5S lá em 95, no começo poxa! muda toda uma cultura, então tudo isso a gente vai acompanhando , hoje eu lembro assim, e a gente fica muito feliz de saber que faz parte ainda até hoje. Eu falo para o pessoal, os mais novos, eu falo assim, para você imprimir, você imagina as notas explicativas de Balanço, umas 10 páginas, você tinha que dar F1 F2 F3 até você dizer a margem está OK, porque A F1 um era margem direita, então até você ajustar na página para imprimir um relatório de Balanço, era.... (Coop. A. Gerente. Ciências Contábeis).

Tabela 8

Evidências empíricas das propriedades de ação da subdimensão tecnologia (continuação)

Dimensão: Estruturante		
Subdimensão: Tecnologia		
	Fala	Evidência empírica
Propriedade da ação: utilizar sistemas integrados	11a	[...] no passado, quando da implantação do sistema, eu que trabalhava na parte de configuração do sistema, eu sempre fui a usuária chave junto a TI , então todos os projetos eu ajudei a configurar quando implantou o RP, integrou-se a contabilidade com as outras áreas, eu que iniciei a parte de configuração, hoje eu já tenho uma pessoa que faz isso, no sistema, já é difícil eu mexer nessa parte de configuração, mas eu tenho uma pessoa que faz [...] Eu digo que hoje eu vejo a contabilidade assim, quando eu comecei a trabalhar aqui, eu pegava aquele monte de nota fiscal e codificava débito e crédito e depois eu digitava no sistema. Hoje a minha função é, eu vou lá no sistema que faz a entrada da nota e eu digo: olha quando entrar isso, vai debitar aqui, quando entrar este, vai creditar aqui, então a nossa função contábil, ela mudou um pouco, a gente não faz mais lançamento manual , mas, a gente sempre está envolvido junto com a TI em toda essa parte, a vamos implantar um sistema novo. Vamos integrar os financiamentos com o financeiro com a contabilidade, aí eu estou lá no início do projeto para desenhar contabilização junto com os outros processos , agora é o último que a gente está envolvido, que estamos concluindo foi um sistema de importação e exportação, então tudo tem que estar configurado já na fonte né? a contabilização ela é carimbada lá no início do processo já [...] a gente vira mais um suporte porque aí a pessoa está fazendo uma requisição interna ou está fazendo uma requisição de compra ela vai comprar um produto, mas no que eu lanço isso? E não vai! se não colocar a conta contábil, se colocar uma combinação entre centro de custo e área que ela não combina o sistema não deixa fazer, aí tem que ligar aqui para a gente ou corrigir, ou ah! não, está OK! só precisa criar uma combinação nova no sistema, então a gente faz, então a gente mudou um pouco a característica do nosso trabalho que naquela época a gente estava acostumada a pegar a pilha de nota, codificar e digitar no sistema então hoje a gente orienta eles, de como fazer, a gente configura dentro do sistema, surgiu uma operação nova, aí eu crio tipo de nota, nesse tipo de nota fiscal amarra a tributação, eu amarro a contabilização, é um item novo, eu vou configurar diretamente no item qual é a conta de estoque, qual é a conta de custo, então, o trabalho da gente hoje é outro, não é mais aquilo que eu fazia no escritório, ou o que eu fazia quando eu comecei a trabalhar aqui, é outra característica, então para que a coisa flua realmente a gente tem que ser envolvido em todos os processos sim (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).
Propriedade da ação: utilizar a tecnologia nos processos	12a	Hoje a gente tem um sistema chamado <i>planejamais</i>, em que as informações e ficam disponíveis já para todos , por exemplo, eu quero olhar de 2021 comparado com o ano de 2022. Eu tenho orçado e realizado dos 2 anos para servir de um comparativo . E assim todas as atividades da cooperativa tem. Por exemplo, eu quero olhar lá da área contábil, qual foi o orçado? E o realizado, para ver se eu estou dentro lá? Ah! euorcei tanto de pessoal, tanto de manutenção, aquisição de equipamentos, com contratação talvez de uma auditoria consultoria, eu consigo hoje abrir meu sistema e olhar lá qual que é a minha posição. Ele é baseado em cima da contabilidade , então a partir do momento que eu vou fechando lá parte da contabilização de documentos. O documento estando contabilizado no outro dia, ele é enviado para esse sistema. Ele está com pessoas chaves, com gerentes, supervisores e encarregados. Então, com quem está relacionada à gestão . Quem faz gestão, em algum momento utiliza esse sistema (Coop. D. Supervisor. Administração e Ciências contábeis).
	13a	[...] centro de documentação, cedoc, tudo, organogramas, normas, os contratos de representantes, passe por alí, está tudo arquivado, outros contratos, a documentação toda ela é digitalizada e arquivada, tem um arquivo identificado pelo sistema, tem um sistema que eu digitalizo e lá eu deixo guardado tudo , é só procurar por lá, é um <i>software expert</i> , o sistema (Coop. C. Gerente. Ciências contábeis).

Tabela 8

Evidências empíricas das propriedades de ação da subdimensão tecnologia (continuação)

Dimensão: Estruturante		
Subdimensão: Tecnologia		
	Fala	Evidência empírica
Propriedade da ação: utilizar a tecnologia nos processos	14a	A gente faz agora, tem a informação também pelo teens, estamos fazendo pelo teens, envolve o pessoal das filiais, os gerentes das unidades industriais, todo o pessoal de logística, comercial, custos, a indústria é envolvida também [...] Normalmente na quinta-feira se realiza uma reunião para discutir a produção e os detalhes da semana seguinte (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).
	15a	Aqui como a maior demanda de atividades é na contabilidade, então a gente está começando na contabilidade mesmo. Otimizar lançamento de nota, capitalizações de mobilizado, tudo de faturamento, o que a gente conseguir ver, conseguir desenvolver alguma ferramenta, algum software, alguma coisa pra otimizar, até porque a tendência da empresa é só crescer [...] A parte de conferência de notas foi desenvolvido uma ferramenta para fazer uma conferência automática, a gente acabava perdendo muito tempo conferindo nota a nota. Então hoje a gente já tem uma conferência automática [...] A gente está desenvolvendo uma parte de lançamento, também para robotizar IOS que geralmente segue a mesma linha, então a gente está trabalhando agora para robotizar, tem alguns lançamentos de matéria-prima, de frete, que são sempre iguais, que buscam as informações nos mesmos campos a gente vai robotizar [...] o que eu gostaria, agora, vou focar nessa questão de otimizar as atividades. Eu vejo que isso é extremamente importante, essa questão, essa evolução tecnológica a gente precisa acompanhar, senão fica para trás (Emp. E. Gerente. Ciências contábeis).
	16a	[...] a questão de sistemas né? tem algum sistema para melhorar, por exemplo, agora a gente tem alguns sistemas que integram somente final do mês e a gente tem um objetivo que é fazer a integração diária de todo o sistema da cooperativa, diariamente, a gente tem isso extracontábil, o faturamento, tudo, extracontábil, mas ele vai integrar no balancete só final do mês (Coop. A. Gerente. Ciências Contábeis).
	17a	Tem algumas coisas assim que a gente está em andamento, na parte de algumas configurações na parte fiscal, importar algumas informações do órgão automático direto e ainda está dependendo de concluir esse processo junto à TI para se fazer essas mudanças, tem que desenvolver interno, customizar isso próprio pra poder fazer, então tem umas ordens de serviços, chamados abertos, que é a parte de importar a entrada da nota fiscal via XML , isso nós estamos dependendo, hoje preciso ter uma turminha de dois, três do fiscal que ficam lá conferindo as informações e sempre tem alguma coisinha que é digitado errado (Coop. C. Gerente. Ciências Contábeis).
	18a	[...] eu tenho frentes, nós estamos trabalhando em robotização, de recebimento de notas aonde a nossa ideia é até o primeiro trimestre do ano que vem, conseguir implementar uma robotização, a gente deixa de ter uma pessoa que recebe os documentos via XML, já é de forma até bem interessante hoje, mas, eu tiro a intervenção humana em determinadas notas, só que eu tiro a intervenção dela pra ficar fazendo algo repetitivo e eu passo a ter ela como uma analista de notas , eu quero que ela olhe de uma forma estratégica e não que fique 8 horas por dia recebendo notas apesar de ser via XML eu ainda preciso dessa intervenção hoje [...] a gente ainda está nos levantamentos iniciais mas a gente percebe bastante aderência, e a gente conseguindo executar, a gente vai ter uma quebra de paradigma muito grande em relação essa questão de robotização, sendo possível a realização desse projeto a gente consegue desdobrar ele para outros , e de novo, a gente passa de ter pessoas fazendo trabalhos repetitivos em alguns momentos e agrega ela passando para uma visão um pouco mais estratégica, também do que de fato ela fazia, só que de uma forma com uma visão totalmente diferente, mais crítica (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências contábeis).

Nota: Dados de pesquisa (2024).

Os sistemas de informação integrada transformaram a forma de escrituração contábil de um processo manual para um processo tecnológico. De acordo com as falas 9a, 10a e 11a da

Tabela 8, o avanço dos sistemas de informação que integram informações contábeis, financeiras, tributárias e de custos possibilitou a otimização dos serviços no departamento de contabilidade. Segundo esses entrevistados, a otimização no tempo dos serviços prestados e o uso da tecnologia a favor da contabilidade influenciaram na redução da mão de obra e proporcionaram a eles o acompanhamento de dados em tempo real. Portanto, se compararmos a demanda do fluxo atual de atividades com a forma como eram conduzidas as rotinas contábeis sem o sistema integrado de informação, a tecnologia se mostrou vantajosa para os contadores na otimização do seu tempo de trabalho na organização.

O uso de sistemas de informação integrada, além de facilitar a inclusão dos contadores no processo de gestão organizacional e estratégica com a otimização do tempo de serviço e acesso à informação, também os conduziu a realizar as parametrizações desses sistemas e a acompanhar as alterações legais para a entrega de obrigações acessórias (SPED, ECD, ECF e outros) interligados a esses sistemas, conforme fala abaixo:

[...] mudou o layout da ECF, tira o manual da ECF, lê quais são as alterações, manda para a TI, e fala assim: olha agora precisa tirar esse campo, precisa colocar esse campo, precisa continuar esse campo, faz todo um desenho para a TI fazer e depois rodar a ECF de uma vez só [...] então assim, essa parametrização é fina [...] (Coop. A. Coordenador. Ciências contábeis).

Assim, (i) a implantação de sistemas de informação integrada, (ii) as parametrizações dos dados alimentados nesses sistemas, e (iii) a geração da informação na forma da lei para a entrega das obrigações acessórias, possibilitaram aos contadores maior inclusão e transparência nos processos internos e estratégicos da organização. A influência da tecnologia sobre as rotinas da contabilidade, que transformou a forma da atuação dos contadores, foi observada por Gulin et al. (2019). Para eles, o avanço tecnológico da contabilidade indica a existência de um processo de transição do papel do contador de técnico para gerencial.

Outra mudança na forma de trabalho dos contadores por meio da tecnologia foi a possibilidade do uso de sistemas de apoio para complementar as informações geradas nos sistemas integrados. Esses sistemas de apoio são utilizados pelos contadores para o aprimoramento da geração da informação, controle de dados e elaboração do planejamento estratégico. A necessidade da utilização de sistemas de apoio em conjunto com os sistemas integrados é diversificada e pode incluir, por exemplo, o controle de orçamentos previstos e realizados que compõem o planejamento estratégico.

Na Cooperativa D, para a composição do planejamento orçamentário, eles utilizam, por exemplo, o sistema PlanejaMais, que otimizou a elaboração do planejamento estratégico da cooperativa, que antes era controlado de forma manual por meio de planilhas eletrônicas. Conforme a fala 12a da tabela 8, a informação do sistema PlanejaMais é alimentada na escrituração contábil diariamente e, a partir dessa integração com o sistema de contabilidade, esses dados são utilizados na controladoria para planejar o orçamento realizado e previsto desta cooperativa.

Outros sistemas de apoio, adicionais aos sistemas integrados, também são utilizados pelos contadores, como por exemplo, o de controle de contratos e empréstimos.

Ah! tem, por exemplo, a gente tem um sistema de gerenciamento, de controle e gerenciamento de contratos e financiamentos, que ele funciona assim, ele traz um lote, a contabilização ela não é assim automática, diariamente, entendeu? é no final do mês, ela gera um lote e me manda um TXT que eu importo para dentro do sistema (Coop. C. Supervisora. Ciências Contábeis).

Além disso, como exemplificado na fala 13a da tabela 8, para o controle da documentação gerada nas cooperativas, geralmente elas utilizam um sistema de busca online de documentos constitucionais e outros documentos, como atas, normas internas, documentação dos diretores, contratos e afins. O acesso a esses documentos é controlado por usuário, restrito ao departamento de contabilidade e aos pares com cargos de gestão, como coordenação, supervisão, gerência e direção.

O uso da tecnologia também transformou a forma como são realizados os encontros para a discussão da estratégia na organização, passando de reuniões presenciais para reuniões online. Observa-se na fala 14a da tabela 8 que, em conjunto com o uso dos sistemas de informação integrada, ocorreu a flexibilização do tempo de trabalho dos contadores, o que proporcionou maior inclusão deles e de seus pares nas reuniões de planejamento.

Por meio das falas 15a, 16a, 17a e 18a da tabela 8, também observamos que existe uma busca contínua dos contadores por otimização da forma de trabalho com o uso da tecnologia. Nessas falas, os contadores expressam os esforços realizados para a integração dos dados mantidos de forma mensal para diária e, na busca por otimização da informação gerencial e robotização de lançamentos nos departamentos de contabilidade. A robotização acontece, por exemplo, nos lançamentos contábeis (financeiros, patrimoniais ou tributários) que se demonstram constantes e, por isso, podem ser previstos por meio das parametrizações desses lançamentos. Conforme destacado na fala 18a, da tabela 8, por meio da robotização, como no

caso dos lançamentos de notas fiscais, é possibilitado aos contadores saírem de um papel técnico de lançadores de notas fiscais para um gerencial de analistas de notas, em razão da otimização do tempo de trabalho desses contadores. A partir da robotização, as notas fiscais de entrada (compra de mercadorias, produtos e outras compras) deixam de ser lançadas manualmente e passam a ser registradas na contabilidade por meio de comandos em sistemas que realizam esse registro, sem a intervenção humana individualizada por nota.

Compreendemos nas propriedades de ação “utilizar sistemas integrados” e “utilizar a tecnologia nos processos” que o avanço tecnológico em favor da informação contábil, gerencial e estratégica permitiu aos contadores serem incluídos nos processos internos de seus pares, e, por isso, acabam tendo acesso a informações privilegiadas relacionadas ao planejamento e ao fazer estratégico da organização. Percebemos, portanto, nessas propriedades de ação a manifestação de inclusão e transparência impulsionadas com o avanço tecnológico, que transformou a relação entre contadores e pares.

Com o avanço da tecnologia, a oferta de sistemas integrados de informação contábil, financeira, tributária e de custos possibilitou aos contadores maior flexibilidade de tempo de trabalho. Isso permitiu que o contador passasse a interagir com mais pessoas na organização e o conduziu à necessidade de agir ativamente nos processos internos de decisão, por meio do acompanhamento e indicação aos pares de melhores práticas frente aos processos de informação integrada.

Além disso, a possibilidade de reuniões *online* permitiu aos contadores maior inclusão com a facilidade da realização de encontros em diferentes lugares e espaços e transparência na informação na tentativa de solucionar problemas e discutir a estratégia. Essa possibilidade de encontros de diferentes lugares e espaços (Giddens, 2003), em conjunto com o avanço tecnológico dos sistemas de informação integrada, favoreceu a inclusão e a transparência dos contadores, que por meio das propriedades de ação “utilizar sistemas integrados” e “utilizar a tecnologia nos processos”, passam a conduzir ou apoiar o processo estratégico em diferentes papéis.

Na propriedade da ação “utilizar sistemas integrados”, os contadores passam a assumir o papel de “apoiador técnico de sistemas”, “parametrizador de sistemas” e “consultor de sistemas”, dependendo do grau baixo, médio ou alto de inclusão e transparência deste contador no processo estratégico da organização.

O grau baixo de inclusão e transparência está relacionado aos contadores que executam a parametrização dos sistemas de informação, mas não têm influência no processo de geração da informação para os pares, e, portanto, assumem o papel de “apoiador técnico de sistemas”.

Entendemos como grau médio aquele em que o contador, além de executar a parametrização dos sistemas, também presta assessoria aos pares para melhorar a geração da informação e conduz, nesse sentido, o processo de trabalho deles. Um exemplo é a contadora da empresa E, que assessora os pares na geração da informação e parametriza o sistema: “[...] *há informações que serão eles que vão gerar, mas é a gente que precisa estar orientando, precisa estar buscando as informações e orientando de que forma eles vão precisar estar informando as ordens de produção, para que gere corretamente os arquivos do SPED*” (Emp. E. Gerente. Ciências Contábeis).

E, no grau alto, refere-se ao contador que discute em conjunto com os pares as melhores formas de gerar informação por meio de sistemas integrados para criar mecanismos tecnológicos que otimizem essa informação, como exemplificado pelo contador da cooperativa D:

[...] a parte de parametrização efetiva ela é feita dentro da contabilidade, nós temos a TI interna que é para eventualmente, principalmente se há uma necessidade legal, a gente se reporta a eles, se ocorreu a necessidade de uma alteração sistêmica, mas, toda a parametrização, ela é desenvolvida pela área contábil [...] e hoje a gente só faz as novas operações, alguma alteração em relação à legislação, forma de visualização de uma determinada conta contábil, alguma necessidade realmente legal, ou uma operação nova que eventualmente surge, então é mais pontual, mas mesmo assim a gente discute, tem uma equipe que é responsável em fazer essa manutenção, há uma discussão prévia, antecipada para chegar a uma conclusão de que maneira que se deva ser visto o resultado dessa parametrização (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências Contábeis).

Na propriedade da ação “utilizar a tecnologia nos processos”, o contador passa a desempenhar o papel de “técnico de processos”, “apoiador de processos” e “consultor de processos”, dependendo do grau de inclusão e transparência nos processos tecnológicos da organização, seja ele baixo, médio ou alto.

O papel de “técnico de processos” está relacionado ao grau baixo de inclusão e transparência, pois, nesse papel, os contadores mantêm as informações nos sistemas de apoio contratados por meio de lançamentos, mas não são incluídos nas reuniões de planejamento da informação e de implantação de novos processos organizacionais facilitados com a tecnologia.

O papel de “apoiador de processos” é assumido pelos contadores que têm acesso aos sistemas de apoio contratados para gerar informações no fazer estratégico e para uma melhor tomada de decisão gerencial. Eles auxiliam os pares na construção de novos processos de geração de informação por meio do uso da tecnologia. Neste papel, há um entendimento de um grau médio de inclusão e transparência.

O papel de “consultor de processos” decorre da responsabilidade do contador em acompanhar as informações mantidas nos sistemas de apoio, em conjunto com os sistemas de informação integrada. Além disso, neste papel, os contadores utilizam sistemas de apoio para gerenciar ou criar processos internos de geração e controle de informações na organização. O uso desses sistemas visa melhorar e organizar as informações utilizadas de forma gerencial para a construção da estratégia ou para a tomada de decisão no processo estratégico da organização. Como exemplo, tem-se a fala da contadora da cooperativa C que tenta melhorar a informação gerada no sistema de controle de viagens:

[...] eu tenho uma proposta, que está em análise, eu queria mudar a norma para que assim, cada um emitisse tudo no CPF [...] no final do ano, esse relatório, esse sistema, me fornecesse quanto de despesa teve para cada colaborador, e eu informasse isso como reembolso de despesas de viagem lá na de DIRF, que isso compusesse no informe de rendimentos da pessoa, que daí quando ele for fazer a sua declaração de imposto de renda, ele informa é isento, ele não vai pagar mais imposto por isso e tal mas está em andamento (Coop. C. Supervisora. Ciências Contábeis).

Entendemos que no papel de “consultor de processos” há um grau alto de inclusão e transparência, devido ao tipo de informação acessada pelo contador e à liberdade na criação de processos internos. Isso inclui o gerenciamento de dados gerenciais e estratégicos contidos nesses sistemas de apoio contratados, a fim de auxiliar o processo estratégico e a tomada de decisões gerenciais.

Na observação empírica dos dados nas propriedades de ação “utilizar sistemas integrados” e “utilizar a tecnologia nos processos”, compreendemos que, a partir dos papéis encontrados nessas propriedades, os contadores passam a aplicar a tecnologia na prática social para otimizar o processo de geração da informação estratégica e de tomada de decisão.

Não foi encontrada evidência empírica de manifestação de flexibilidade e horizontalização nas propriedades de ação “utilizar sistemas integrados” e “utilizar a tecnologia nos processos”. A ausência de flexibilidade e horizontalização pode ser atribuída ao fato de que o uso da tecnologia em relação aos sistemas de informação integrada e na otimização das formas de trabalho do contador não influencia o nivelamento hierárquico na organização, que motivaria a horizontalização, nem caracteriza um evento propulsor para alterar o plano de planejamento estratégico, desencadeando a flexibilidade.

Apresentamos a forma como os contadores utilizam o papel social para ressignificar a profissão de contador na propriedades de ação “reconstruir o papel social”. As evidências empíricas dessas propriedades estão demonstradas na Tabela 9.

Tabela 9

Evidências empíricas da propriedade da ação ressignificar o papel social

Fala	Dimensão: Estruturante
	Subdimensão: Papel Social
	Evidência empírica
19a	[...] não é assim aquele guarda livro que era antigamente, então a gente é bem visto sim [...] então eu vejo sim, que não é aquele papel só ter pelo uso obrigatório, há! preciso ter uma contabilidade, não! é, realmente as pessoas olham com bons olhos, não é um mal necessário, mas sim uma pessoa, uma área que vai dar suporte a gente é muito bem visto , tem os cargos aqui, eu sou a supervisora [...] é um supervisor assim, com quase com uma figura de uma gerência (Coop. B. Supervisora. Ciências contábeis). (Coop. B. Supervisora. Ciências contábeis).
20a	[...] o nosso gerente comercial, por exemplo, é contador, ele era da área de planejamento de custo. Na época era só custos. Depois ele foi pro comercial. [...] Então assim é bacana, porque quando você vai trocar alguma informação com ele, ele tem todo o lado comercial , mas ele também conhece a parte de custos, conhece a parte industrial, a gente brinca assim, é difícil de enganar ele, de dobrar ele, porque ele conhece o processo (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).
21a	[...] na dimensão de estratégia e de direcionamento, o meu principal cliente é o meu, é o gerente comercial [...]. E ele é contador. Que isso ajuda pra cacete. O nosso comercial é contador . Então, ele sabe mais do que eu de custo, às vezes [...] Então, isso ajuda do ponto de vista de formulação, de decisão, de pra onde ele determina a venda, pra onde ele determina a produção (Coop. C. Gerente. Administração)
22a	[...] pra mim, para o contador, é fundamental ele conhecer o negócio da empresa , então hoje eu cheguei aonde eu cheguei porque eu conheço o negócio, eu sei o que a empresa faz, eu sei como faz, como funciona, eu boto o pé direto lá dentro da planta, vejo, entendo os processos, então antes de ser contador eu tive que entender a empresa, conhecer a empresa, então pra mim foi fundamental isso (Emp. E. Controller. Ciências contábeis).
23a	[...] eu sou metódica e quando eu comecei a passar as minhas atividades operacionais para outra pessoa, eu sofri muito [...] com o tempo, eu fui me abrindo para ver, para entender, para tentar, para ouvir a maneira como ele estava vendo aquilo que eu fazia e como ele via , então eu hoje percebo muita coisa foi melhorada e outras coisas não, faz-se ainda do jeito que eu fazia, mas assim, aquela coisa de: ah! eu fiz assim, e você tem que continuar fazendo assim, eu sempre acho que quando mais de uma pessoa olha, a gente pode fazer melhor (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).
24a	[...] sabe o que eu sinto hoje, que a minha vida não tem mais rotina , as vezes eu venho trabalhar de manhã, pensando eu vou fazer isso, isso e isso, aí eu chego, alguém me chama pra eu resolver uma coisa, pra conversar sobre outra, alguém tem um projeto que alguém precisa ouvir, que a gente participa, chegou no final do dia parece que eu não fiz nada! [...] (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis)."
25a	O contador hoje dentro da cooperativa ele assumiu um papel um pouco diferente do que ele tinha até 2018, foi uma estruturação que a gente desenhou um pouco diferente, na qual a gente agregou um outro departamento, a controladoria que antes ela era separada do contábil, ela era independente, também incorporamos a célula de cadastro e célula de recebimento de notas então passou a ter uma necessidade também maior de gestão, além da questão técnica que é fundamental a gente também teve um desafio aí grande em relação a essa questão de gestão na qual a gente cada dia que passa está tentando se aperfeiçoar e desenvolver [...] a contabilidade também está passando por um outro momento, a gente está sendo muito formador de pessoas , então constantemente eu estou perdendo pessoas internamente para outras áreas, então eu tenho esse dificultador por um lado mas olhando por outro você está fazendo formação e gerando oportunidades né? (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências contábeis).

Tabela 9

Evidências empíricas da propriedade da ação ressignificar o papel social (continuação)

Fala	Dimensão: Estruturante
	Subdimensão: Papel Social
	Evidência empírica
26a	[...] então tinha já uma participação, eu acho que são só maneiras de talvez visualizar determinadas situações , que a gente acaba talvez agregando mais situações que eu acredito que facilita na hora de tomar decisão, se elas estiverem meio isoladas eu vejo como uma certa dificuldade de você conseguir o envolvimento de muitas pessoas para determinadas tomadas de decisão, então o fato da gente talvez conseguir ter incorporado mais atividades dentro da contabilidade está facilitando, porque a gente tem um alinhamento muito interessante a partir do momento das demandas que surgem da diretoria e da superintendência, e isso facilita no dia a dia no trabalho, porque aí você está somando esforços para atingir um determinado resultado e quando elas estão isoladas não que não atinja mas, é na minha opinião, é um dificultador um pouco maior (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências Contábeis).

Nota: Dados de pesquisa (2024).

Conforme a fala 19a da Tabela 9, da contadora da cooperativa B, percebemos uma ressignificação do papel social do contador, que passa a ser incluído nos processos de decisão e na geração de informação para os pares. Essa alteração do papel social do contador contribui para a desconstrução da figura historicamente atribuída a ele como mero guarda-livros: “[...] *não é mais aquele guarda-livros que era antigamente [...] não é um mal necessário, mas sim uma pessoa, uma área que vai dar suporte a gente é muito bem visto [...]*” (Coop. B. Supervisora. Ciências Contábeis).

Outro exemplo em que observamos a quebra de paradigmas relacionado à figura do contador foi a referência do administrador que ocupa o cargo de controller na cooperativa D ao gerente de contabilidade da mesma cooperativa, descrevendo-o como um contador à frente de seu tempo, voltado para a gestão dos negócios da cooperativa: “[...] *É um contador mais moderno, é um contador com uma mentalidade mais voltada para os negócios e para o relacionamento entre as áreas, da importância disso*” (Coop. D. Controller. Administração).

Também observamos a ressignificação do papel social do contador neste trecho da fala 20a da Tabela 9: “[...] *é bacana, porque quando você vai trocar alguma informação com ele, ele tem todo o lado comercial, mas ele também conhece a parte de custos [...] porque ele conhece o processo* (Coop. C. Supervisor. Ciências Contábeis)”.

E, neste outro trecho da fala 21a da tabela 9: “[...] *na dimensão de estratégia e de direcionamento, o meu principal cliente é o gerente comercial [...] E ele é contador [...] isso ajuda do ponto de vista de formulação, de decisão [...]*” (Coop. C. Gerente. Administração).

Nessas duas falas acima, os entrevistados referem-se ao contador que ocupa o cargo de gerente no departamento comercial como alguém que trouxe benefícios para essa área, por meio

da análise de demonstrativos e formulação de estratégias, graças aos seus conhecimentos contábeis.

De acordo com a fala 22a da Tabela 9, do contador no cargo de controller da empresa E, para que o contador desenvolva seu papel social na organização, é fundamental que ele primeiro conheça todo o negócio da empresa: “[...] *para mim, para o contador, é fundamental ele conhecer o negócio da empresa [...]*” (Emp. E. Controller. Ciências Contábeis), para então, inclusive, alcançar alavancagem profissional, como aconteceu com ele.

Para a contadora que ocupa o cargo de supervisão na cooperativa C, o processo de ressignificação do papel social para um mais próximo da gestão estratégica é “sofrido”. De acordo com a fala 23a da Tabela 9 dessa contadora, a transição do operacional para o estratégico é difícil devido ao perfil metódico do contador, que ao longo do tempo foi se adaptando a um formato mais aberto, capaz de aceitar novas formas de realização dos processos e de ouvir propostas de alteração de rotinas indicadas por colegas: “[...] *eu sou metódica e quando eu comecei a passar as minhas atividades operacionais para outra pessoa, eu sofri muito [...] com o tempo, eu fui me abrindo para ver, para entender, para tentar, para ouvir [...]*” (Coop. C. Supervisor. Ciências Contábeis).

A ressignificação do papel social do contador para um modelo mais estratégico, conforme a fala 24a da Tabela 9, permite, por exemplo, que ele não tenha mais a sensação de rotina, devido à abertura desse profissional para atender aos chamados dos colegas para assessoria sobre projetos de trabalho e construção de planos e metas estratégicas.

Conforme a fala 25a da Tabela 9, a ressignificação do papel social do contador também foi oportunizada na cooperativa D em decorrência do projeto de transformação da cultura da cooperativa – TCC. O desenvolvimento deste projeto resultou no destaque do departamento de contabilidade que assumiu a área de controladoria e, por meio do contador, gerente deste departamento, implantou novos pilares da cultura organizacional de resultados por meio de (i) nova metodologia de distribuição de resultados e (ii) alteração da meritocracia na distribuição dos lucros.

[...] o contador hoje dentro da cooperativa ele assumiu um papel um pouco diferente do que ele tinha até 2018, foi uma estruturação que a gente desenhou um pouco diferente, na qual a gente agregou um outro departamento, a controladoria que antes ela era separada do contábil, ela era independente (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências contábeis).

O papel social do contador da cooperativa D, segundo a fala 26a da Tabela 9, está relacionado à forma de visualizar oportunidades para agregar valor às decisões gerenciais, por meio da maior inclusão de pessoas que, se estivessem sozinhas, não teriam o mesmo potencial de gerar soluções pertinentes à organização: “[...] *isso facilita no dia a dia no trabalho, porque aí você está somando esforços para atingir um determinado resultado e quando elas estão isoladas não que não atinja, mas, na minha opinião, é um dificultador um pouco maior*” (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências Contábeis).

Além disso, na cooperativa D, a partir do papel social ressignificado do contador para um modelo proativo nos processos decisórios da organização, o departamento de contabilidade passou a ser uma área de formação de pessoas: “[...] *a contabilidade também está passando por outro momento, a gente está sendo muito formador de pessoas, então constantemente eu estou perdendo pessoas internamente para outras áreas [...]*” (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências Contábeis). Assim, compreendemos, com base nas evidências empíricas da propriedade da ação “ressignificar o papel social do contador”, que os contadores se veem envolvidos em uma mudança da profissão que os direciona para ações de decisões estratégicas na organização. A partir desta ressignificação, os contadores entendem a necessidade de se tornarem mais ativos nos processos de decisão estratégica e na formação da opinião dos gestores, por meio das informações geradas com a contabilidade. Para isso, rotinas gerenciais de melhoria de processos, implantação de projetos e apoio aos pares na geração da informação e de controles são vivenciadas pelo contador, como exemplificado nesta fala.

Ah! é tanta coisa que eu nem sei! um primeiro passo, que assim, na época que aconteceu, eu me orgulhei muito foi a questão do ativo imobilizado, que todo o processo que tem estruturado foi eu que criei, fui eu que desenvolvi, então, até a gente contratou uma consultoria para vim aqui validar e eles elogiaram muito, falaram que é difícil encontrar uma empresa onde as coisas são tão organizadas, então nesse primeiro, acho que são as minhas ideias (Emp. E. *Controller*. Ciências Contábeis).

Desta forma, verificamos na propriedade da ação “ressignificar o papel social do contador” que os contadores passam a ser incluídos nos mais variados tipos de processos de gestão da organização e a ter acesso a informações de diferentes áreas, além da contabilidade, como pode ser observado nas seguintes falas:

[...] olha, são praticamente todas as áreas da cooperativa. Pessoal de logística, pessoal de transporte, financeiro, basicamente todas as áreas que envolvam alguma de alguma forma a contabilidade tem contato aqui com a gente [...] (Coop. B. Analista. Ciências Contábeis).

[...] até agora faz uns 2 meses a gente criou um comitê interno de processos, então eu faço parte desse comitê, então qual que é o objetivo desse comitê? A gente ao longo de agora pra frente vai passar em todas as áreas e vai fazer um mapeamento dos processos e tentar otimizar, automatizar e utilizar melhor a tecnologia que a gente tem à disposição (Emp. E. *Controller*. Ciências Contábeis).

Por isso, percebemos na propriedade da ação “ressignificar o papel social do contador” uma influência de inclusão e transparência que pode se manifestar em graus baixo, médio ou alto, dependendo do envolvimento do contador na rotina de gestão experimentada por ele nesta ressignificação de sua atuação.

Entendemos um grau baixo de inclusão e transparência para os contadores que vivenciam o movimento de ressignificação do papel social do contador, pois, sob a perspectiva de outros contadores, eles permanecem atrelados a rotinas técnicas nos departamentos de contabilidade, assessorando esses pares na alimentação de dados técnicos. Nesse grau, o contador atua no papel de “técnico de contabilidade”.

O grau médio de inclusão e transparência está relacionado aos contadores que percebem a ressignificação do papel social do contador e, por isso, passam a assessorar os seus pares em demandas gerenciais, como melhoria de processos, implantação de projetos ou análise de resultados, que são utilizados como fonte para determinação de metas e planos no fazer estratégico da organização. Nesse grau, os contadores assumem o papel de “assessor contábil”.

E, o grau alto de inclusão e transparência na propriedade da ação “ressignificar o papel social do contador” está atrelado aos contadores que, ao se perceberem dentro do processo de ressignificação da profissão, criam oportunidades de manifestar as potencialidades dessa profissão por meio do desenvolvimento ou condução, por eles, de novos projetos e processos organizacionais relacionados à otimização de dados e informação, que são utilizados na alta gestão para determinar diretrizes estratégicas. Nesse grau, os contadores assumem o papel de “gestor contábil”.

Notamos a partir desta propriedade da ação e dos papéis nela encontrados, que os contadores assumem a prática de “gerenciar a profissão”, que visa buscar oportunidades de tornar o contador um praticante da estratégia por meio da inclusão e transparência nos processos organizacionais em que ele está envolvido.

Não foram encontradas evidências empíricas que indiquem, nesta propriedade da ação, a influência de horizontalização e flexibilidade. A ausência de influência de horizontalização e flexibilidade nesta propriedade pode ocorrer devido ao fato de que o evento de ressignificação do papel social do contador não necessariamente precisa estar associado ao nivelamento

hierárquico, como é o caso da horizontalização, ou à alteração do planejamento estratégico, como ocorre com a flexibilidade.

Apresentadas as propriedades de ação da dimensão estruturante, a Tabela 10 demonstra a síntese dos dados encontrados nesta dimensão.

Tabela 10

Síntese da dimensão estruturante

Dimensão: estruturante					
Subdimensão: lei e normas					
Propriedade da ação: cumprir a lei, normas e obrigações acessórias					
Influência da <i>Open Strategy</i>		Papel a partir da influência	Grau de influência		Prática a partir dos papéis
Influente	Não influente		Grau	Síntese	
Inclusão e transparência	Flexibilidade e horizontalização	Técnico legal	baixo	Atrelado a rotinas técnicas, como lançamento de dados. Não assessoram os pares em relação a legalidade da informação.	Aplicar a lei
		Apoiador legal	médio	Entregam as obrigações acessórias e relacionam-se com os pares para a adequação dessas informações. Não organizam dados além da sua capacidade técnica.	
		Consultor legal	alto	Acompanham as leis que ultrapassam a sua capacidade técnica o que proporciona o envolvimento em diferentes rotinas e áreas da organização.	
Subdimensão: tecnologia					
Propriedade da ação: utilizar sistemas integrados					
Inclusão e transparência	Flexibilidade e horizontalização	Técnico de sistemas	baixo	Executam a parametrização dos sistemas de informação. Não influenciam no processo de geração da informação para os pares.	Aplica a tecnologia
		Parametrizador de sistemas	médio	Executam a parametrização dos sistemas. Assessoram os pares na forma de melhorar a geração da informação e os conduzem nesse processo.	
		Consultor de sistemas	alto	Discutem com os pares as melhores formas de se gerar a informação e criam mecanismos tecnológicos que possibilitem a otimização dessa informação.	

Tabela 11*Síntese da dimensão estruturante (continuação)*

Subdimensão: tecnologia					
Propriedade da ação: utilizar a tecnologia dos processos					
Inclusão e transparência	Flexibilidade e horizontalização	Técnico de processos	baixo	Mantêm o registro das informações nos sistemas de apoio contratados. Não são incluídos no planejamento da informação e de implantação de novos processos organizacionais facilitados com a tecnologia.	Aplicar a tecnologia
		Apoiador de processos	médio	Acessam os sistemas de apoio contratados e auxiliam os pares na construção a partir da tecnologia de novas formas gestão da informação.	
		Consultor de processos	alto	Utilizam dados dos sistemas de apoio em conjunto aos sistemas integrados de informação e criam processos internos para melhoramento da gestão.	
Subdimensão: papel social					
Propriedade da ação: ressignificar o papel social					
Inclusão e transparência	Flexibilidade e horizontalização	Técnico contábil	baixo	Atrelados a atividades técnicas dos departamentos. Presenciam o movimento de ressignificação do papel social do contador, sob a lente de outros contadores.	Gerenciar a profissão
		Assessor contábil	médio	Vivenciam a ressignificação do papel social do contador. Assessoram seus pares em demandas gerenciais.	
		Gestor contábil	alto	Ativos no processo de ressignificação da profissão. Criam oportunidades de manifestar as potencialidades para desenvolver ou conduzir novos projetos e processos organizacionais.	

Nota: Dados de pesquisa (2024).

4.2 Dimensão Agencial

A dimensão agencial corresponde à forma como os contadores conduzem suas ações na organização, que pode ocorrer em relação a um evento manifestado por eles em benefício próprio ou organizacional, favorecendo a composição da estrutura por meio de sistemas sociais construídos por meio de práticas. A agência, de acordo com Giddens (2003), não se refere às intenções que os sujeitos têm ao fazer as coisas, mas à capacidade de realizar essas ações em primeiro lugar. Por isso, a agência está mais relacionada ao poder do agente do que à sua

intenção, uma vez que o agente pode optar a qualquer momento por agir de maneira diferente em determinada sequência de eventos desenrolados nos sistemas sociais (Giddens, 2003). Assim, a dimensão agencial compreende subdimensões e propriedades de ação que traduzem o poder de agência do contador no fazer estratégico e na tomada de decisão na organização. Lapsley e Rekers (2017) observam a contribuição do contador na tomada de decisão por meio da “contabilidade de gestão estratégica”, que concentra fundamentos da contabilidade gerencial que podem colaborar, por exemplo, com a estratégia como prática, na formulação e discussão da estratégia. Demonstramos na Tabela 11 a organização sistêmica da dimensão agencial.

Tabela 12

Dimensão agencial

Dimensão agencial		
Subdimensão	Propriedades da ação	Temas
Gerenciar informações e atributos de uso estratégico	Apresentar resultados	Apresentação de resultados em nível de gerência Apresentação de resultados em nível de gerência, diretoria e conselhos Assiduidade das apresentações Representatividade de chefias Fusão da empresa Informações na apresentação de resultados
	Planejar a estratégia	Acesso e apoio ao planejamento estratégico Projetos e melhorias nos processos Estudos de viabilidade, produtos, negócios e investimento Construção do planejamento estratégico Revisão do planejamento estratégico Gerenciar pessoas e conflitos
	Utilizar informações de forma estratégica	Contabilidade como fonte de informação Decisões a nível de diretoria e conselho de administrativo Mercado de ações, marcas e patentes Tempestividade da informação Custos e desafios dos investimentos Planejamento tributário

Nota: Dados de pesquisa (2024)

A subdimensão “gerenciar informações e atributos de uso estratégico” compreende três propriedades de ação: (i) apresentar resultados, (ii) planejar a estratégia e (iii) utilizar informações de forma estratégica, que indicam as rotinas do contador no uso estratégico da informação, na elaboração e apresentação de resultados, e no planejamento da estratégia.

A seguir, apresentamos a subdimensão “gerenciar informações e atributos de uso estratégico” a partir da perspectiva dessas propriedades de ação. As evidências empíricas estão organizadas em tabelas. Na Tabela 12 apresentamos a propriedade da ação “apresentar resultados”.

Tabela 13

Evidências empíricas da propriedade da ação apresentar resultados

Fala	Dimensão: Agencial
	Subdimensão: gerenciar informações e atributos de uso estratégico
	Propriedade da ação: Apresentar resultados
	Evidência empírica
1b	[...] a gente faz o fechamento do mês, tem o nosso prazo de entrega, a gente se reúne antes com o superintendente para apresentar os números e validar , e se tiver algum questionamento que de repente tem que refinar mais alguma coisa a gente trata antes com ele nessa reunião, ela é mensal [...] depois que a gente tem fechado aqui, analisado, todas as informações, a gente passa com nosso superintendente esse fechamento e depois a gente vai na diretoria para fazer a apresentação dos números e depois ainda a gente tem apresentação para o conselho mensal, que são os conselheiros da cooperativa, o conselho de administração e o conselho fiscal também , e a gente sempre que está lá reportando e repassando essas informações para eles [...] (Coop. B. Supervisora. Ciências contábeis).
2b	Então a gente fecha mensal balancete por suspensão, então eu apuro o imposto de renda anual, mas eu tenho todo mês o fechamento então, eu geralmente apresento para a diretoria, eu não, a minha chefe apresenta para a diretoria, mas quando digo eu, é eu apresentado pra ela , então, a gente apresenta do resultado para diretoria (Coop. A. Coordenador. Ciências contábeis).
3b	Até antes da fusão era trimestral, então eu fazia a apresentação , os acionistas e diretores, eles vinham até a empresa e eu que apresentava né, agora com essa nova estrutura por ter 2 sócios eu apresento para o meu diretor , a gente senta e conversa e debate os pontos principais. Eu monto relatórios, passo relatórios, mensais, e daí ele apresenta para o conselho de administração (Emp. E. Controller. Ciências contábeis).
4b	Então, na verdade meu contato com a diretoria dificilmente eu tenho só mais com o nosso diretor aqui da parte administrativa. Essa parte de entrega de relatórios até sou eu que gero o balancete, mas quem faz a entrega, o envio é o Controller (Emp. E. Gerente. Ciências contábeis).
5b	Hoje por exemplo, a gente apresentou uma avaliação, na verdade a área de planejamento que fez toda uma análise comparativa da nossa atividade de leite, a gente fez uma comparação do primeiro semestre de 2020 com o primeiro semestre de 2021, aonde aumentou, diminuiu, e foi apresentado isso para os diretores e pros gerentes da área de leite, da área de comercial e da área logística , então estávamos eu, o gerente contábil, os dois, o gerentes e o analista da parte de planejamento e custos e os diretores e os gerentes, então foi feito todo uma análise, identificado os pontos de atenção e os pontos críticos e agora à tarde, eu e o gerente contábil, estávamos lá com o gerente do leite, porque nós temos que trabalhar no plano de ação em cima desses pontos que foram levantados na parte da manhã com a diretoria, ai assim, reuniões (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).
6b	Sim, os resultados eles são apresentados por mim, juntamente com o supervisor de controladoria, então vai sempre duas pessoas , até porque se em algum momento alguma não tiver, o outro sabe como está sendo tratado as informações então todo mês a gente vai e faz a apresentação dos resultados de forma por atividade, para o conselho de administração e fiscal, o fiscal é mais eventual porque ele não é todo mês que eles pedem, mas, o de administração é todo mês (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências contábeis).
7b	[...] nessa reunião, eu, o supervisor aqui, que é o cara que faz esse negócio todo, eu só o divulgo aqui, só sou marketing da coisa, né. Então, ele, como apresentador, a gente junto lá, gerencialmente ali, o gerente comercial, o gerente de logística, o gerente da área carnes e o gerente da área leite, junto com os dois diretores nossos, o presidente e o executivo [...] Então, eu tenho o cara que manda da logística do começo ao fim, o cara que manda do leite do começo ao fim [...] logística-distribuição, todo esse pacote de despesa e o comercial com pacote de despesa, mas, principalmente com pacote de preços, com pacote de produtos de rentabilidade, de lucratividade, os preços, ganhos de preços, subidas de custos [...] (Coop. C. Gerente. Administração).
8b	[...] eu ainda como coordenador ainda não sou exatamente a pessoa que eles chamam lá na diretoria para ser, a não ser que eles cortam caminho né, por exemplo, eu só vou, eu que substituo a minha chefe, quando ela não tá eu vou, mas, assim quando tá de férias, licença, atestado, aí eu assumo, mas senão, é ela né, porque ela tem que tá a par de todos os assuntos (Coop. A. Coordenador. Ciências contábeis).
9b	E, hoje eu sou supervisora aqui, da parte de gerenciamento, eu respondo junto com gerente lá na diretoria pela parte contábil (Coop.C. Supervisor. Ciências contábeis).

Tabela 12

Evidências empíricas da propriedade da ação apresentar resultados (continuação)

Fala	Dimensão: Agencial
	Subdimensão: gerenciar informações e atributos de uso estratégico
	Propriedade da ação: Apresentar resultados
	Evidência empírica
10b	A gente apresenta rolling forecast, que daí, isso daí a gente vem lá desde a parte de definição de mix, qual que é o mix de produtos que a gente vai vender nesse mês, o que demanda de matéria-prima, que daí o time da captação vai te que ir lá e pôr dentro da planta, e que o pessoal da fábrica vai ter que produzir, aí a gente estrutura e com base nesses dados operacionais eu construo uma DRE e a gente projeta DRE e o Balanço mensalmente [...] (Emp. E. Controller. Ciências contábeis).
11b	[...] monta-se uma apresentação gigantesca com todos os indicadores, então assim a gente abre todo o DRE, ele sintético, depois ele analítico , depois por conta, depois por área de negócio, para saber qual área que deu prejuízo, qual não deu, aí a gente abre depois por indústria, por mercado, vai abrindo de todas as formas, para ter no conselho o mais mastigado possível, apresenta também os índices (Coop. A. Coordenador. Ciências contábeis).
12b	A gente faz uma apresentação onde a gente mostra, abre esses números de uma forma sintética, demonstrando o resultado por atividade, e aí abre todas as questões que envolvem as despesas, margem bruta, despesas operacionais, financeiras e até chegar o resultado líquido . Então essa é uma forma sintética para que a gente tenha a informação do resultado (Coop.D. Gerente. Administração e Ciências contábeis).
13b	Nós chamamos de Mare aqui dentro. É mapa de apuração de resultado econômico . Nunca batizamos, isso aí é diferente, mas é um demonstrativo de resultado baseado no custo de produção (Coop. C. Gerente. Administração).
14b	[...] no quarto dia útil, então até o final do terceiro dia útil a gente fecha a contabilidade e partir daí é período morto já foi, acabou, a não ser que peça, aconteça alguma uma coisa muito grave e tal (Coop. A. Coordenador. Ciências contábeis).
15b	[...] a gente entrega o balancete aqui até o quinto dia último , mensal, todo mês (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências contábeis).

Nota: Dados de pesquisa (2024)

De acordo com Giddens (2003), a alteração das propriedades estruturantes da ação pode ocorrer por eventos que moldam todo um sistema social. A fusão da empresa E com outra empresa no Estado do Rio Grande do Sul é uma oportunidade para entender que, a partir do evento de fusão, práticas anteriormente estabelecidas foram remodeladas, especialmente no que diz respeito à apresentação de resultados. Conforme a fala 3b da Tabela 12, o contador no cargo de controller da empresa E relatou que, antes da fusão, ele apresentava e discutia os resultados com a diretoria, mas após a fusão passou a participar da discussão e apresentação dos resultados em reuniões com sua chefia imediata. Essa mudança na limitação ou no livre acesso à inclusão e à informação nas reuniões de apresentação de resultados e na discussão da estratégia indica a existência de diferentes graus de manifestação da *Open Strategy* sobre a propriedade da ação “apresentar resultados”.

Entendemos que a inclusão dos contadores em reuniões com sua chefia imediata, para a apresentação e discussão de resultados, não impede a sua inclusão à reuniões a nível diretivo, onde são discutidos não apenas os resultados, mas também a estratégia. No entanto, a livre inclusão do contador nessas duas formas de reuniões não se estende a todos os contadores de

forma igual. Observamos essa limitação de inclusão ou, acesso diferenciado dos contadores nessas reuniões por meio da fala 1b da Tabela 12, em que a contadora no cargo de supervisora na cooperativa B é incluída em ambas as reuniões, ao contrário do contador no cargo de coordenador na cooperativa A, cuja a inclusão está limitada à reunião com a chefia imediata (fala 2b, Tabela 12), e da contadora no cargo de gerente na empresa E, que não é solicitada a participar de nenhuma dessas reuniões (Fala 4b, Tabela 12).

É oportuno explicarmos que a inclusão dos contadores nas discussões de estratégia ocorre na propriedade da ação “apresentar resultados”, por meio da inserção deles em reuniões com gerentes e diretoria. Essa inclusão não depende dos cargos ocupados pelos contadores, ou seja, o acesso ou a restrição dos contadores nas discussões estratégicas independem do seu nível hierárquico. Um exemplo disso é a contadora no cargo de gerente na empresa E, que, embora ocupe esse cargo, não é convidada a participar das discussões estratégicas nas reuniões mensais com esse propósito, ao contrário do que ocorre com outros gerentes entrevistados (fala 6b, Tabela 12) ou contadores no cargo de supervisão (falas 1b e 5b, Tabela 12). Dessa forma, esclarecemos que a inclusão depende mais de critérios de gestão do que da posição hierárquica dos contadores. Em outras palavras, um contador que ocupa o cargo de gerência pode ter o mesmo nível de inclusão e acesso à informação (transparência) que um contador que ocupa os cargos de supervisor ou coordenador, e vice-versa.

Observamos a transparência na propriedade da ação “apresentar resultados” em relação aos contadores que, em diferentes cargos, mesmo não incluídos nas reuniões de apresentação de resultados e discussão da estratégia, possuem o mesmo acesso a informação e dados que são discutidos nessas reuniões da diretoria. Esses contadores têm acesso às mesmas informações que os diretores, devido à responsabilidade e comprometimento deles com a geração da informação discutida nessas reuniões. Em outras palavras, para elaborar as apresentações de resultados e demonstrativos discutidos, eles acessam as mesmas informações privilegiadas que diretores, gerentes e conselheiros, como metas e planos de ação do planejamento estratégico, custos dos produtos, decisões de imobilização e impacto de mercado. Além disso, observamos que entre os cargos de coordenador, supervisor e gerência existe uma relação de representatividade entre esses sujeitos, proporcionada com maior inclusão e transparência nas rotinas de apresentação de resultados em que os contadores estão inseridos. Essa relação de representatividade ocorre porque frequentemente os contadores nos cargos de supervisão e coordenação representam seus gerentes em reuniões com a diretoria ou em decisões operacionais, seja por convite destes ou da própria diretoria, seja por afastamento médico ou férias, como evidenciado nas falas 7b, 8b e 9b da Tabela 12. Nas atribuições dos cargos de

coordenador e supervisor, geralmente está atrelada a responsabilidade de gerar os demonstrativos contábeis oficiais para a assinatura do contador técnico que ocupa o cargo de gerente, com exceção da supervisora da cooperativa B, que elabora e assina esses demonstrativos por ser a contadora técnica da organização. Entendemos como contador técnico aquele que assina os demonstrativos oficiais da cooperativa/empresa e responde pela escrituração contábil perante os órgãos regulamentadores, como a Receita Federal do Brasil e o Conselho Federal de Contabilidade.

As informações e atributos de controle utilizados pelos contadores na propriedade da ação “apresentar resultados” são diversos e compreendem, de acordo com as falas 10b, 11b e 12b da Tabela 12: (i) Demonstrativos de Resultado do Exercício – DRE, (ii) Balanço Patrimonial, (iii) rolling forecast com projeções de 12 meses, (iv) indicadores de pagamento, recebimento, ciclo operacional, ciclo financeiro, capital de giro, necessidade de capital de giro, participação de capital de terceiros, endividamento de curto prazo e longo prazo, dívida versus EBITDA, liquidez, giro do ativo, margem líquida e (v) fluxo de caixa com base na DRE projetada.

As demonstrações contábeis e controles gerenciais apreciados nas reuniões mensais de resultado com a diretoria e gerentes geralmente são acompanhadas de indicadores, que podem ser a nível sintético ou analítico. Na última modalidade, as contas são detalhadas por área de negócio, o que possibilita a verificação de prejuízo ou lucro por tipo de atividade. Os índices do Balanço Patrimonial, como (i) liquidez geral, (ii) liquidez corrente, (iii) liquidez seca, também compõem a apresentação de resultados. Na cooperativa C, foi identificada a existência de um mapa de apuração de resultado econômico – MARE, atributo de controle financeiro, alimentado diariamente com dados de custos e apresentado nas reuniões mensais e semanais de estratégia de negócios junto a gerentes e diretores. Isso possibilita a visualização do resultado econômico da cooperativa com informações por linha de produtos, famílias de produto, clientes e contribuição de representantes. Esse mapa, de acordo com o gerente do departamento de planejamento e custos da cooperativa C (fala 13b, Tabela 12), tem uma estrutura semelhante à de uma Demonstração de Resultados do Exercício – DRE.

A assiduidade nas reuniões de apresentação de resultados e na entrega dos demonstrativos oficiais para essas reuniões varia entre o terceiro e o quinto dia útil do mês subsequente ao fechamento dos números da contabilidade (fala 14b e 15b, Tabela 12). Essa rotina do departamento de contabilidade de preparação dos demonstrativos e dados usados na apresentação de resultados demanda exclusividade de tempo do departamento, que geralmente

interrompe outras rotinas para se concentrar na entrega e montagem dessas demonstrações e indicadores, conforme observado na próxima fala:

[...] então a gente no terceiro dia termina a contabilidade e aí são mais três dias para montar, pra arranjar, fazer todo esse arranjo, de informações dentro da contabilidade, então assim, os sete lá ficam uma semana em função do fechamento da contabilidade, então assim, dá suporte pras outras áreas, mas assim, focado mais no fechamento, faz uma grande apresentação, monta uma apresentação [...] (Coop. A. Coordenador. Ciências contábeis).

Entendemos a inclusão dos contadores no processo estratégico na organização na propriedade da ação “apresentar resultados” em rotinas relacionadas à geração de informações e à formação de dados para o desenvolvimento de atributos de controle de resultados. A transparência nessa propriedade é manifestada no acesso à informação gerencial promovida com a responsabilidade da entrega desses atributos de controle, demonstrativos contábeis-financeiros e apresentações de resultados nas reuniões com a diretoria ou chefia imediata. A inclusão e transparência na propriedade da ação “apresentar resultados” proporcionam uma relação de representatividade entre os sujeitos com cargos de supervisão, coordenação e gerência, em que os contadores nos cargos de coordenação e supervisão representam ou acompanham seus gerentes em reuniões com a diretoria para a apresentação dos resultados e discussão da estratégia. Por meio dos dados encontrados na propriedade da ação “apresentar resultados”, entendemos que os contadores passam a assumir papéis na organização em relação à rotina de apresentar e construir dados de resultado que se relacionam à discussão e à construção do estratégico na organização. Esses papéis podem ser de (i) apresentador de resultados, (ii) apoiador de resultados ou (iii) técnico de resultados, dependendo do grau de influência baixo, médio e alto de inclusão e transparência dos contadores nessa propriedade.

Compreendemos um alto grau de inclusão e transparência dos contadores que, nas reuniões de apresentação de resultados, discutem em conjunto com a diretoria a elaboração de estratégias e assumem o papel de apresentador de resultados.

O grau médio, é alcançado pelos contadores que têm acesso a essas informações discutidas nessas reuniões, mas geralmente ficam nos bastidores na elaboração dos dados que serão apresentados. Esses contadores assumem um papel de apoiador de resultados e, por vezes, são convidados a participar dessas reuniões quando representam seus chefes imediatos.

O grau baixo de inclusão e transparência é atribuído aos contadores que assumem o papel de técnico de resultados, responsáveis da manutenção dos dados que serão usados por outros contadores e pares para a apresentação de resultados, como o gerente da empresa E, que

mantém toda a escrituração contábil, mas não participa das reuniões, seja em nível de chefia imediata ou de diretoria.

De acordo com Splitter et al. (2023), a manifestação do fenômeno da *Open Strategy* nas organizações pode ocorrer de diferentes maneiras, considerando a construção social que permeia o ambiente e os sujeitos. Por isso, compreendemos que a manifestação variável da *Open Strategy* permite que a inclusão, transparência, flexibilidade e horizontalização ocorram em diferentes graus, conforme as propriedades de ação e papéis que os contadores vão assumindo na organização.

Conforme Hautz, Seidl e Whittington (2017), na abordagem da *Open Strategy*, a inclusão e transparência podem ocorrer de forma simultânea ou isolada na organização. A partir dessa constatação, observamos que a inclusão, transparência, flexibilidade e horizontalização podem se manifestar de forma isolada ou simultânea em uma ou mais propriedades de ação, com maior ou menor grau de intensidade. É que a manifestação e o grau de intensidade variam conforme as ações e responsabilidades atribuídas aos sujeitos nas propriedades de ação que estruturam as práticas sociais (Giddens, 2003). De acordo com as rotinas de apresentação de resultados e os papéis encontrados na análise da propriedade da ação “apresentar resultados”, observamos que, por meio da influência de inclusão e transparência sobre ela, os contadores são conduzidos à prática de “discutir resultados” no processo estratégico.

Não encontramos influência de flexibilidade e horizontalização na propriedade da ação “apresentar resultados”. A ausência de flexibilidade pode ocorrer porque a discussão dos números apresentados refere-se a eventos econômicos passados, a partir dos quais novos planos de ação e metas estratégicas de negócios podem ser construídos, sem necessariamente interferir ou alterar o planejamento estratégico anual ou a longo prazo estabelecido. Quanto à horizontalização, a falta de influência pode ser explicada do fato de que a rotina de apresentação de resultados e a representatividade entre os sujeitos caracterizam-se como ações que não exigem necessariamente um nivelamento hierárquico para ocorrerem na organização.

A forma como ocorre o fazer estratégico para a construção do planejamento estratégico está relacionada a outra propriedade da ação, que corresponde a “planejar a estratégia”. As evidências empíricas desta propriedade da ação demonstramos na

Tabela 14.

Tabela 14

Evidências empíricas da propriedade da ação planejar a estratégia

Fala	Dimensão: Agencial
	Subdimensão: gerenciar informações e atributos de uso estratégico
	Propriedade da ação: Planejar a estratégia
	Evidência empírica
16b	[...] planejamento estratégico começa assim, a gente dispara para as áreas, então as áreas vão dizer quanto que elas vão faturar? Quanto que elas imaginam que vão faturar, para atingir aquele faturamento, quanto elas acham que vão gastar? Então assim, isso aqui tanto, imagina-se que vai ser tanto, então a gente joga algumas premissas, a gente trabalha com as premissas , então por exemplo assim, a gente imagina que ano que vem, na safra de soja seja uma safra cheia mas, que o preço do soja por causa do dólar continue numa ascensão, então a gente joga esse premissa (Coop. A. Coordenador. Ciências contábeis).
17b	Então a gente prepara as projeções de resultado. Com base no que está acontecendo. E as expectativas, as nossas projeções futuras pro mês! então a gente projeta custo, projeta receita, projeta despesa, nós temos um norte. Olha, se continuar assim, nós vamos chegar lá no final do mês com este resultado. Então, ao longo do mês nós já vamos trabalhando, para mudar esse resultado, mudar esse cenário, trazer uma condição melhor ou se tiver bom, para maximizar ainda mais. Otimizar aquilo que tá bom e mitigar os problemas, e aí nós temos as projeções [...] O que vai produzir, a onde vai produzir, o quanto vai vender, por quanto vai vender, então, esse fechamento, dessa reunião do planejamento estratégico, que é feito aí, final de novembro, essa informação ela não vai para todos, ela vai para os gestores, porque é muito estratégico [...] nós temos a estrutura do plano anual, que é discutido agora, a gente tá iniciando discussão. Agosto, setembro, vai trabalhar outubro, novembro fecha. Então discutimos o ano que vem e a matriz estratégica e dos próximos 5 anos, pelo menos (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).
18b	[...] isso já vai sendo construído com o tempo. Como a gente tem esse acompanhamento mensal de informações, mensalmente a gente já vai passando informações. A gente tem um sistema, em que ele, a gente extrai as informações do contábil e passa pra Controladoria pra fazer uma formatação, para extrair a os resultados por negócio, né? Por negócio, por atividade e esses resultados daí são passados para os gerentes e encarregados através do cheque de metas. (Coop. D. Supervisor. Administração e Ciências contábeis).
19b	Então, eu faço parte da estratégia sim da cooperativa [...] Então a gente pegou um planejamento estratégico que veio de antes da minha gestão até na área contábil, como a gente passou por uma reestruturação grande o próximo planejamento estratégico vai ser, ele teve aí uma pausa, porque a gente precisou reestruturar um pouco outras demandas que aquelas que eu comentei contigo, e agora nós estamos conversando sobre o planejamento estratégico que vai ser realizado a partir do ano que vem, mas a área contábil vai estar sim participando de forma ativa do direcionamento da cooperativa até porque juntamente com o financeiro é o que vai dar suporte para que as intenções que vão ser trazidas para discussão, que gente consiga ter suporte com informações para que eles possam ser, a cooperativa ser mais assertiva nas decisões [...] a gente tem o orçamento, a gente se baseia muito no que foi orçado, então é orçado versus realizado, então a gente já tem esse orçamento por exemplo, agora nós estamos fechando, essa semana, a gente fecha o orçamento que é para 2022, então a nossa diretriz inicialmente é o orçamento (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências contábeis).
20b	[...] Total tem, se eu precisar, se eu precisar ir direto ao superintendente, eu vou sem problema. A gente procura respeitar o nível de hierarquia e tudo, mas se precisa, vai, não tem, não precisa necessariamente seguir esse fluxo [...] Assim, a supervisora quando sai, sou eu que respondo e quando eu saio a (nome ocultado A) assume. Quando a (nome ocultado A) sai, eu assumo a parte dela, seria mais ou menos assim. Nós 3. Ninguém sai de férias no mesmo período, né? Então é intercalado, não dá (Coop. B. Analista. Ciências Contábeis).
21b	[...] na pandemia, teve um período em que ele teve em home, aí eu fazia isso sozinha, mas assim, é só, quando se diz respeito a reunião gerencial e estratégico aí dificilmente eu vou sozinha , e nem todas eu participo também, por exemplo reunião gerencial, é ele, se ele não tiver, eles me chamam, se não é ele mas, operacional, essa parte de definição de sistema, ai vezes ele nem participa , difícil ele ir, as vezes assim, vai apresentar uma proposta de sistema novo a contabilidade vai participar, daí ele vai também, mas depois na hora de botar para funcionar não! ele não se envolve mais (Coop. C. Supervisora. Ciências contábeis).

Tabela 13

Evidências empíricas da propriedade da ação planejar a estratégia (continuação)

Dimensão: Agencial	
Subdimensão: gerenciar informações e atributos de uso estratégico	
Propriedade da ação: Planejar a estratégia	
Evidência empírica	
22b	<p>[...] uma movimentação bastante grande. No ano passado, em novembro. Nós nos reunimos, inclusive fora aqui da empresa, pra você desligar da empresa e, está com foco só no planejamento, fomos para Foz do Iguaçu, onde participaram todos os gerentes de todas as áreas e mais, os acionistas e também tivemos participação de pessoas de fora, de consultores de negócio, de produtos. E a partir daí a gente vai traçar. A gente tem a nossa missão e nossa meta é que a gente tem ela como nossa referência [...] a partir das discussões e a gente tenta ver o que é que a gente pode fazer que está de acordo com a nossa visão, com a nossa meta Nossa visão, nossa meta estão atualizadas de acordo com o nosso negócio [...] todo mundo fica assim, muito eufórico! e atencioso! porque que é algo que a gente vê que é de extrema importância. E as pessoas que são convocadas a participar daquilo, se sente realmente bastante motivados e valorizados. Porque as pessoas vão dar opiniões, vão dar ideias que podem, que vão interferir certamente de alguma forma (Emp. E. Diretor. Engenharia de alimentos).</p>
23b	<p>As informações do planejamento estratégico são divulgadas internamente. Então tem a reunião do planejamento estratégico. Isso é apresentado quando fechou toda a informação. Toda informação, tem todo o pessoal envolvido e tal, mas quando fechou, então tem apresentação e essa apresentação é aberta aqui pra todas as filiais. Claro que pros gestores. Não são todas as pessoas, mas as pessoas que têm algum cargo de gestão têm essa informação [...] E os gestores, olha, eu gostaria de apresentar isso pro meu pessoal, pode? Pode! então a gente manda o material e ele também disponibiliza toda apresentação de <i>PowerPoint</i> é encaminhado pra eles e eles aí eles repassam pro pessoal deles, interno. Mas o planejamento ele fica aberto. Fica lá no sistema. Quem tiver acesso à informação, porque nem todo mundo pode ter esse acesso. Então a gente restringe a gestão, mas ele, internamente, ele pode olhar e aquilo que ele entender que ele pode repassar para o pessoal dele ele repassa. (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).</p>
24b	<p>O nosso planejamento estratégico a gente revisou esse ano [...] a gente até que não foi tão impactado assim, mais a gente fez a revisão, coincidentemente, esse ano a gente fez a revisão, a gente tinha até 2024, e a gente alongou até 2030 revisamos até 2024 e fizemos até 2030 [...] a gente tem até 2030 ele feito e orçamento então a gente tem todo o ano, inclusive agora, a gente está, a área de planejamento e controladoria estão elaborando o nosso orçamento 2022 então até final do mês agora a gente tem concluído o orçamento para 2022 [...] É, e o orçamento 2021 a gente não refez, mas teve anos que precisou ser refeito por exemplo, aquele ano da greve dos caminhoneiros, então foi um evento que teve muito prejuízo para as cooperativas e para nós principalmente, então aí sim a gente revisou todo o orçamento do ano, dependendo o evento que aconteça a gente revisa sim (Coop. A. Gerente. Ciências Contábeis).</p>
25b	<p>Logicamente que no meio desse caminho tem as questões que estão voltadas ao planejamento estratégico que foi feito lá atrás, que muitas vezes inclui alguma atividade que está no planejamento, outras que são alguma oportunidade, por exemplo, esse ano a gente está colocando em funcionamento o complexo industrial de óleos, esmagamento de óleo do qual não estava no planejamento estratégico lá do passado, mas foi uma oportunidade em que a cooperativa acabou participando do leilão e adquiriu, você começa também, quando você não tem um orçado, que é uma situação que aconteceu, você trabalha diretrizes para ver se o resultado está compatível com o que é o esperado ou não, mas basicamente a gente num primeiro momento trabalha com o que efetivamente tinha sido orçado para ver se a gente está conseguindo ter êxito em todas as atividades, caso a gente tem alguma situação pontual, deve ser feito planos de ações para avaliar o que não está de acordo, o que não está funcionando de forma como tinha sido orçado planejado, buscando corrigir possíveis falhas que vem acontecendo (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências contábeis).</p>

Tabela 13

Evidências empíricas da propriedade da ação planejar a estratégia (continuação)

Fala	Dimensão: Agencial
	Subdimensão: gerenciar informações e atributos de uso estratégico
	Propriedade da ação: Planejar a estratégia
	Evidência empírica
26b	[...] não estrategiou nada porque ninguém imaginava né, quando você chegava pra fazer um planejamento estratégico o dólar a 3 reais você jogava ele a 4,20 no máximo, assim numa pessoa muito louca, mas ele chegou a 6 reais , então, lógico que o faturamento aumentou mas o custo também aumentou, lógico assim, depois a gente trata essas discrepâncias [...] Então assim, tem 2 tipos tá, o planejamento estratégico a gente o faz ele, a gente fez ele agora para 10 anos, ele é revisitado quando por exemplo o planejamento estratégico, aconteceu em 2020, ele ficou totalmente descasado com a realidade , tipo assim, ele ficou muito abaixo do planejamento, ele realizou muito a mais do que deveria ter sido realizado, ou ficou muito a menos do que deveria ser realizado, então pára-se de investir, porque assim, lá nesse planejamento estratégico tá o que? o investimento, minha imobilização, então assim! Ah olha! a minha geração de caixa não está o que está aqui! então pára de construir, pára de comprar. Ou não, tá assim, óh! a geração de caixa, está sobrando! então você pode investir, pode comprar. Então assim, ele é revisitado quando ele sai da curva (Coop. A. Coordenador. Ciências contábeis).
27b	[...] eu tentei assim, depois que eu entrei, a dividir mais, porque era uma pessoinha que fazia aquilo e seguia assim sabe, meio no cabrestinho sabe? então eu comecei a dividir mais o trabalho , porque a pessoa vai sabendo, vai se inteirando mais, tipo assim, é isso que eu quero? porque, eu já tive a uma experiência, coloquei num serviço e fez uma, duas, três, quadro vezes e falou assim: não consigo fazer! não vai pra frente! então assim tira dela e vem pra cá, aí a pessoa já vai conhecendo oh! esse caminho, pra mim chegar lá eu tenho que conhecer essa daqui, e se eu não consigo fazer isso aqui eu não consigo chegar lá, entendeu? então por isso então assim, o que inovou, o que a gente conseguiu? a gente conseguiu aumentar a equipe, eu consegui dividir mais o trabalho (Coop. A. Coordenador. Ciências contábeis).

Nota: Dados de pesquisa (2024).

Geralmente, para a construção do planejamento estratégico, o departamento de contabilidade levanta informações e repassa dados orçamentários, financeiros e de patrimônio a outros departamentos, como “planejamento e custos” e “controladoria” (falas 16b, 17b e 18b da Tabela 13). Com esses dados em mãos, esses departamentos elaboram as metas e planos de ação do planejamento estratégico. Essa inclusão e transparência indiretas dos contadores e do departamento de contabilidade na construção do planejamento estratégico indicam a existência de graus de influência da *Open Strategy* na propriedade da ação “planejar a estratégia”. Vale lembrarmos que a *Open Strategy* não é um fenômeno estático (Splitter et al., 2023), por isso existe a possibilidade de graus de inclusão, transparência, flexibilidade e horizontalização na organização. Além disso, a influência em diferentes graus da *Open Strategy* permite que um mesmo sujeito possa ser incluído em diferentes fases e formas na construção da estratégia na organização. Por exemplo, o contador no cargo de gerente na cooperativa D é incluído indiretamente no processo de construção do planejamento da estratégia por meio da geração de dados que são disponibilizados no seu departamento a outros pares. No entanto, ele também está incluído diretamente e atua ativamente nas discussões de elaboração do planejamento

estratégico, especialmente depois do projeto TCC - transformação da cultura da cooperativa - do qual ele é protagonista na implantação e condução (fala 19b, Tabela 13).

Oportunizamos explicar que a inclusão e transparência do contador no processo estratégico na organização não se relacionam à hierarquia, mas sim ao tipo de informação gerada e entregue pelo sujeito para a construção do planejamento estratégico e para o fazer estratégico na organização. Esse tipo de informação gerada e entregue pode resultar em uma maior inclusão e transparência, refletindo em uma representatividade nas relações sociais. A representatividade ocorre na relação entre os contadores com cargos menores do que gerente e seus chefes imediatos. Nesse sentido, os contadores com cargos inferiores ao de gerente passam a representar seus chefes imediatos quando estes estão ausentes ou a acompanhá-los por convite em reuniões e decisões operacionais e estratégicas, como observado nas falas 20b e 21b da Tabela 13, ou a assumir, em conjunto com seus chefes, responsabilidades, como exemplificado nesta fala: “[...] *hoje eu sou supervisora aqui, da parte de gerenciamento, eu respondo junto com o gerente lá na diretoria pela parte contábil*” (Coop. C. supervisora, Ciências Contábeis).

Compreendemos na propriedade da ação “planejar a estratégia” que a transparência, como exemplificado na fala 23b da Tabela 13, ocorre em diferentes graus, assim como a inclusão. Nesse sentido, a decisão sobre o acesso às informações do planejamento estratégico, das decisões estratégicas e organizacionais é determinada pelos gerentes, os quais decidem quais sujeitos terão acesso a essas informações. Portanto, assim como na inclusão, observamos a existência de diferentes graus de manifestação de transparência nesta propriedade da ação, já que o acesso às informações apresentadas e discutidas nas reuniões de estratégia não acontece de forma livre, mas sim por escolha de cada gerente quanto a quem ele irá compartilhar essas informações.

A revisão do planejamento estratégico na propriedade da ação “planejar a estratégia” indica a influência de flexibilidade nesta etapa. De acordo com as falas 24b, 25b e 26b da Tabela 13, a revisão do planejamento ocorre em situações especiais, como decorrência da pandemia da COVID-19, greve de caminhoneiros ou outros eventos considerados relevantes pela organização. Por exemplo, o contador gerente na cooperativa D explica que existem momentos em que se torna oportuna a revisão do planejamento estratégico e orçamentário devido a oportunidades de investimento anteriormente não previstas. Assim, por meio da flexibilidade, entendemos que os contadores são novamente incluídos na construção da estratégia e, para isso, revisam dados e acessam informações privilegiadas para compor os novos planos de ação e metas estratégicas, como ilustrado na fala a seguir do contador da cooperativa A, que explica a sistematização da revisão do planejamento.

[...] tem dois tipos, o planejamento estratégico a gente fez ele agora para 10 anos, ele é revisitado quando por exemplo, aconteceu em 2020, ele ficou totalmente descasado com a realidade, ele ficou muito abaixo do planejamento, ele realizou muito a mais do que deveria ter sido realizado, ou ficou muito a menos do que deveria ser realizado, então pára-se de investir. Lá nesse planejamento estratégico tem o que? o investimento, minha imobilização. Ah! olha! a minha geração de caixa não está o que está aqui! então pára de construir, pára de comprar. Ou não, tá assim, óh! a geração de caixa, está sobrando! então você pode investir, pode comprar. Então assim, ele é revisitado quando ele sai da curva. [...] eles pedem para a contabilidade o suporte! quanto vai ser a depreciação do ano que vem? Eu vou olhar aqui, minha equipe de patrimônio vai abrir, quanto que eles tem de bens já depreciado, qual que é a provisão de incremento de bens para ano que vem depreciar? que tipo de bens que são esses? tem obras que estão em movimento que vão acabar ano que vem? então faz todo esse estudo do patrimônio e devolve para eles: oh! ano que vem a tua depreciação vai ser essa aqui mensal, janeiro essa, fevereiro essa, então devolve o desenho, faz essa devolutiva. Quanto que é mais ou menos o meu gasto com prestação de serviço não esporádico? abre-se o histórico, alguém da contabilidade vai lá e oh! geralmente vocês gastam dentro dessa linha, para produzir esse tanto de produto, faz o controle e devolve. Por exemplo, você sempre gastou um milhão de reais em prestação de serviço ai chegou março do ano, cinco milhões, o que acontece em março? Ai vai ir atras, é uma coisa recorrente? Vai acontecer em março do ano que vem? Não! foi um problema, foi um catástrofe, foi uma coisa assim, não planejada? Beleza! Ignora e continua seguindo. Agora não! toda vez em março, vai acontecer isso, é safra, a gente tem que trabalhar com produtor rural também, isso é um exemplo, faz um orçamento lá pra janeiro, esse estudo, cada unidade faz a sua, cada área faz a sua, cada indústria faz o seu, a gente só dar o suporte para que eles chegam em um número mais ou menos próximo do realizado. A gente não monta o nosso orçamento, a contabilidade ela não monta, ela só dá suporte, para eles pegarem a informação, para eles montarem, aí a controladoria vai condensar isso num orçamento e depois na hora da execução a contabilidade vai alocar as coisas, vai definir, vai conciliar as contas, e vai olhar, mas a controladoria que vai estar ali olhando, hein, por que você que orçou dois milhões, está gastando sete? O que aconteceu com o teu orçamento? o que aconteceu com a unidade? Ah! é um problema? Então, justifica-se para a Controladoria. A contabilidade assim nessas questões de orçamento, planejamento estratégico ela é operacional (Coop. A. Coordenador. Ciências Contábeis).

Ainda sobre a flexibilidade na propriedade da ação “planejar a estratégia”, compreendemos que as rotinas de análise de investimentos, viabilidade financeira e estudos de desenvolvimento de produtos também são influenciadas por flexibilidade. Isso ocorre porque, conforme os resultados obtidos dessas análises, pode ocorrer a alteração de metas do planejamento estratégico, especialmente se envolverem grandes investimentos patrimoniais ou alterações de processos industriais, como observado nas falas a seguir:

[...] quando é um investimento maior, não sei se vocês estão apar, nós estamos construindo um frigorífico de suínos em (nome da cidade ocultado) ele é para a capacidade para 15.000 suínos dia, então lá em 2014, foi tomada uma decisão junto com o conselho de administração, vamos investir? Vamos! vamos comprar área? Vamos! Aonde? daí foi feito uma pesquisa, de localização, vários itens têm que ser levado em consideração, tem água? Tem autorização do IAP? na época, hoje é Iate. Então tudo tem que ser levado em consideração, não adianta você ir lá e daí não tem água, não tem autorização do Iate, não tem não sei o que... e assim vai. Quanto vamos comprar? Como vamos pagar? Qual é o valor para ser investido? Qual é o tempo de retorno? Quanto vamos conseguir financiar? com quem financiar? todos são projetos, daí faz a viabilidade, quanto vamos gastar, quanto tempo vou tirar esse retorno, 5 anos? 10 anos? quanto tempo eu vou financiar isso? daí tem que saber o retorno disso. Vai se pagar? Se paga? Se não se pagar não dá pra fazer. Entao, esse projeto de viabilidade econômico-financeira é feito com detalhes (Coop. C. Gerente. Ciências Contábeis).

[...] E a partir desse primeiro projeto de produção de (nome do produto ocultado) nós fomos trabalhando em produzir o mesmo produto, com cada vez mais qualificação, com maior concentração de proteínas. E isso foi acontecendo gradativamente. E esse produto realmente é o responsável pelo sucesso de que a empresa teve que se pode dizer de uma forma geral. Então eu diria que foi um divisor de águas para a empresa, nesse momento, em 2010, quando a gente implementou esse projeto, que na época foi o maior projeto que a empresa já tinha implementado até então. Que seria decisivo, se não desse certo também a empresa correria o risco de nem existir hoje. Mas foi algo que a gente acreditou bastante e que deu certo e que a partir daí foi o alavancador realmente dos negócios da empresa (Emp. E. Diretor. Engenharia de alimentos).

A análise dos dados na propriedade da ação “planejar a estratégia” nos permitiu a evidenciação do clima organizacional na construção do planejamento estratégico. De acordo com a fala 22b da Tabela 13, do diretor da empresa E, as pessoas se sentem motivadas e valorizadas quando incluídas nas reuniões de elaboração da estratégia, momento em que a empresa disponibiliza um ambiente especial, fora da área da empresa, no qual colaboradores, acionistas e consultores de negócio participam. A sensação de motivação e valorização das pessoas incluídas na construção do planejamento estratégico advém da possibilidade dessas pessoas discutirem abertamente suas ideias, que podem agregar positivamente aos resultados da empresa. Segundo o diretor da empresa E, o sentimento de pertencimento ocasionado com a inclusão de diferentes pessoas na discussão da estratégia sobressai-se, inclusive, ao risco de a proposta apresentada e discutida por elas acarretar não em ganho, mas em perda para a empresa, por meio de uma sugestão equivocada. A discussão aberta de ideias é um dos benefícios da inclusão em organizações consideradas abertas. Além disso, a abertura da estratégia proporciona maior envolvimento dos colaboradores e alinhamento entre a formulação e implementação da estratégia (Adobor, 2020). Os benefícios da sensação de pertencimento a uma comunidade, ocasionados com a inclusão de diferentes sujeitos na construção da estratégia,

embora pareçam relevantes, permanecem pouco discutidos como uma vantagem na literatura da *Open Strategy*. O que se tem observado no âmbito da *Open Strategy* é a discussão da transparência como possível risco à vantagem competitiva (Whittington et al., 2011; Adobor, 2020), e o grau de abertura das práticas de estratégia em comunidades e multidões (Dobusch, Dobusch & Müller-Seitz, 2017), em que a primeira é identificada como um grupo menor que compartilha visões e valores advindos da comunidade, e a segunda, um grupo maior que geralmente faz uso dos serviços oferecidos por esta comunidade (Dobusch et al., 2017).

Observamos na propriedade da ação “planejar a estratégia” que o contador é incluído no processo estratégico da organização por meio dos dados e informações por ele concedidos ou elaborados para a apreciação dos pares. Essa inclusão do contador no processo de estratégia facilita a manifestação de flexibilidade e transparência nesta propriedade. Sobre essa facilidade, faz-se necessária a reflexão de que ela não é restrita à inclusão, uma vez que a *Open Strategy* não possui uma ordem sequencial para sua manifestação (Hautz et al., 2017). Por exemplo, não há impedimento de manifestação de transparência que leve à inclusão ou flexibilidade à transparência, e vice-versa. Ou seja, não há uma ordem que desencadeie uma sequência de influência de inclusão, transparência, flexibilidade e horizontalização sobre uma propriedade da ação, mas sim uma facilidade em que uma pode indicar a manifestação conjunta ou isolada da outra, a depender da propriedade da ação e do grau de envolvimento do sujeito nas ações realizadas na propriedade. Por isso, a compreensão da existência de graus baixo, médio e alto de inclusão, transparência e flexibilidade na propriedade da ação “planejar a estratégia” varia de acordo com as rotinas e ações dos contadores nesta propriedade.

Entendemos como alto grau de inclusão, transparência e flexibilidade a situação em que o contador atua diretamente nas discussões de planejamento da estratégia nas reuniões com essa finalidade e assume, por isso, o papel de (i) planejador da estratégia. Um exemplo disso são os contadores das cooperativas A, C e D, que lideram seus departamentos e participam ativamente, junto com a diretoria, na elaboração da estratégia.

Como médio, temos a situação em que os contadores apoiam a elaboração da estratégia por meio da concessão, organização e manutenção de dados e, inclusive, coordenam pessoas e distribuem tarefas em seus departamentos para a melhor organização da informação gerada, como exemplificado na fala 27b da Tabela 13. Além disso, nesse grau, os contadores, em razão da representatividade de seus chefes imediatos em determinados momentos, possuem o mesmo poder de agência que suas chefias na ação de discutir, planejar e fomentar com dados a estratégia. Por isso, compreendemos que neste grau os contadores assumem o papel de (ii) elaborador do plano de estratégia.

O grau baixo de inclusão, transparência e flexibilidade dos contadores na propriedade da ação “planejar a estratégia” está associado aos contadores que apoiam seus departamentos por meio da fomentação de dados em controles técnicos mantidos para fins estratégicos, como, por exemplo, as planilhas eletrônicas alimentadas diariamente de controle de resultado. Nesse grau, os contadores assumem o papel de (iii) técnico da estratégia.

Por meio dos papéis que encontramos nesta propriedade, compreendemos que os contadores são conduzidos à prática de “elaborar a estratégia” nas organizações por meio da informação gerencial mantida, organizada ou criada por eles para apreciação dos pares, como, por exemplo, análises de investimentos, desenvolvimento de produtos ou rotinas de revisão do planejamento estratégico.

Não encontramos influência de horizontalização na propriedade da ação “planejar a estratégia”. A ausência de influência pode ser atribuída ao fato de que a representatividade encontrada nesta propriedade entre os contadores e seus chefes imediatos não implica em nivelamento hierárquico, permanecendo as relações hierárquicas estruturadas, mesmo com representatividade social entre os sujeitos.

A forma como os contadores utilizam as informações em benefício da construção, apoio e acompanhamento da estratégia compreende a propriedade da ação “utilizar informação de forma estratégica”. Demonstramos as evidências empíricas desta propriedade da ação na Tabela 15.

Tabela 15

Evidências empíricas da propriedade da ação utilizar informações de forma estratégica

Fala	Dimensão: Agencial
	Subdimensão: gerenciar informações e atributos de uso estratégico
	Propriedade da ação: Utilizar informações de forma estratégica
	Evidência empírica
28b	[...] aqui a coisa tem que fluir e tem umas que é o ato de comprar não é o ato de pagar, e o ato de documentar não é o ato gerenciável ali. Então, vocês entenderam. No frete, às vezes, tem uma distância de 7 dias, entre o conhecimento de frete, chegar, registrar, entrar na contabilidade e vai variar para outro mês, né? Então, essas coisas nós pegamos o mais próximo da verdade do dia. Isso desconecta um pouco o resultado gerencial por regime de competência, por regime de documento, por regime de caixa, como queiram aí, tá? Mas desconecta a informação para decisão (Coop. C. Gerente. Administração).
29b	[...] Eu vivo brincando, eu descobro que eu morri no dia primeiro e lá no dia 30 que eu descobro oficialmente que eu tô morto já faz 29 dias [...] você tem que, hoje em dia exigir essa rapidez. A contabilidade não dá essa resposta, poderia, mas ela não tem documento hábil (Coop. C. Gerente. Administração).

Tabela 14

Evidências empíricas da propriedade da ação utilizar informações de forma estratégica (continuação)

Fala	Dimensão: Agencial
	Subdimensão: gerenciar informações e atributos de uso estratégico
	Propriedade da ação: Utilizar informações de forma estratégica
	Evidência empírica
30b	Por exemplo, a contabilização com a entrada de notas ou com o próprio conta a pagar e a receber, ela é diária, ocorre hoje eu importo amanhã e os lançamentos eles vêm conforme eles estão acontecendo, nesse aí e na folha de pagamento é só no final do mês, gera, fecha, aí eu importo aquele lote, então eu não tenho na contabilidade a posição, como é que eu posso te dizer, simultânea, ah! se eu tirar um balancete hoje? Não! eu não tenho tudo o que aconteceu até hoje mas, eu não vejo a solução para isso, porque nós temos a folha que é assim, nós temos os contratos que é assim, nós temos o de custo que é assim, e o de custos não tem, porque eu só posso trazer para a contabilidade quando eu fechar o custo médio então não tenho como trazer diário senão eu ia morrer em ajustes , todo dia eu ia importar um monte de ajuste por causa do custo médio então (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).
31b	[...] projetos, de marcas também, a gente se preocupa com as marcas e patentes , a gente tem que fazer as defesas, tem que correr atrás de alguém que está fazendo um registro muito parecido, fonética parecida, marca de um produto muito idêntico [...] a gente tem que ficar de olho, ficar contestando, entrando com a oposição para não deixar o registro passar (Coop. C. Gerente. Ciências contábeis).
32b	Então, na verdade, a gente tem bastante reuniões com nossas superintendências, por exemplo a gente tem, a gente atua no mercado financeiro através de contratação de operações em bolsa , então a gente discute algumas estratégias com a superintendência seja ela de dólar, seja ela de commodities, até porque isso tem um impacto muito grande tanto na forma de contabilização como de resultado, então há muitas frentes assim relacionadas a demandas estratégicas que vão acontecendo, fora resultado, que impacta diretamente na contabilidade , então é uma participação contínua e de reuniões relacionadas as estratégias para que a gente também já tenha uma visão do comportamento que determinadas ações possam ter no resultado né (Coop. D. Gerente. Administração e Ciências contábeis).
33b	[...] também sou responsável por estudos tributários , por exemplo, assim, uma possível instalação de uma nova unidade, então de um novo negócio, geralmente não de uma nova unidade mas de um novo negócio [...] faz um cálculo do impacto disso, tributos federais, aí tem o outro coordenador que é da parte fiscal, que faz o impacto estaduais e municipais, se tem algum tipo de benefício quando vai se instalar em tal cidade, então assim, a gente trabalha em conjunto nessas questões de novos negócios , então assim, no geral é isso [...] porque, como cada estado é um país né, na legislação de ICMS, cada município é um outro país né legislação de ISS, aí tem uma equipe que faz só a legislação estadual e municipal, que aí é tributária que já uma outra parte da contabilidade, tem o meu colega que ele está no mesmo nível que eu, assim de coordenação (Coop. A. Coordenador. Ciências contábeis).
34b	Nós temos uma área de planejamento tributário, então essa área também ela é envolvida nas análises para que a gente tenha o fechamento dessas informações gerencias (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).
35b	O gerente de contabilidade cuida da tributação, tá? Então, ele apresenta, existem duas coisas, se ele não falou, eu vou falar. Ele apresenta no mês, assim, então, os tributos, pagamos tanto de ICMS, subiu, desceu. Por quê subiu, desceu? Então, ele apresenta perante ao grupo, tá? Mas a importância da contabilidade na área fiscal é muito grande. Ele falou de estratégia, vai conectar sistema tributário, onde vender, como vender, estudo tributário , tem o colaborador X lá que trabalha com a parte, existe um comitê tributário na cooperativa, que grandes decisões, se o gerente de contabilidade não falou, ele esqueceu de falar, tá? Que ele não fala viu, eu já falei que ele não fala tanto, ele esquece bastante, aí esse comitê é bem estratégico [...] E aí, eu vou dizer, quem é o cara do comitê? O gerente de contabilidade, é o contador. E o comitê tributário é um grande cara de todas as empresas, e grandes empresas, para o rumo estratégico ou para decisões estratégicas. Você falou abrir filial. Abrir filial, tem comercial, tem tributos, muito importante, tem logística aqui, óh, custo, frete e diabo a quatro. E o comercial é preço de venda, é mercado, é eu quero, eu quero, eu preciso, custo aqui (Coop. C. Gerente. Administração).

Tabela 16

Evidências empíricas da propriedade da ação utilizar informações de forma estratégica (continuação)

Fala	Dimensão: Agencial
	Subdimensão: gerenciar informações e atributos de uso estratégico
	Propriedade da ação: Utilizar informações de forma estratégica
	Evidência empírica
36b	[...] a gente tem consultorias na parte tributária, então, vai buscar, o consultor trouxe uma, ah! vai recuperar tal imposto, a gente tem uma área específica para isso, tributária, mas é sempre esse contato, mas e aí e a parte contábil? como você vai fazer isso? Risco, não é risco, se tem algum problema no contábil, nesse sentido então a gente sempre se reúne, ou para passar alguma devolutiva de algum projeto, mais nesses pontos (Coop. B. Supervisora. Ciências contábeis).
37b	[...] até 2020 a gente era estruturado somente a escrita fiscal, esse foi um outro ponto que até não comentei anteriormente, até porque ele está em processo de implantação mas já está definido no organograma é uma área de planejamento tributário especificamente na cooperativa, então ela já foi no início de 2021 aprovada, também pela superintendência e diretoria no qual a gente tem um profissional atuando agora especificamente para buscar oportunidades estratégicas voltada aí a tributação como também acompanhar processos realizados dentro da cooperativa tantos os que estão em andamento como os novos né, buscando oportunidades e também avaliando alguma possibilidade de riscos que eventualmente possa ter [...] Então, aí criou-se mais ou menos uns 6, 7 meses, criou-se essa área de planejamento tributário, aí foi convidado ele pra assumir essa função, então é um, vamos dizer assim, é um setor dentro da cooperativa que está sendo ainda planejado, como que vai ser? Quais vão ser as atribuições? as tarefas? Isso ainda está sendo pensado, né? Como é um setor novo, então, inicialmente, é esse o trabalho, mas com o passar do tempo, ele vai ganhando corpo, né? (Coop. D. Supervisor. Administração e Ciências contábeis).

Nota: Dados de pesquisa (2024).

A tempestividade na geração da informação gerencial influencia no uso da contabilidade pelos pares em determinadas decisões estratégicas, como aquelas que se baseiam na composição de custos. Devido à rapidez na geração da informação, outras áreas, como “planejamento e custos” e “controladoria”, são incluídas com maior frequência nas decisões estratégicas em comparação com a área de “contabilidade”, como evidenciado nas falas 28b e 29b da Tabela 14. Nessas falas, percebemos que o tempo e a velocidade com que a informação é gerada são fatores decisivos para o uso da contabilidade na tomada de decisão estratégica. Veja o recorte dessas falas: “[...] *aqui a coisa tem que fluir e tem uma que é o ato de comprar não é o ato de pagar, e o ato de documentar não é o ato gerenciável [...] você tem que, hoje em dia, exigir essa rapidez. A contabilidade não dá essa resposta, poderia, mas ela não tem documento hábil*” (Coop. C. Gerente. Administração).

Vale explicarmos que a tempestividade da informação influencia na inclusão e transparência dos contadores no processo estratégico da organização, mas não prejudica a relevância da contabilidade nesse processo, considerando o uso de dados contábeis pelos pares na elaboração de metas e planos de ação estratégica. Por isso, entendemos que o contador é incluído no processo estratégico da organização e tem acesso a informações de outras áreas, devido à capacidade da contabilidade de gerar informações oficiais e resguardar a posição

patrimonial da organização como um todo. Essa capacidade de armazenar e sintetizar informações está ligada a uma característica da área contábil como uma área fim, que recebe, registra e mantém dados de outras áreas, para transformá-los mensalmente em relatórios e demonstrativos oficiais de resultado, conforme observado nesta fala: “[...] *Hoje a gente vê a importância da contabilidade para as áreas [...] é uma base enorme da empresa de Informação então está tudo vinculado aqui na contabilidade*” (Coop. B. Supervisora. Ciências Contábeis).

De acordo com o gerente do departamento de “planejamento e custos” da cooperativa C, a contabilidade começa a ter influência nas decisões estratégicas após o encerramento dos números oficiais contábeis e da apresentação de resultados. Na fala a seguir, este entrevistado comenta sobre o fluxo de tempo na geração da informação e a relevância dos números gerados nos balancetes de contabilidade na formulação da estratégia:

[...] ele é atrasado, eu sou adiantado. Então, vou falar assim, eu estou no dia a dia da empresa, eu tenho critérios de valoração diferente de estoque do que o dele. Eu tenho custo real no momento que está entrando ou que subiu o leite e lá, a nota não chegou ainda no contador [...] A gente vai olhando diariamente como é que está virando esse balancete aí. Daí começa a ter o papel mais importante da contabilidade na estratégia, o contador oficialmente, porque daí começa a ter o aporte de decisões e que dá a mudança do rumo da empresa e tudo mais [...] (Coop. C. Gerente. Administração).

Ainda sobre a tempestividade, de acordo com a fala 30b da Tabela 14, compreendemos que a forma como são escriturados os valores de custos que se integram aos sistemas de contabilidade mensalmente e, conforme a fala acima, o intervalo de tempo de espera no recebimento das documentações, como notas fiscais, pode ser um dos aspectos que desacelera a geração da informação gerencial na contabilidade por meio de balancetes de verificação com a posição real do custo no dia.

A disponibilidade de balancetes de verificação com a posição real do custo no dia aumentaria o grau de inclusão e transparência do contador no uso da contabilidade de forma estratégica, caso o acesso a esse tipo de relatório fosse mais dinâmico e o registro na contabilidade não fosse estático, como o de regime por competência, conforme se observa na fala seguinte:

[...] no frete, às vezes, tem uma distância de 7 dias, entre o conhecimento de frete, chegar, registrar, entrar na contabilidade e vai variar para outro mês, né? Então, essas coisas nós pegamos o mais próximo da verdade do dia. Isso desconecta um pouco o resultado gerencial por regime de competência, por regime de documento, por regime de caixa, como queiram aí, tá? (Coop. C. Gerente. Administração).

A opção de escriturar os custos de produção mensalmente, e não diariamente, ocorre primeiro devido ao critério de mensuração do custo como médio, no qual se espera o fechamento da produção do mês para o rateio dos custos de produção. Segundo, por precaução devido a diversos ajustes contábeis que poderiam ocorrer no fechamento mensal dos demonstrativos se adotada a escrituração de custos diariamente: “[...] *nós temos o custo que é assim, e o de custos não tem, porque eu só posso trazer para a contabilidade quando eu fechar o custo médio então não tenho como trazer diário senão eu ia morrer em ajustes, todo dia eu ia importar um monte de ajuste por causa do custo médio*” (Coop. C. Supervisora. Ciências Contábeis). O desafio frente aos ajustes na contabilidade devido à importação dos lotes de custos é uma realidade também na cooperativa A, conforme observado na fala do contador no cargo de coordenador do departamento de contabilidade.

[...] por exemplo, vamos pensar lá na indústria, eu tenho que puxar os boletins de produção, aí é o dia 20 e puxa o dia 20 até às 4 da tarde mas, e o resto do dia 20? aquele menino não trabalhou? ou quando vai puxar 20 e já puxa dia 21 junto, sabe? daí não dá porque eu só quero o dia 20, daí puxa de novo e, já tem 22, mas, eu não quero! eu quero só dia 20! Sabe? É só rolo (Coop. A. Coordenador. Ciências Contábeis).

Assim, compreendemos que os dados de custos escriturados mensalmente na contabilidade, ou seja, a tempestividade com que essa informação é gerada e a adoção do regime de competência na contabilidade, fazem com que a inclusão e transparência do contador no fazer estratégico ocorram em graus baixo, médio e alto na propriedade da ação “utilizar as informações de forma estratégica”.

A tempestividade está relacionada à oportunidade, um dos princípios norteadores da contabilidade que, segundo a Resolução CFC N.º 1.282/10, refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas. De acordo com a resolução, a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

O regime de competência adotado para o registro dessas informações está previsto, assim como a tempestividade da informação, também na Resolução CFC nº 1.282/10, que orienta que os registros devem ser reconhecidos na contabilidade observando o período em que ocorreu o fato gerador, independentemente de pagamento e recebimento deste evento.

Outra situação que pode influenciar na manifestação em graus baixo, médio e alto de inclusão e transparência do contador e no uso da contabilidade de forma estratégica no processo estratégico é o conservadorismo na profissão.

O conservadorismo na profissão contábil pode prejudicar a gestão da informação gerada na contabilidade gerencial, o que, segundo Soin & Collier (2013), inviabiliza, por exemplo, a geração de controles operacionais devido à falta de flexibilidade e à oportunidade não assumida na contabilidade na gestão de riscos.

A contadora supervisora na cooperativa C comenta sobre o conservadorismo dela e de seu chefe: “[...] *eu sempre digo assim, que com o (nome do gerente de contabilidade) tem que ser assim: você leva a sugestão, daí ele acha que não, porque ele não gosta muito de mudar sabe? Ele é conservador e isso eu tenho, um pouco herdei dele, na parte técnica assim. Ele sempre vai para o lado do conservadorismo, ele é bem pouco de arriscar e assim: está bom, está funcionando assim*” (Coop. C. Supervisora. Ciências Contábeis).

Entendemos a inclusão do contador no processo estratégico na propriedade da ação “utilizar a informação de forma estratégica” no apoio e concessão de dados históricos da contabilidade aos pares que acompanham e elaboram os planos de estratégia na organização e na situação em que é oportunizada a construção conjunta com os pares desses planos de estratégia. A transparência nessa propriedade da ação se dá no acesso facilitado do contador a informações de outras áreas, das quais ele discute e se utiliza para apoiar e construir a estratégia junto aos pares, como ilustrado nesta fala:

[...] politicamente às vezes as coisas são decididas lá também, então vamos fazer isso e aquilo, é o conselho que vai autorizar a diretoria fazer porque a diretoria tem certas coisas que não pode fazer sozinha, então o conselho tem que autorizar e daí as outras coisas, que são nossas internas, daí é nós com a nossa diretoria, nosso presidente e nosso diretor executivo, e o que é político, é os presidentes das cooperativas que são do conselho de administração, mas eles têm os mesmos números que nós vamos ler na reunião dos gerentes com a diretoria, todos esses números estão no cadernão geral, que vai para o conselho de administração e lá eles analisam também, despesas no geral, não vão olhar por departamento, mas no geral da cooperativa (Coop. C. Gerente. Ciências Contábeis).

Em decorrência da tempestividade da informação, do conservadorismo na profissão e do regime por competência, compreendemos que a manifestação de inclusão e transparência nesta propriedade ocorre em graus baixo, médio e alto, dependendo da atuação do contador nessa propriedade em relação à geração da informação que seu par necessita.

Entendemos como grau baixo a situação em que o contador mantém no departamento de contabilidade a escrituração dos dados econômicos e patrimoniais que compõem a contabilidade da organização e que são transformados pelos seus pares em informação no fazer estratégico. Nesta situação, eles atuam no papel de “técnico da informação”.

Como grau médio, compreendemos os contadores que, além de manter a escrituração dos dados econômicos e patrimoniais da organização, realizam, por exemplo, premissas de cenários econômicos que são discutidas pelos seus pares nas reuniões de estratégia atuando assim como “mediadores da informação”, conforme se observa nesta fala:

[...] a gente faz premissas por exemplo para o ativo e passivo, porque eu também tenho que planejar pensando nos índices de análise de Balanço então, se eu faturando desse jeito, quanto que o meu caixa vai ser em 2022? quanto o meu contas a receber vai ser em 2022? parte do estudo do meu passado, mais ou menos imagino, vejo se uma tendência que se repete e aplico (Coop. A. Coordenador. Ciências contábeis).

E, o grau alto de inclusão e transparência entendemos dos contadores que participam ativamente do processo estratégico e traduzem em informação os dados contábeis, financeiros e orçamentários que são discutidos junto com seus pares na busca de melhores decisões estratégicas, atuando neste caso como “conciliadores da informação”, conforme observamos nessas falas:

[...] Então, eu faço parte da estratégia sim da cooperativa [...] nós estamos bem próximo hoje da diretoria, a área contábil com a superintendência administrativa financeira, discutindo muito essas estratégias que estão em desenvolvimento, reuniões que foram realizadas, com inúmeras, com uma carga horária bem pesada, onde se discutiu cada situação [...] (Coop. D. Gerente. Administração e ciências contábeis).

[...] quando o pessoal demanda de valor monetário eu que sou o ponto focal, então é direcionado tudo para mim os questionamentos, então respondendo a tua pergunta, praticamente todas as áreas buscam dados comigo (Emp. E. *Controller*. Ciências contábeis).

Verificamos que o grau alto de inclusão e transparência na propriedade da ação “utilizar informações de forma estratégica” também compreende a responsabilidade do contador da negociação e controle do mercado de ações e, gestão das marcas e patentes da organização, como exemplificado nas falas 31b e 32b da Tabela 14. Essas responsabilidades desdobram rotinas que demandam maior dinamismo na conduta dos contadores, descaracterizando a figura do contador como um profissional com capacidades apenas técnicas. Essa possibilidade de abertura a dinâmicas que oferecem ao contador oportunidades de gerenciar os negócios e

indicar melhores investimentos financeiros permite que eles passem a ser vistos na organização como agentes capacitados a conduzir melhores decisões estratégicas. Aos contadores a quem são atribuídas essas responsabilidades, compreendemos o papel de “investidor financeiro” e “controlador de marcas e patentes”.

Encontramos outra oportunidade de inclusão e transparência com alto grau de influência no processo estratégico na propriedade da ação “utilizar a informação de forma estratégica” na execução do planejamento tributário, como as falas 33b, 34b e 35b da Tabela 14 que recortamos abaixo:

[...] também sou responsável por estudos tributários, por exemplo, assim, uma possível instalação de uma nova unidade, então de um novo negócio, geralmente não de uma nova unidade mas de um novo negócio [...] faz um cálculo do impacto disso, tributos federais (Coop. A. Coordenador. Ciências contábeis).

[...] nós temos uma área de planejamento tributário, então essa área também ela é envolvida nas análises pra que a gente tenha o fechamento dessas informações gerenciais (Coop. C. Supervisor. Ciências contábeis).

[...] o gerente de contabilidade cuida da tributação [...] a importância da contabilidade na área fiscal é muito grande [...] falou de estratégia, vai conectar sistema tributário, onde vender, como vender, estudo tributário [...] existe um comitê tributário na cooperativa [...] esse comitê é bem estratégico [...] E aí, eu vou dizer, quem é o cara do comitê? O gerente de contabilidade, é o contador (Coop. C. Gerente. Administração).

A observação pelos contadores da legislação, como de benefícios concedidos em lei para a produção de determinado produto ou de concessão de incentivo fiscal na instalação de indústria em determinada cidade, conduz os contadores à realização de planejamento tributário que pode resultar na decisão da organização por novas estratégias. Tanko (2022) observa no planejamento tributário uma oportunidade na gestão dos resultados das organizações. Para esse autor, os impostos são vistos nas empresas como uma despesa de alto grau, o que resulta na diminuição da distribuição dos lucros aos acionistas. Por isso, os gestores geralmente fazem uso do planejamento tributário na tentativa de, por meio da elisão fiscal, diminuir o gasto com impostos.

A execução do planejamento tributário foi destacada pelos contadores como uma ferramenta decisiva nas análises de novos produtos ou investimentos industriais, pois, para a sua execução, é necessário observar as legislações federais, estaduais e municipais que impactam na adesão a esses investimentos.

O planejamento tributário está relacionado às funções do departamento de contabilidade, que tem a área de tributação sob sua responsabilidade. Por vezes, pode ocorrer a

contratação de assessoria externa tributária, como nas cooperativas A e B, mas essa contratação não exime a responsabilidade do departamento de contabilidade na condução das atividades relacionadas ao planejamento tributário. Da mesma forma, a criação de comissões, como ocorre na cooperativa C, não exclui a responsabilidade do contador do acompanhamento tributário da organização (Fala 36b da Tabela 14).

O impacto tributário nas decisões de investimentos, a busca por incentivos fiscais e o acompanhamento dessas alterações na legislação demandam dedicação à pesquisa e atualização por parte dos contadores sobre as leis, visando trazer benefícios fiscais e redução de custos para a organização. Observamos que a influência da área tributária na organização e a execução do planejamento tributário podem até mesmo levar à criação de uma área específica no departamento de contabilidade, como ocorreu na cooperativa D, que criou a área de análise tributária visando à disponibilização estratégica de análises de investimentos (Fala 37b, Tabela 14).

Compreendemos que a responsabilidade da execução do planejamento tributário pelos contadores na organização viabiliza a esses profissionais a influência na tomada de decisão estratégica, por meio do impacto tributário de investimentos financeiros e patrimoniais, e das discussões de planejamento relacionadas a esses dados junto aos diretores e gerentes, assumindo assim o papel de “planejador tributário” com alto grau de inclusão e transparência na propriedade da ação “utilizar a informação de forma estratégica”.

Não encontramos nesta propriedade da ação a manifestação de flexibilidade e horizontalização. A ausência de flexibilidade e horizontalização pode ocorrer porque, nesta propriedade, o uso da informação gerada pelos contadores não necessariamente implica no nivelamento hierárquico do contador ou na alteração do planejamento estratégico fixado. Na propriedade da ação “utilizar a informação de forma estratégica”, verificamos que o contador, por meio dos papéis encontrados nesta propriedade, é conduzido à prática de “criar informação” por meio do planejamento tributário, controle de marcas e patentes, mercado financeiro e premissas de cenário econômico, as quais são geradas e discutidas junto aos pares para orientar e compor o processo estratégico da organização.

A Tabela 17 apresenta a síntese dos achados da pesquisa da dimensão agencial.

Tabela 17

Síntese da dimensão agencial

Dimensão: agencial					
Subdimensão: gerenciar informações e atributos de uso estratégico					
Propriedade da ação: apresentar resultados					
Influência da <i>Open Strategy</i>		Papel a partir da influência	Grau de influência		Prática a partir dos papéis
Influente	Não influente		Grau	Síntese	
Inclusão, transparência	Flexibilidade, horizontalização	Técnico de resultado	Baixo	Fomentam dados contábeis usados por pares na apresentação de resultados	Discutir resultado
		Apoiador de resultado	Médio	Apoiam pares na apresentação e acessam a informação gerenciais. Geralmente ficam em <i>backstage</i> na elaboração dos dados que serão apresentados	
		Apresentador de resultado	Alto	Apresentam os resultados e discutem com a diretoria a elaboração de estratégias	
Propriedade da ação: planejar a estratégia					
Inclusão, transparência e flexibilidade	Horizontalização	Técnico da estratégia	Baixo	Apoiam seus departamentos por meio da fomentação de dados em controles técnicos mantidos para fins estratégicos	Elaborar a estratégia
		Elaborador do plano de estratégia	Médio	Apoiam a elaboração da estratégia por meio da concessão e, organização de dados. Coordenam pessoas e distribuem tarefas para melhor organização da geração da informação	
		Planejador da estratégia	Alto	Discutem com a diretoria a elaboração de estratégia e, possuem o mesmo poder de agência que diretores e chefes imediatos.	
Propriedade da ação: utilizar informação de forma estratégica					
Inclusão, transparência	Flexibilidade, Horizontalização	Técnico da informação	Baixo	Escrituram dados nos departamentos de contabilidade utilizados por pares que transformam em informação	Criar informação
		Mediador da informação	Médio	Utilizam os dados históricos escriturados para realizar premissas de cenários econômicos discutidos pelos pares para no processo estratégico da organização	
		(i) Conciliador da informação. (ii) Investidor financeiro (iii) controlador de marcas e patentes (iv) planejador tributário	Alto	(i) Traduzem em informação os dados contábeis, apresentam e discutem junto aos seus pares melhores tomadas de decisão em relação aos números levantados. (ii) Gerenciam negócios e indicam melhores investimentos financeiros (iii) Controlam marcas e patentes (iv) Realizam análises de investimentos financeiros e patrimoniais a partir do planejamento tributário	

Nota: Dados de pesquisa (2024).

Na tentativa de elucidar ao leitor os achados desta pesquisa em relação às práticas sociais que emergiram dos dados e à atuação do contador nas propriedades da ação, apresentamos a Tabela 16, que traz a caracterização do contador como praticante da estratégia sob influência de inclusão, transparência, flexibilidade e horizontalização no processo estratégico da organização.

Tabela 18

Caracterização do contador como praticante da estratégia

Caracterização dos contadores como praticante da estratégia					
Propriedade da ação	Prática social	Inclusão	Transparência	Flexibilidade	Horizontalização
Cumprir a lei, normas e obrigações acessórias	“Aplicar a lei” na organização para a geração de processos organizacionais e da informação de acordo com a lei	Na assessoria e coordenação na organização para o cumprimento da lei e geração da informação de acordo com a lei pelos pares.	A informação gerencial e estratégica na assessoria e coordenação dos processos de geração da informação de acordo com a lei.	Não influente. A assessoria legal não motiva a alteração do processo estratégico na organização.	Não influente. A assessoria legal não se relaciona com o evento de nivelamento hierárquico na organização.
Utilizar sistemas integrados	“Aplicar a tecnologia” na organização para otimizar os processos internos e a informação integrada gerada pelos pares.	Na assessoria e coordenação no uso da tecnologia na organização em favor da informação integrada.	A informação gerencial e estratégica no uso de sistemas integrados de informação.	Não influente. O uso da tecnologia não motiva isoladamente a alteração do processo estratégico na organização.	Não Influente. O uso da tecnologia não se relaciona ao evento de nivelamento hierárquico na organização.
Utilizar a tecnologia nos processos		No melhoramento da informação e a otimização dos processos no uso da tecnologia.	A informação gerencial e estratégica na otimização dos processos organizacionais no uso da tecnologia.		
Ressignificar o papel social	“Gerenciar a profissão” na oportunidade de inclusão e transparência no fazer estratégico da organização	Nos processos organizacionais de diversas áreas de atuação na passagem do contador de técnico à gestor da informação na organização.	A informação gerencial e estratégica na passagem do contador de técnico à gestor nos processos organizacionais.	A ressignificação do papel social do contador não motiva a alteração do processo estratégico na organização.	A ressignificação do papel social do contador não se relaciona ao evento de nivelamento hierárquico na organização.

Tabela 16*Caracterização do contador como praticante da estratégia (continuação)*

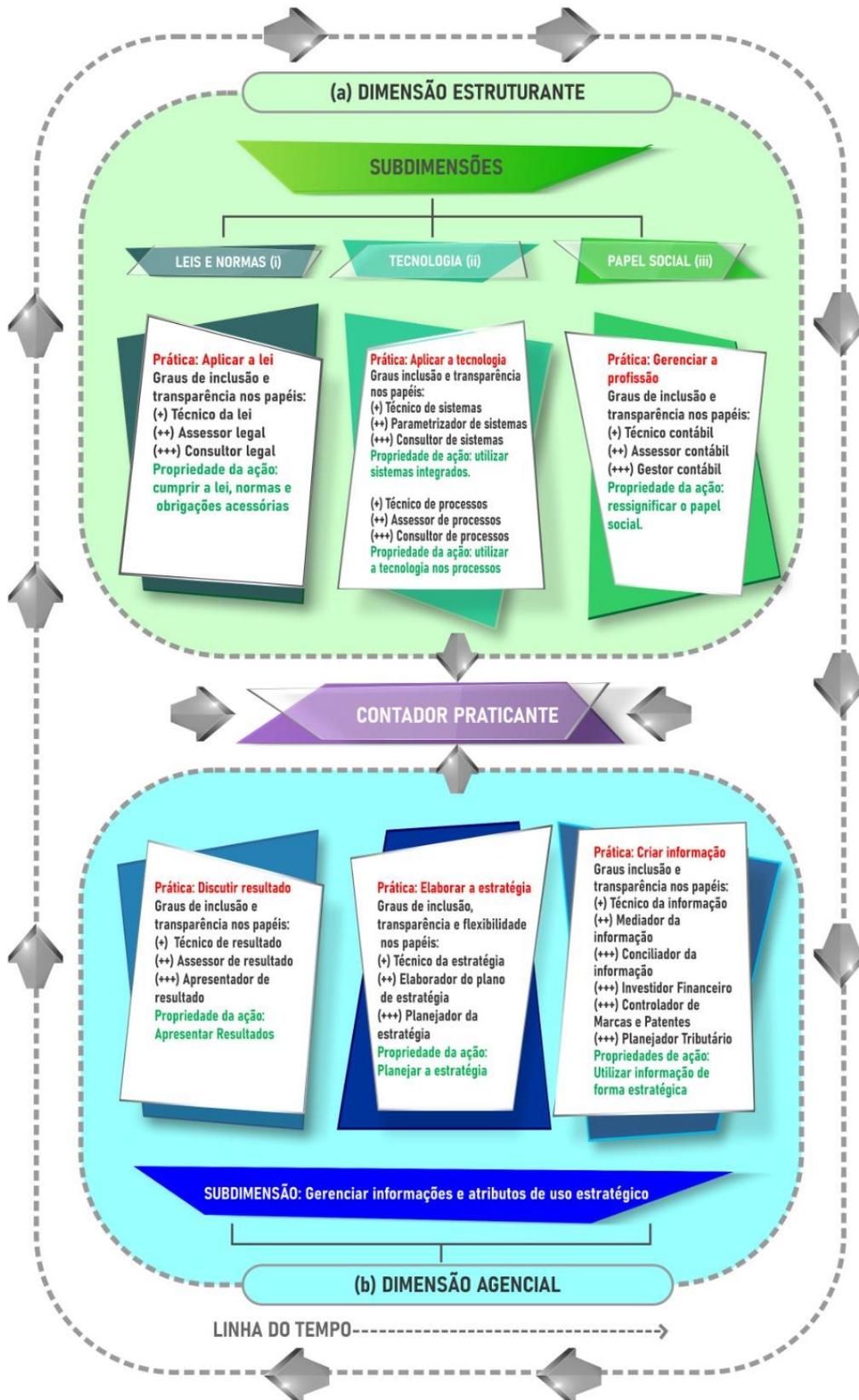
Caracterização dos contadores como praticante da estratégia					
Propriedade da ação	Prática social	Inclusão	Transparência	Flexibilidade	Horizontalização
Apresentar resultados	“Discutir resultados” da organização que visam melhores <i>performances</i> dos agentes e das estratégias de negócios elaboradas.	Na apresentação de resultado que norteia os planos de ação e metas no processo estratégico.	A informação gerencial e estratégica para a montagem das apresentações de resultado que compõem o processo e planejamento estratégico da organização.	A apresentação de resultado não sustenta a isoladamente a alteração do processo estratégico.	A apresentação de resultado não predispõe o nivelamento hierárquico.
Planejar a estratégia	“Elaborar a estratégia” com previsão de cenários econômicos e de resultados que norteiem os negócios da organização	Na construção e manutenção de atributos de controle de resultado e premissas de mercado com o uso da contabilidade na estratégia da organização.	A informação gerencial e estratégica para a construção de atributos de controle de resultado utilizados na construção do processo e planejamento estratégico na organização.	Na construção de novas premissas e controles para a alteração do planejamento estratégico em casos extraordinários como a pandemia da COVID-19.	A fase de planejamento da estratégia não predispõe o nivelamento hierárquico.
Utilizar a informação de forma estratégica	“Criar informação” por meio de dados gerenciais de diferentes áreas de atuação para compor os planos de ação e metas no processo estratégico.	Na criação de análises de viabilidade financeira, produto, planejamento tributário, controle de marcas e patentes e, investimentos no mercado financeiro	A informação gerencial e estratégica para a transformação de dados em informação na construção de análises que refletem no processo e planejamento estratégico da organização.	A transformação de dados em informação gerencial não motiva a alteração do processo estratégico.	A transformação de dados em informação gerencial não predispõe o nivelamento hierárquico.

Nota: Dados de pesquisa (2024).

Compreendemos na Tabela 16 a síntese dos três níveis de atuação do contador como praticante da estratégia em relação aos papéis encontrados nesta pesquisa. Assim, a partir dos resultados desenvolvemos um esquema teórico apresentado na Figura 5 de teorização do contador como praticante da estratégia, onde demonstramos a influência da *Open Strategy* nas propriedades da ação, nos papéis de atuação e práticas sociais que emergiram dos resultados.

Figura 5

Teorização do contador praticante da estratégia



Nota: Dados do autor (2024).

Compreendemos na **(a) dimensão estruturante** que o contador tem sua ação dirigida por elementos estruturantes da ação, tais como **(i) lei e normas, (ii) tecnologia e (iii) papel social**, identificados na Figura 5 como subdimensões. Esses elementos estruturantes podem potencializar ou restringir a agência do contador, com influência de inclusão e transparência no processo estratégico da organização.

A influência de inclusão e transparência no processo estratégico da organização, manifestada na dimensão estruturante, e inclusão, transparência e flexibilidade, na dimensão agencial, estão demonstradas na Figura 5 com sinais de mais (+) ao lado dos papéis dos contadores, em que um (+) sinal corresponde a grau baixo, dois sinais (++) a grau médio e três sinais (+++) a grau alto. Ressaltamos que essa gradação apresentada não é linear e facilmente identificável na realidade, mas sim um recurso didático de análise para demonstrar os diferentes efeitos na inclusão do contador, a partir de gradações de abertura observadas nas organizações pesquisadas. Portanto, não se trata de um rótulo fixo, direto e imutável, mas sim um recurso explicativo das sutis diferenças da atuação do contador observadas na realidade em estudo.

Entendemos a inclusão do contador no processo estratégico da organização na dimensão estruturante como resultado da sua responsabilização da geração da informação legal na organização. Além disso, essa inclusão se reflete no desenvolvimento tecnológico da informação e dos processos organizacionais, bem como na ressignificação do papel social do contador, que compreende o uso da contabilidade na construção da estratégia e na tomada de decisão.

Quanto à transparência na dimensão estruturante, entendemos como o maior acesso ao contador à informação gerencial e estratégica, oportunizado na aplicação das leis, normas, cumprimento das obrigações acessórias e desenvolvimento tecnológico de processos de gestão e geração da informação integrada.

Observamos na subdimensão estruturante **(i) lei e normas** que o contador, devido à responsabilização da aplicação da lei e das normas na organização, passa a organizar, assessorar ou coordenar diferentes processos internos de geração da informação de acordo com a legislação. Essa responsabilização lhe atribui inclusão e transparência no processo estratégico da organização na regulamentação legal e normativa de diversas áreas, não apenas a de contabilidade. Nessa subdimensão, encontramos a propriedade da ação **“cumprir a lei, normas e obrigações acessórias”**, na qual os contadores atuam nos papéis de (+) técnico da lei, (++) assessor legal e/ou (+++) consultor legal, os quais os conduzem à prática de **“aplicar a lei”** nos processos organizacionais e na geração da informação de acordo com a legislação na organização.

Na subdimensão estruturante **(ii) tecnologia**, observamos o avanço dos sistemas de informação que passaram a ser integrados, e uma busca por parte dos contadores por robotização de lançamentos de dados nesses sistemas e dos processos internos que geram informação. Além disso, encontramos o uso pelos contadores de sistemas de apoio utilizados em conjunto com os sistemas de informação integrada, como de orçamento, contratos, financiamentos e viagens que otimizam a geração e o controle da informação no processo da construção da estratégia. O acesso a uma maior quantidade de informação na integração dos dados da contabilidade com os dados de outras áreas permitiu ao contador uma inclusão e transparência em diferentes processos organizacionais além da contabilidade. Além disso, o avanço tecnológico da escrituração contábil, motivado com o uso dos sistemas de informação integrada, otimizou o tempo de trabalho do contador, que ressignificou sua atuação na organização para além da prestação de serviços técnicos, que incluiu a assessoria, coordenação e gerenciamento de processos de sua área e de seus pares.

Na subdimensão tecnologia, encontramos a propriedade da ação **“utilizar sistemas integrados”** e **“utilizar a tecnologia nos processos”**, com papéis de atuação em graus baixo, médio e alto de influência de inclusão e transparência no processo estratégico da organização, a depender dos papéis de atuação assumidos pelos contadores nessas propriedades. Emergiram dos dados os papéis de (+) técnico de sistemas, (++) parametrizador de sistemas e (+++) consultor de sistemas na propriedade da ação **“utilizar sistemas integrados”** e, o papel de (+) técnico de processos, (++) apoiador de processos e (+++) consultor de processos na propriedade da ação **“utilizar a tecnologia nos processos”**.

Compreendemos que os papéis de atuação que encontramos nas propriedades da ação da subdimensão (ii) tecnologia, encaminham o contador para a prática de **“aplicar a tecnologia”** na organização, que corresponde à busca pelos contadores da otimização dos processos internos e da informação integrada gerada pelos pares, oportunizada com o avanço tecnológico.

Na subdimensão estruturante **(iii) papel social**, identificamos que os contadores passam a compreender o uso da contabilidade como parte integrante do processo estratégico e, com isso, começam a buscar formas de ressignificar sua profissão, aproximando-a da gestão organizacional e estratégica. Nessa subdimensão, encontramos a propriedade da ação **“ressignificar o papel social”**, com papéis de atuação do contador no processo estratégico de (+) técnico contábil, (++) assessor contábil e (+++) gestor contábil, dependendo do grau de inclusão e transparência das rotinas e processos organizacionais em que o contador está

inserido, e dos dados que utiliza da contabilidade para organizar, assessorar ou gerenciar o processo estratégico na organização.

Compreendemos que a atuação do contador nos papéis encontrados na propriedade da ação “ressignificar o papel social” o encaminha para a prática de “**gerenciar a profissão**”, que corresponde à observação pelos contadores de oportunidades de inclusão e transparência nos processos organizacionais relacionados à gestão e elaboração de estratégias no fazer estratégico, com o uso da contabilidade.

Em contrapartida, também analisamos a **(b) dimensão agencial**, que corresponde ao poder de ação do contador no processo estratégico e na tomada de decisão na organização. Nessa dimensão, encontramos a subdimensão “**gerenciar informações e atributos de uso estratégico**”, que concentra a agência do contador em três propriedades da ação e, organiza os resultados da pesquisa em relação à agência do contador na gestão da informação estratégica e no uso de atributos de controle. Por exemplo, são atributos de controle utilizados pelos contadores no processo estratégico da organização os demonstrativos econômico-financeiros, as análises de viabilidade econômica, análise de custos e tributários, que, com influência de inclusão, transparência e flexibilidade na atuação do contador sobre essas rotinas, oportunizam papéis e práticas sociais no processo estratégico da organização. São as propriedades da ação encontradas na dimensão agencial: “**apresentar resultados**”, “**planejar a estratégia**” e, “**utilizar a informação de forma estratégica**”.

Em relação a inclusão do contador no processo estratégico da organização na dimensão agencial, compreendemos como o desenvolvimento e gerenciamento dos resultados discutidos nas reuniões de estratégia, a construção do planejamento estratégico que utiliza para isto indicadores, análises e premissas de cenários econômicos. Também, a gestão da geração da informação gerencial, tributária, controle de marcas e patentes, e negociação no mercado financeiro, responsabilidade assumidas pelos contadores no fazer estratégico.

A transparência na dimensão agencial, entendemos como o maior acesso ao contador à informação gerencial e estratégica para a transformação de dados em informação, que é utilizada na construção do planejamento estratégico e na busca por eficiência nas decisões gerenciais relacionadas ao aprimoramento de rotinas, processos de trabalho e informação de resultados.

A flexibilidade manifestada exclusivamente na propriedade da ação “planejar a estratégia” entendemos como a revisão dos atributos de controle e da informação gerencial e estratégica para a alteração do planejamento estratégico da organização, que oportuniza a inclusão e transparência dos contadores na revisão do processo estratégico.

Percebemos que o contador, na propriedade da ação agencial **“apresentar resultados”**, organiza rotinas de discussão, planejamento e apresentação dos resultados no fazer estratégico da organização e para isto constrói metas e planos de ação do planejamento estratégico. Nessa propriedade, encontramos os papéis de (+) técnico de resultado, (++) apoiador de resultados e (+++) apresentador de resultados, que conduzem os contadores à prática social de **“discutir resultados”**, atrelada à busca pelos contadores e pares de melhores *performances* dos agentes na execução das estratégias de negócios elaboradas e discutidas nas reuniões de apresentação de resultados.

Na propriedade da ação agencial **“planejar a estratégia”**, compreendemos que o contador organiza dados da contabilidade e de outras áreas em informações para a elaboração do planejamento estratégico. Para a construção do planejamento estratégico o contador faz uso de diferentes análises e relatórios, como viabilidade financeira, investimentos patrimoniais, premissas de cenários econômicos, controles orçamentários e de custos, que são utilizados além da composição dos planos de ação e metas do planejamento, também nas decisões de estratégia de negócios e tomada de decisões gerenciais no fazer estratégico. Nessa propriedade da ação a flexibilidade é manifestada na rotina de revisão do planejamento estratégico e na análise de viabilidade de produtos, que alteram os planos de ação e metas de estratégia da organização e permitem ao contador inclusão no processo estratégico e transparência de dados para além da contabilidade no processo de revisão da estratégia. Os papéis que encontramos na propriedade da ação “planejar a estratégia” correspondem a (+) técnico da estratégia, (++) elaborador do plano de estratégia e (+++) planejador da estratégia e, que encaminham os contadores à prática social de **“elaborar a estratégia”**, com rotinas de previsão de cenários econômicos, mensuração de resultados futuros e desenvolvimento de análises que norteiem a decisão dos gestores e compõem além da elaboração de metas e ações do planejamento estratégico também as decisões de negócios e de mercado no fazer estratégico da organização.

Na sequência, temos a propriedade da ação **“utilizar a informação de forma estratégica”**, que entendemos a influência da tempestividade da informação, regime de competência e conservadorismo da profissão, sobre o controle dos dados de custos. Em razão desta influência, geralmente os dados de custos são controlados pelos pares dos contadores que posteriormente, para a consolidação desta informação na organização, solicitam aos contadores dados complementares, como balancetes de verificação. O momento do confronto entre os dados de custos gerados na contabilidade e os mantidos diariamente pelos outros pares permite ao contador inclusão no processo estratégico da organização na consolidação dos números oficiais de custos nas reuniões de estratégia. Na propriedade da ação “utilizar a informação de

forma estratégica”, encontramos os papéis de (+) técnico da informação, (++) mediador da informação e (+++) conciliador da informação, a depender da inclusão e transparência do contador no processo estratégico, que fomenta, elabora, organiza ou discute dados de custos, resultados e dos planos de ação estratégicos na organização. Nessa propriedade da ação, também encontramos o grau alto de inclusão e transparência do contador no processo estratégico da organização no desenvolvimento do planejamento tributário utilizado como fonte para investimentos patrimoniais em grande escala, que encaminha os contadores a atuação no papel de (+++) planejador tributário. Além disso, compreendemos nesse mesmo grau alto de influência do contador no processo estratégico da organização no controle de marcas e patentes e investimentos no mercado de ações que permite aos contadores a atuação nos papéis de (+++) investidor financeiro e (+++) controlador de marcas e patentes. Entendemos nas rotinas de indicação, controle e gerenciamento de investimentos no mercado de ações e controle de marcas e patentes uma oportunidade aos contadores de atuação em diferentes áreas de conhecimento, que reafirma a versatilidade e dinamismo deste profissional e sua capacidade de se tornar um gestor de negócios e praticante da estratégia. Na propriedade da ação “utilizar a informação de forma estratégica”, observamos a prática de “**criar informação**” no processo estratégico da organização, em que os contadores utilizam dados contábeis, gerenciais e de estratégia de diferentes áreas para compor os planos de ação e metas do planejamento estratégico e melhoramento dos processos organizacionais que visam gerar informação de resultado para tomada de decisão no fazer estratégico da organização.

Em relação aos graus de atuação do contador no processo estratégico, que demonstramos nos papéis encontrados nas propriedades da ação estruturante e agencial, entendemos em síntese como: **Grau baixo (+)** é aquele em que a inclusão do contador é de caráter técnico e corresponde à manutenção de dados e informações contábeis mantidos nos departamentos em que o contador atua. O acesso a informação estratégica nesse grau aproxima-se de nulo e assim como a flexibilidade se caracteriza como a limitação de entrega de dados históricos de contabilidade aos pares que as utilizam na construção da estratégia ou revisão do planejamento estratégico. **Grau médio (++)** corresponde a inclusão do contador no processo estratégico por meio do apoio e à assessoria aos pares na geração da informação gerencial, estratégica e tributária. Também, na elaboração pelos contadores de análises que compõem o planejamento estratégico, com abertura para a representatividade da chefia imediata nas discussões de estratégia e apresentação de resultados que indicam transparência no maior acesso à informação gerencial e estratégica. A flexibilidade nesse grau manifesta-se na oportunidade de revisão dos atributos de controle de resultado e de premissas de mercado econômico

utilizados pelos pares no replanejamento da estratégia, momento em que se estabelece novamente a inclusão e transparência do contador no processo estratégico. E, **grau alto** (+++) caracteriza-se como a inclusão do contador no processo estratégico por meio da gestão e coordenação da informação gerencial, estratégica e tributária gerada por ele na organização. Também na responsabilização dos contadores na condução das apresentações de resultados e do norteamento da discussão de estratégias de negócios que oferecem a ele transparência no processo estratégico da organização. O grau alto de inclusão e transparência no processo estratégico permite ao contador a abertura para a coordenação de equipes e de ações que visam à aplicação ou criação de processos organizacionais que otimizam as rotinas de trabalho de seus pares. Além disso oportuniza ao contador a influência nos resultados econômicos da organização na indicação de melhores processos organizacionais, geração da informação e controle do planejamento estratégico. A flexibilidade nesse grau compreende a responsabilização do contador da revisão do planejamento estratégico que oportuniza novamente a inclusão no processo organizacional de diferentes áreas de atuação como controle orçamentário e, financeiro. Também oportuniza a transparência em decorrência da coordenação da elaboração de estratégias comerciais com acesso à informação para além da contabilidade.

Comprendemos por meio dos dados sistematizados na Figura 5, que o processo do contador como praticante da estratégia acontece recursivamente nas dimensões (a) estruturante e (b) agencial. Essas dimensões são compostas por propriedades da ação que carregam ações (*práxis*) influenciadas por (i) inclusão e transparência na dimensão estruturante e (ii) inclusão, transparência e flexibilidade na dimensão agencial. As propriedades da ação desta pesquisa oportunizam aos contadores a atuação em papéis que os conduzem a práticas sociais sedimentadas na estrutura no fazer estratégico da organização. Entendemos que a recursividade no processo de caracterização do contador como praticante da estratégia ocorre em um processo contínuo de transformação da informação, das práticas e da atuação do contador ao longo do tempo como praticante da estratégia. Ela é favorecida com a dualidade da estrutura, que permite ao agente, por meio da agência, sustentar, remodelar, ressignificar, romper ou implantar práticas sociais na estrutura que, embora não corpórea, existe na sistematização das ações do sujeito no processo estratégico da organização. Demonstramos a recursividade e a influência do tempo no processo do contador como praticante da estratégia na Figura 5, com setas que indicam o movimento da informação continuada que sustenta as alterações desse processo ao longo do tempo e do espaço. A partir dos resultados encontrados nesta pesquisa, elaboramos a Tabela 17 com proposições teórico-empíricas que fundamentam a atuação do contador como praticante da estratégia em organizações.

Tabela 19*Proposições de pesquisa*

Proposições de pesquisa			
Dimensão estruturante			
Inclusão	Transparência	Flexibilidade	Horizontalização
A aplicação da lei, o cumprimento das obrigações acessórias e das normas internacionais de contabilidade favorece a inclusão dos contadores no processo estratégico da organização no gerenciamento de rotinas e processos organizacionais para além do conhecimento técnico da contabilidade.	A adequação da organização na forma da lei permite ao contador transparência no processo estratégico da organização para o cumprimento das exigências regulamentadoras.	A aplicação das leis e normas na organização não reflete em flexibilidade no processo estratégico da organização.	A adequação da organização de acordo com a lei não indica horizontalização no processo estratégico.
O avanço tecnológico dos sistemas de informação e a automação dos processos internos da organização favorece a inclusão dos contadores no processo estratégico que tiveram o seu tempo de trabalho otimizado e passaram a atuar próximos da gestão e estratégia organizacional.	O uso de sistemas de informação integrada favorece a transparência do contador no processo estratégico da organização em que passaram a acessar informações gerenciais e de estratégia na assessoria e gestão da informação de seus pares.	O avanço tecnológico conduzido pelo contador na organização que aplica a automação de processos internos indica flexibilidade na organização que pode influenciar no processo estratégico.	O uso da tecnologia na organização não reflete na horizontalização, mas pode conduzir uma representatividade de chefias imediatas em decisões estratégicas na automação de processos organizacionais.
A resignificação do papel social do contador na organização influencia no entendimento por este profissional do uso da contabilidade de forma estratégica em que passam a buscar oportunidades de inclusão no processo estratégico para fidelizar na estrutura a sua atuação além de técnica também em gestão estratégica.	O papel social do contador resignificado para um mais próximo da gestão estratégica favorece a transparência no processo estratégico da organização no acesso a informações de outras áreas de conhecimento além da de contabilidade.	O processo de resignificação do papel social do contador não indica influência de flexibilidade no processo estratégico da organização.	A resignificação do papel social do contador não predispõe a horizontalização na organização, mas, pode indicar abertura para representatividade entre chefias imediatas na aproximação do contador à estratégia.

Tabela 17*Proposições de pesquisa (continuação)*

Proposições de pesquisa			
Dimensão agencial			
Inclusão	Transparência	Flexibilidade	Horizontalização
O dinamismo do contador no processo estratégico da organização possibilita a esse profissional transitar e oscilar em diferentes papéis e graus de inclusão dependendo das ações desempenhadas por ele nas propriedades da ação.	O dinamismo do contador no processo estratégico da organização permite a ele transitar e oscilar em diferentes papéis e graus de transparência dependendo das ações desempenhadas por ele nas propriedades da ação.	As diferentes atuações do contador no processo estratégico da organização e os graus baixo, médio e alto de influência neste processo não predispõe a manifestação de flexibilidade na organização.	As diferentes atuações do contador no processo estratégico da organização e os graus baixo, médio e alto de influência neste processo não predispõe a horizontalização, mas possibilita representatividade entre chefias imediatas em ações de decisão estratégica.
A capacitação técnica do contador de gerar e gerenciar informações econômicas, consolidar resultados e controlar o patrimônio da organização favorece a inclusão desse profissional no processo estratégico que passa a utilizar a contabilidade de forma estratégica.	O conhecimento técnico do contador lhe capacita a gerenciar informações econômicas, influenciar e tomar decisões estratégicas na organização com transparência no processo estratégico na organização.	A capacidade técnica do contador não predispõe a manifestação de flexibilidade no processo estratégico da organização.	O conhecimento técnico do contador não indica horizontalização na organização, mas predispõe a representatividade entre chefias imediatas em decisões estratégicas.

Nota: Dados de pesquisa (2024).

5 Discussão dos Resultados

Nesta pesquisa, buscamos responder como o contador se insere na abertura do processo estratégico em organizações, à luz da teoria da estruturação. Para responder a esta pergunta, compartilhamos da visão de Villar et al. (2019), que em um contexto socialmente construído pelos praticantes, inúmeras práticas estratégicas podem estar envolvidas no processo estratégico da organização. Assim, passamos a considerar, tal como os autores, quem em um processo de abertura da estratégia, além de inclusão e transparência também, podem se manifestar a horizontalização e a flexibilidade. De acordo com Villar et al. (2019) a horizontalização compreende práticas que buscam eliminar as distinções hierárquicas e transformam a mentalidade dos envolvidos, de modo que, independentemente do posicionamento hierárquico, pensem e ajam entre si no processo estratégico. E, a flexibilidade refere-se a um ambiente organizacional que está em constante mudança e, por isso, traz a necessidade de a organização promover a capacidade de reorganização (Villar et al., 2019). Em nossa pesquisa, observamos nas cooperativas e empresa analisadas que elas possuem uma estrutura burocrática verticalizada, o que indica ausência de influência da horizontalização no processo estratégico e nas propriedades da ação encontradas neste estudo. O que emergiu dos dados, foi uma representatividade entre os contadores e seus chefes imediatos que a convite de seus chefes, esses contadores passam a representar ou a acompanhar suas chefias imediatas em reuniões estratégicas e de processos organizacionais de gestão. Em relação a flexibilidade, encontramos nas organizações analisadas, que esporadicamente ocorre a alteração do planejamento estratégico, decorrente, por exemplo, da pandemia da COVID-19. Além disto, compreendemos que a flexibilidade nessas organizações se expande a alterações nos processos internos, como os industriais, que por apontamento nos estudos realizados de desenvolvimento de novos produtos ou de investimentos e viabilidade financeira, podem indicar remanejamento financeiro que altera planos e metas de ações estratégicas anteriormente previstas.

A partir das evidências empíricas, encontramos em nossa pesquisa duas dimensões, estruturante e agencial, que por influência de inclusão, transparência e flexibilidade nas propriedades da ação encontradas, são uma oportunidade de os contadores assumirem no fazer estratégico da organização, papéis e práticas sociais relacionados à estratégia. Além disto, compreendemos que a manifestação de inclusão, transparência e flexibilidade no processo estratégico das organizações analisadas, acontece em graus baixo, médio e alto e, acompanham os papéis assumidos pelos contadores nas propriedades da ação encontradas neste estudo, que

organizam *práxis* e práticas estratégicas. A possibilidade de manifestação da *Open Strategy* em graus é observada por Hautz et al. (2017). Para os autores, a manifestação de transparência não requer a manifestação conjunta de inclusão, mas sugerem a existência de graus de inclusão em decorrência de maior transparência. Splitter et al. (2023) também assumem um posicionamento flexível em relação à manifestação da *Open Strategy* ao reconhecerem que o fenômeno é não linear e, por isso, permite a transformação de sua manifestação nas organizações. Nesta pesquisa, observamos a flexibilidade teórica da *Open Strategy* por meio da manifestação em graus de inclusão, transparência e flexibilidade sobre as propriedades da ação em relação aos papéis assumidos pelos contadores nessas propriedades. Ademais, entendemos que a inclusão do contador no fazer estratégico da organização, independe do cargo em que ele ocupa ou da responsabilidade técnica por assinar as demonstrações contábeis legalmente exigidas. Isso resgata novamente a não linearidade do processo da *Open Strategy*, que pode ocorrer sobre um mesmo evento de diferentes formas, dependendo do movimento das propriedades da ação e das pessoas envolvidas nelas (Splitter et al., 2023).

Sobre a caracterização dos graus encontrados nesta pesquisa, observamos por meio dos dados que o **grau baixo** de inclusão do contador no processo estratégico se caracteriza na manutenção de dados exclusivamente técnicos nos departamentos em que ele atua. A transparência no grau baixo, compreendemos como o acesso limitado à informações contábeis, e a flexibilidade na entrega de dados históricos de contabilidade aos pares responsáveis da revisão do planejamento estratégico. O **grau médio** atribuímos a inclusão do contador no processo estratégico por meio do apoio e assessoria aos pares na geração da informação gerencial, estratégica e tributária, com transparência à informação de outras áreas e abertura para a representatividade da chefia imediata nas discussões de estratégia e na apresentação de resultados. Entendemos que a flexibilidade nesse grau oportuniza a revisão pelos contadores dos atributos de controle de resultado e no desenvolvimento de premissas de mercado econômico utilizados pelos pares na elaboração do novo planejamento estratégico. E, o **grau alto**, observamos a inclusão do contador no processo estratégico por meio da gestão e a coordenação da informação gerencial, estratégica e tributária da organização. Também na responsabilização do contador na condução das apresentações de resultados, no norteamento da discussão de estratégias de negócios, na coordenação de equipes e de ações que visam à criação de processos organizacionais que otimizam as rotinas de trabalho de seus pares, potencializam resultados econômicos ou melhoram a geração da informação no processo estratégico e do planejamento estratégico da organização. Além disso, neste grau, os contadores assumem a negociação no mercado de ações e o controle de marcas e patentes. Compreendemos nessas

atuações uma disruptura na imagem do contador como um ator com capacidade somente técnica que favore a ressignificação do papel social deste profissional, para um modelo mais próximo da gestão e da estratégia. A transparência no grau alto, entendemos no acesso ao contador à informações privilegiadas de estratégia e de gestão organizacional que são compartilhadas nas reuniões de apresentação de resultados, *check* de metas e, de estratégia de mercado onde os contadores influenciam ou tomam as decisões junto aos gestores. A flexibilidade neste grau, entendemos como a gestão do contador da reconstrução de metas e planos de ações estratégicas em que junto à organização, é decidido por alteração de processos organizações e do planejamento estratégico, mantidos com dados e atributos de controle gerenciados pelos contadores.

Sobre o entendimento de inclusão do contador no processo estratégico da organização nesta pesquisa, destacamos a inclusão por meio da assessoria legal por eles prestada na organização, na coordenação do desenvolvimento tecnológico da informação e no uso da informação contábil na construção da estratégia, direcionada a esse processo de construção por uma ressignificação da utilidade desta informação que passou a ser entendida pelos seus usuários como integrante do processo estratégico organizacional. Além disto, compreendemos que a inclusão do contador também é motivada na apresentação e discussão de resultados, na elaboração do planejamento estratégico com premissas de cenários econômicos e projeções de resultados futuros e, na gestão da informação e criação de atributos de controle usados pelos pares na tomada de decisão gerencial e estratégica. **Em relação ao entendimento de transparência**, observamos a sua manifestação no processo estratégico, no maior acesso ao contador à informação gerencial e estratégica, oportunizado na aplicação das leis e normas, cumprimento das obrigações acessórias, desenvolvimento tecnológico de processos, geração e transformação de dados em informação por meio de análises, premissas e indicadores econômicos que são utilizados no fazer estratégico da organização. **E, sobre a compreensão de flexibilidade** no processo estratégico entendemos na revisão e criação de atributos de controle e da informação gerencial e estratégica para a alteração do planejamento estratégico. Essa alteração oportuniza aos contadores novamente a inclusão e transparência na coordenação e gestão desse processo de revisão. Além disso, entendemos que a flexibilidade também se manifesta na alteração de processos internos da organização, como na automação, que visa otimizar a geração da informação, especialmente de resultados.

Outra compreensão que este estudo nos oportunizou por meio de (Giddens, 2003) foi a manifestação de eventos reorganizadores da estrutura, compreendidos de acordo com este autor, como aqueles que remodelam os sistemas sociais para a fidelização de novas práticas. Sobre

isso, observamos que a implantação do projeto de transformação da cultura da cooperativa – TCC na cooperativa D foi uma oportunidade de disseminação de novas práticas, como “discutir resultados” e “planejar a estratégia”. Por meio deste projeto, os contadores foram incluídos no desenvolvimento de estratégias de distribuição de resultados e a ter transparência em relação a dados e informações gerenciais, na responsabilização do departamento de contabilidade da implantação e condução desse projeto na organização. Além disso, observamos no processo de fusão ocorrido na empresa E, também um exemplo de evento reorganizador da estrutura, em que, na fusão, houve a reorganização da política organizacional que alterou a rotina de apresentação de resultados e incluiu diferentes agentes nas reuniões de estratégia, que podem ser contadores em diferentes cargos ou outros agentes com formações e atuações diferentes da do contador.

Este estudo também nos proporcionou entendermos que a tempestividade na geração da informação de custos, o regime de competência adotado na contabilidade e o conservadorismo na profissão contábil, são fatores que influenciam no grau de inclusão, transparência e flexibilidade do contador no processo estratégico da organização. Em que, por vezes, a atuação dos contadores em relação ao controle dos custos concentra-se nos graus baixo e médio motivados do não acompanhamento diário por este profissional dos desdobramentos estratégicos oportunizados no controle gerencial dos custos. No entanto, ainda que a rotina de controle de custos e seus desdobramentos estratégicos, como o desenvolvimento e a discussão de planos de negócios diários, geralmente sejam conduzidos pelos pares dos contadores, observamos que: o contador é incluído no processo estratégico em relação aos custos, no momento da consolidação mensal dos dados gerenciais e oficiais da organização, oportunidade em que o contador tem um alto grau de influência na determinação e norteamto junto a gerentes e diretores de decisões mais assertivas em relação aos planos de negócios. Assim, compreendemos que a atuação dos contadores em graus baixo e médio no processo estratégico da organização, não impede a atuação concomitante em grau alto, uma vez que a abertura da estratégia é um processo de construção continuada pelo agente que constantemente tem a informação renovada com a dualidade da estrutura.

Outro fator que observamos influenciar na inclusão do contador no processo estratégico e, na transparência ao acesso à informação estratégica, que neste caso, está apartado da manifestação de flexibilidade nos processos estratégicos na organização, foi o engessamento das rotinas contábeis estabelecidas por leis e normas, e a alta carga técnica vivenciada pelos contadores na entrega das obrigações acessórias. Pasch (2019) destaca que as práticas excessivamente técnicas da profissão contábil são limitadoras para que o contador ascenda na

organização, aproximando-se mais da gestão organizacional. Da mesma forma, Carnegie et al. (2021) também preveem essa mesma dificuldade. Nesta pesquisa, compreendemos que a rotina técnica do contador representa uma oportunidade de inclusão e transparência no processo estratégico da organização, devido à proximidade do contador com a aplicação da lei e à sua capacidade de conduzir processos organizacionais que exijam conhecimento técnico. Isso ocorre por meio da assessoria aos pares na implementação de processos que geram informações de acordo com a lei, permitindo ao contador oscilar entre papéis de grau baixo, médio e alto na organização.

Nesta pesquisa também evidenciamos o avanço da tecnologia que desafia os contadores a acompanharem as atualizações tecnológicas que influenciam a geração da informação na organização. Observamos que o uso de sistemas integrados de informação na organização, a parametrização da informação nesses sistemas e a busca por otimização dos processos internos com o uso da tecnologia indicam a inclusão e transparência do contador no processo estratégico da organização. A influência da tecnologia sobre as rotinas da contabilidade foi estudada por Gulin et al. (2019) que evidenciou uma transformação na forma da atuação e da prestação dos serviços prestados pelos contadores a seus clientes que passa a ser mais tecnológica. Compreendemos em nosso estudo, que a tecnologia transformou a forma de escrituração contábil, que passou a utilizar sistemas integrados de informação e, com isso, otimizou o tempo de trabalho do contador, que passou a participar mais ativamente de processos gerenciais de seus pares e na geração da informação na organização. Além disso, o uso de sistemas integrados, a parametrização dos sistemas de informação integrada e a transformação do serviço contábil oferecido aos pares por essa parametrização resultaram na alteração da forma como é conduzida a informação na organização. Isso integrou dados de outras áreas à contabilidade e permitiu ao contador a condução das atividades de seus pares na geração de dados e de informação na organização. Assim, o uso da tecnologia a favor da contabilidade otimizou o tempo de trabalho do contador e proporcionou a ele maior acessibilidade a pessoas e a rotinas de outros departamentos, o que fez com que assumisse papéis em diferentes graus de atuação, dependendo do seu relacionamento com o processo tecnológico realizado para a geração de informação no processo estratégico e na tomada de decisão na organização.

Somado a outros achados desta pesquisa, como o entedimento da funcionalidade das propriedades da ação no fazer estratégico, que organizam *práxis* e encaminham os contadores a atuação em graus em papéis e práticas no processo estratégico da organização. Compreendemos também que a atuação dos contadores no processo estratégico das organizações analisadas, é ocasionado com a abertura da estratégia que nessas organizações,

manifestaram inclusão, transparência e flexibilidade nas propriedades da ação, papéis e práticas encontradas nesta pesquisa. Além disto, observamos que a ressignificação do papel social do contador para um mais próximo da estratégia acompanha essa abertura da estratégia nas organizações analisadas que se manifesta por influência de elementos estruturantes da ação e no poder de agência do contador nos papéis e práticas estratégicas que emergiram dos resultados. Assim, a ressignificação do papel social do contador que encontramos nesta pesquisa, predece da existência de um processo de construção do contador como praticante da estratégia que requer além da manifestação da abertura da estratégia na organização, também que os próprios contadores passem a se reconhecer como praticantes, por meio dos papéis e práticas atualmente abertas para eles no processo de abertura. Para Whittington et al., (2025) o processo da construção da identidade dos sujeitos como praticantes da estratégia, frente a abertura das práticas sociais que anteriormente não lhe eram abertas, propicia aos pesquisadores de estratégia aberta e SAP o aprofundamento teórico sobre o entendimento das práticas sociais e do processo estratégico na organização. Ma & Tayles (2009) explicam que a busca pelos gestores de informações que possam nortear as decisões e a evolução de suas estratégias proporcionou aos contadores uma visibilidade na organização na capacidade deles em gerar essas informações. Windeck et al. (2013) também preveem que a proximidade do contador às decisões de gestão e de estratégia tem remodelado a conduta deste profissional para um papel mais próximo da gestão organizacional, tendo nos seus pares os principais clientes dos seus serviços. Nesta pesquisa, entendemos a transição do papel social do contador de um perfil exclusivamente técnico para um gerencial o que indica a transformação do entendimento da utilidade e objetivo da contabilidade pelos entrevistados, os quais passam a compreender a contabilidade como parte do processo estratégico da organização.

Em relação as práticas sociais que emergiram nesta pesquisa, explicamos que elas estão organizadas em duas categorias: estruturante e agencial, em que as estruturantes moldam as ações dos contadores por meio de elementos como “leis e normas”, “tecnologia” e “papel social”, dos quais podem facilitar ou dificultar a ação do sujeito no fazer estratégico. Já as práticas agenciais compreendemos como à manifestação do poder de agência do contador na gestão da informação e dos atributos de controle usados na construção da estratégia da organização. Correspondem as práticas sociais da dimensão estruturante: **“aplicar a lei”** nos processos organizacionais de diversas áreas além da contabilidade, que visam gerar informações em conformidade com a legislação. Também, a prática de **“aplicar a tecnologia”** para otimizar os processos internos e a integração da informação compartilhada na organização. E, a prática de **“gerenciar a profissão”** que envolve a identificação dos contadores de

oportunidades de inclusão e transparência nos processos organizacionais relacionados à gestão e elaboração de estratégias no fazer estratégico da organização. Em contrapartida na dimensão agencial, encontramos as práticas de: **“discutir de resultados”** em que contadores e pares buscam melhores desempenhos na execução das estratégias de negócios elaboradas nas reuniões de planejamento estratégico e apresentações de resultados. Também, a prática de **“elaborar a estratégia”**, que envolve a previsão de cenários econômicos e a mensuração de resultados futuros para orientar os negócios da organização e, que contribuem para a definição de metas e planos de ação que integram o planejamento estratégico. E, por fim, a prática de **“criar informação”** relacionada a utilização de dados contábeis, gerenciais e estratégicos de diversas áreas da organização para desenvolver os planos de ação estratégicas com análises de mercado, de custos, financeiro, orçamentário e tributário para assim, aperfeiçoar as informações internas compartilhadas entre os pares e, tornar assertiva além disto, o controle de marcas e patentes e investimento no mercado financeiro de ações. Vale reiterarmos que essas práticas são fidelizadas na estrutura na atuação dos contadores nos papéis que encontramos nas propriedades da ação e especialmente, na transformação do entendimento da utilidade e do objetivo daqueles que aplicam a ciência contábil, que passam a compreender essa área como atuante no fazer estratégico organizacional.

Sobre os papéis encontrados nesta pesquisa nas propriedades da ação estruturante e agencial que emergiram dos dados, entendemos na propriedade da ação estruturante **“cumprir a lei, normas e obrigações acessórias”**, que os contadores passam a conduzir o processo interno de geração da informação legal relacionado a dados fiscais e gerenciais que compõem o fazer estratégico da organização. As evidências empíricas indicaram que nesta propriedade o contador assume o papel de (+) **técnico legal**, atrelado a rotinas técnicas no departamento de contabilidade, como lançamento de notas fiscais e compilação de dados que compõem as obrigações acessórias entregues por outros contadores. Nesse papel, geralmente os contadores não assessoram seus pares em relação à legalidade da informação gerada na organização, por isso caracteriza-se como grau baixo de inclusão e transparência no processo estratégico da organização. Também encontramos o papel de (++) **apoiador da lei** que compreende a entrega das obrigações acessórias exigidas pelo fisco e a assessoria aos pares para a adequação dessas informações geradas no processo de trabalho deles. Neste papel, o contador geralmente presta assessoria aos pares sobre a organização dos dados que compõem as obrigações acessórias relacionado a dados de sua capacidade técnica, por isso entendemos um grau médio de inclusão e transparência no processo estratégico da organização. E, por fim, ainda na propriedade da ação **“cumprir a lei, normas e obrigações acessórias”** observamos o papel de (+++) **consultor**

da lei que se refere aos contadores que acompanham as alterações das leis e as aplicam na organização, mesmo aquelas que ultrapassam sua capacidade técnica, o que proporciona o envolvimento do contador em diferentes rotinas gerenciais e áreas organizacionais. Por isso, neste papel, compreendemos um alto grau de inclusão e transparência no processo estratégico da organização.

Em relação aos papéis na propriedade da ação estruturante “**utilizar sistemas integrados**”, compreendemos que os contadores têm otimizado seu tempo de trabalho com o uso da tecnologia em suas rotinas, e especialmente, com o de sistemas integrados de informação. Entendemos que com a integração dos dados na organização, os contadores passaram a coordenar e assessorar seus pares sobre o relacionamento dos processos organizacionais com a geração de dados e informações, especialmente no âmbito da contabilidade. O reflexo da integração da informação de outras áreas à contabilidade permitiu ao contador influenciar decisões gerenciais e estratégicas mais assertivas, com a otimização dos controles internos que evidenciam o resultado, utilizados para orientar metas e planos de ação no fazer estratégico. Nessa propriedade da ação, observamos que os contadores assumem o papel de (+) **técnico de sistemas** em que executam a parametrização dos sistemas de informação sem influenciar no processo de geração da informação para os pares. Por isso, entendemos neste papel um grau baixo de inclusão e transparência no processo estratégico da organização. No papel de (++) **parametrizador de sistemas**, entendemos que o contador além de executar a parametrização dos sistemas, também assessora os pares sobre a melhor forma de gerar a informação no processo organizacional e os conduzem nesse processo. Por isso, compreendemos nesta papel um grau médio de inclusão e transparência no processo estratégico da organização. E no papel de (+++) **consultor de sistemas**, percebemos que o contador discute com os pares melhores formas de gerar a informação e cria mecanismos tecnológicos e processos organizacionais que possibilitam a otimização dessa informação na organização. Assim, compreendemos nesse papel um alto grau de inclusão e transparência no processo estratégico da organização.

No que se refere aos papéis na propriedade da ação estruturante “**utilizar a tecnologia nos processos**”, percebemos que o contador busca, por meio da tecnologia, maneiras de aprimorar a informação interna da organização, utilizando sistemas de apoio integrados que permitem o controle, por exemplo, do orçamento realizado e previsto, contratos, financiamentos e documentos constitucionais, atas, normas e outros documentos gerados na organização. Nessa propriedade, evidenciamos uma busca dos contadores por tecnologia que permita a robotização de lançamentos nos sistemas de informação para otimizar o tempo de trabalho dele e permitir

sua dedicação em maior tempo em rotinas gerenciais em detrimento à técnicas. Nessa propriedades encontramos os papéis de (+) **técnico de processos**, no qual os contadores mantêm o registro das informações nos sistemas de apoio contratados sem participar do planejamento da informação e da implantação de novos processos organizacionais facilitados com a tecnologia, portanto, um grau baixo de inclusão e transparência no processo estratégico da organização. Também, o papel de (++) **apoiador de processos**, em que os contadores acessam e controlam os sistemas de apoio contratados e auxiliam os pares na construção, a partir da tecnologia, de novas formas de gestão da informação, o que compreendemos um grau médio de inclusão e transparência no processo estratégico da organização. E, o papel de (+++) **consultor de processos**, em que os contadores utilizam dados dos sistemas de apoio em conjunto com os sistemas integrados de informação para criar processos internos de melhoria da gestão no uso da tecnologia, o que indicou um grau alto de inclusão e transparência no processo estratégico da organização.

Na análise dos papéis na propriedade da ação estruturante “**ressignificar o papel social**”, observamos que o contador passa a buscar oportunidades de agregar valor às decisões gerenciais e estratégicas por meio da sua capacidade técnica de transformar dados em informações no uso estratégico e, de coordenar processos organizacionais de gestão facilitados com o controle patrimonial da organização mantido na contabilidade. A partir da internalização no contador de sua capacidade em gerar valor à organização, ele passa a ser mais proativo no fazer estratégico e na formação de pessoas gerindo os seus pares nas suas rotinas técnicas. As evidências empíricas desta propriedade indicaram que os contadores estão envolvidos em uma mudança da profissão que os direciona à inclusão e transparência no processo estratégico da organização. Os papéis que encontramos nessa propriedade correspondem a (+) **técnico de contabilidade**, no qual os contadores presenciam o movimento de ressignificação do papel social na perspectiva de outros contadores, por manterem-se vinculados a atividades técnicas nos departamentos em que atuam, o que indicou um grau baixo de inclusão e transparência no processo estratégico da organização. O papel de (++) **assessor contábil**, observamos dos contadores vivenciam a ressignificação do papel social do contador e, portanto, assessoram seus pares em demandas gerenciais relacionadas à construção de metas e planos de ação do planejamento estratégico e do fazer estratégico na organização, o que indica um grau médio e inclusão e transparência deles nesse processo. E, o papel de (+++) **gestor contábil**, atribuímos aos contadores que são ativos no processo de ressignificação da profissão e, portanto, criam oportunidades de manifestar as potencialidades do contador no desenvolvimento ou condução de novos projetos e processos organizacionais que envolvem a construção do planejamento

estratégico e a formação de pessoas no fazer estratégico organizacional que manifesta um grau alto de inclusão e transparência deste profissional no processo estratégico da organização.

Em relação aos papéis encontrados nas propriedades da ação agencial, entendemos na propriedade da ação “**apresentar resultados**”, que os contadores conduzem rotinas relacionadas à geração de informações e à coleta de dados para o desenvolvimento de atributos de controle de resultados. Eles também participam de reuniões de apresentação de resultados para a discussão e elaboração de planos de ação que compõem o planejamento estratégico. Nessas ocasiões, os contadores com cargos de supervisão e coordenação por vezes acompanham ou representam seus superiores hierárquicos, proporcionando uma representatividade social entre os colegas de diferentes níveis hierárquicos. A partir das evidências empíricas, compreendemos que, na propriedade da ação “apresentar resultados”, os contadores passam a atuar em papéis de (+) **técnico de resultados**, em que fomentam dados contábeis nos departamentos em que atuam e, que são usados por seus pares na elaboração da apresentação de resultados, o que indica um grau baixo de inclusão e transparência no processo estratégico da organização. No papel de (++) **apoiador de resultados**, os contadores auxiliam seus pares na construção de indicadores e na elaboração da apresentação, permitindo o acesso à informação gerencial e estratégica, o que indica um grau médio de inclusão e transparência no processo estratégico da organização, pois geralmente permanecem no *backstage* na elaboração dos dados que serão apresentados por outros contadores. E, no papel de (+++) **apresentador de resultados**, os contadores expõem os resultados e discutem com a diretoria a elaboração de estratégias, o que indica um grau alto de inclusão e transparência do contador no processo estratégico da organização. Nesse papel, entendemos que os contadores se envolvem em rotinas que incluem a elaboração e discussão dos dados apresentados em relatórios gerenciais e oficiais, como (i) demonstrativos de resultado do exercício (DRE), (ii) balanço patrimonial, (iii) *rolling forecast*, (iv) indicadores de pagamento, recebimento, ciclo operacional, ciclo financeiro, capital de giro, necessidade de capital de giro, participação de capital de terceiros, endividamento de curto e longo prazo, dívida versus EBITDA, liquidez, giro do ativo, margem líquida e (v) fluxo de caixa.

Na análise da propriedade da ação “**planejar a estratégia**” percebemos que os contadores por influência de inclusão, transparência e flexibilidade no processo de abertura da estratégia manifestada nas organizações analisadas, os contadores lideram e participam de rotinas de análise de investimentos, viabilidade financeira e estudos de desenvolvimento de produtos, que são usados para orientar decisões estratégicas e elaborar o planejamento estratégico. Além disso, coordenam pessoas e distribuem tarefas em seus departamentos para

melhorar a organização das informações fornecidas aos colegas, assumindo assim o mesmo poder de agência que seus superiores imediatos em relação à coordenação de equipe. Essas rotinas e o acesso aos controles financeiros, de custos e orçamentários levam os contadores a desempenhar os papéis de (+) **técnico da estratégia** em que apoiam os seus departamentos na coleta de dados e na manutenção de controles técnicos para fins estratégicos, o que indica um grau baixo de inclusão, transparência e flexibilidade no processo estratégico da organização. Também, o papel de (++) **apoiador da estratégia**, em que os contadores colaboram com a elaboração da estratégia ao fornecer dados históricos da contabilidade e organizam informações de outras áreas de conhecimento. Além disto, os contadores também coordenam pessoas e distribuem tarefas para melhorar a organização da geração de informações relacionadas ao fazer estratégico organizacional. Nesse papel, percebemos um grau médio de inclusão, transparência e flexibilidade no processo estratégico da organização. E no papel de (+++) **planejador da estratégia**, em que os contadores discutem com a diretoria a elaboração da estratégia e têm o mesmo poder de agência que diretores e chefes imediatos em decisões gerenciais, operacionais e na construção de planos e metas do planejamento estratégico da organização, o que indica um grau alto de inclusão, transparência e flexibilidade no processo estratégico da organização.

No que se refere aos papéis na propriedade da ação “**utilizar informação de forma estratégica**”, compreendemos que a tempestividade na informação de custos, o regime de contabilidade por competência e o conservadorismo da profissão são fatores que influenciam na manifestação de inclusão e transparência em graus baixo, médio e alto em relação ao fazer estratégico do contador na organização, sem restringir a atuação deste profissional no processo estratégico, que ao contrário, permite que a atuação aconteça concomitantemente, em diferentes graus e papéis. Assim, percebemos no papel de (+) **técnico da informação**, que os contadores registram dados técnicos nos departamentos de contabilidade, que são transformados por seus pares em informações no processo estratégico da organização. Esse papel indica um grau baixo de inclusão e transparência dos contadores no processo estratégico, devido à baixa acessibilidade de dados em relação aos processos organizacionais de outras áreas de atuação e à falta de inclusão na transformação de dados em informações no fazer estratégico organizacional. O papel de (++) **mediador da informação** é assumido pelos contadores, que utilizam os dados registrados na contabilidade para realizar projeções futuras de custos, análise de investimentos e planos de ação estratégicos. Nesse papel, os contadores possuem um grau médio de inclusão e transparência no processo estratégico, devido ao acesso a dados de outras áreas para a construção das análises que serão discutidas por outros contadores no processo estratégico da organização. E, no papel de (+++) **conciliador da informação**, os contadores,

com grau alto de inclusão e transparência no processo estratégico da organização, transformam em informação os resultados obtidos nas análises desenvolvidas por outros contadores, expondo esses números em reuniões com diretores e gerentes para melhores tomadas de decisão e orientação dos planos estratégicos. Na propriedade da ação “utilizar a informação de forma estratégica”, o alto grau de inclusão e transparência dos contadores no processo estratégico da organização também encontramos nos papéis de (+++) **planejador tributário**, que utiliza a tributação para indicar melhores estratégias de negócios por meio da elisão fiscal. O papel de (+++) **controlador de marcas e patentes** em que os contadores gerenciam o processo de registro de marcas e patentes na organização. E, o papel de (+++) **investidor financeiro** dos contadores que gerenciam a compra e venda de ações no mercado financeiro e por isto indicam melhores negócios e investimentos na organização. Entendemos que a atuação do contador nos papéis de “controlador de marcas e patentes” e “investidor financeiro” demanda maior dinamismo na conduta dos contadores, com a abertura a práticas que oferecem ao contador oportunidades de gerenciar os negócios e indicar investimentos financeiros e patrimoniais. Essas atuações, fortalecem a imagem do contador na organização como um agente capacitado a conduzir melhores decisões estratégicas. Em relação a execução do planejamento tributário no papel de “planejador tributário” observamos como uma ferramenta decisiva para a realização de investimentos patrimoniais e financeiros, que propicia ao contador destacar-se no processo estratégico da organização.

Entendemos em nossa pesquisa que os contadores passam por um processo de ressignificação da sua atuação oportunizada na abertura da estratégia das organizações analisadas. E, que nessas organizações os contadores passam a ser incluídos no processo estratégico e a terem maior acesso a informações estratégicas, que são compartilhadas entre os pares no fazer estratégico. Compreendemos que a inclusão, transparência e flexibilidade encontradas no processo estratégico das organizações analisadas, oportunizam aos contadores, a realização de papéis e práticas estratégicas em graus de atuação nesse processo. Reiteramos assim como Quick & Feldman (2011), que inclusão e participação do processo estratégico são conceitos diferentes mesmo que em processo de abertura estratégica, ambos possam se manifestar. Em nossa pesquisa consideramos a manifestação da inclusão, visto que os processos organizacionais que emergiram dos dados nas propriedades da ação, oportunizam um sentido de comunidade compartilhada entre os pares, em que o contador se reconhece pertencente de forma não esporádica (Adobor, 2020) ao processo estratégico das organizações analisadas. Neste estudo, por meio da abordagem da estratégia como prática, entendemos que os praticantes da estratégia podem ser diferentes atores, que socialmente compartilham das práticas sociais

disseminadas por eles no fazer estratégico (Whittington, 2006; Jarzabkowski et al., 2007; Roczanski et al., 2020). Observamos na literatura de estratégia aberta que o fenômeno da Open Strategy vem acentuando o entedimento dos pesquisadores em estratégica como prática, de que, nas organizações tidas como abertas, os praticantes passam a pensar, agir e internalizar as práticas sociais compartilhadas entre eles no fazer estratégico em razão de maior inclusão e transparência nessas organizações (Luedicke et al., 2016; Mack & Szulanski, 2017; Hautz et al., 2017; Seidl et al., 2019). De acordo com Whittington et al. (2005), a pesquisa da identidade dos atores como praticantes da estratégia é relevante a medida que são eles os detentores das práticas compartilhadas socialmente no fazer estratégico. Demonstramos em nossa pesquisa, o processo de construção da identidade do contador como praticante da estratégia, que requer além da abertura da estratégia nas organizações, uma ressignificação do papel social do contador, em que passa a compreender a contabilidade como uma área integrante do processo estratégico e, ele como um agente capaz de gerenciar, conduzir e apoiar práticas estratégicas nas oportunidades abertas à ele no processo estratégico.

6 Considerações Finais

O objetivo geral desta pesquisa consiste em compreendermos a inserção do contador a partir da abertura no fazer estratégico de organizações analisadas. Na busca por essa compreensão, traçamos objetivos específicos que orientaram a realização da nossa pesquisa. No primeiro objetivo específico visamos **explorar o fenômeno da *Open Strategy* no contexto do fazer estratégico em relação ao profissional contábil**. Alcançamos esse objetivo por meio da observação das propriedades da ação estruturantes e agenciais que emergiram dos resultados e que envolvem rotinas técnicas e gerenciais dos contadores no fazer estratégico da organização. Essas rotinas conduzem os contadores a atuação em papéis com diferentes graus de inclusão, transparência e flexibilidade no processo estratégico da organização, que os encaminha a realização de práticas sociais que lhe permitem a caracterização como praticante da estratégia. Compreendemos nesta pesquisa a **inclusão** dos contadores no processo estratégico da organização em rotinas de negociação no mercado financeiro, controle de marcas e patentes, apresentação de resultados, planejamento e construção da estratégia e planejamento estratégico, desenvolvimento de premissas e indicadores econômicos, gestão da informação gerencial, contábil, legal e tributária da organização, e automação de processos internos com a criação e coordenação de rotinas organizacionais que visam otimizar a informação interna e o processo de trabalho dos pares. A **transparência** observamos no acesso aos contadores à informação técnica, gerencial e estratégica por meio da gestão de dados, geração e assessoria dos pares da informação legal, tributária e de resultado que compõem o fazer estratégico na organização, também, utilizados na construção do planejamento estratégico em que o contador acessa, além dos dados de contabilidade, também de outras áreas de conhecimento como orçamento, financeiro, comercial e tributário. E, a **flexibilidade** manifestada, especialmente na propriedade da ação “planejar a estratégia”, compreendemos na responsabilização do contador da revisão do planejamento estratégico, o que lhe oportuniza a inclusão no fazer estratégico da organização, na revisão dos processos organizacionais de seus pares e transparência no acesso a dados de outras áreas de conhecimento para reformular ações e metas de estratégia na organização. Além disto, compreendemos a extensão de flexibilidade em processos que envolvem o desenvolvimento de análises que a partir dos resultados podem indicar alteração no processo estratégico da organização. Em relação aos graus manifestados nas propriedades, papéis e práticas sociais que encontramos nesta pesquisa, compreendemos que a inclusão no **grau baixo** de atuação do contador no processo estratégico da organização se relaciona a papéis

técnicos de fornecimento de dados contábeis, financeiros, patrimoniais e orçamentários nos departamentos em que eles atuam. A transparência neste grau é limitada à informação mantida nesses departamentos com a responsabilidade de manutenção da escrituração dos lançamentos e controles técnicos, oportunamente utilizados pelos pares que revisam o planejamento estratégico da organização na manifestação de flexibilidade. O **grau médio** de inclusão do contador no fazer estratégico da organização relacionamos aos contadores que, além de manterem as rotinas técnicas nos departamentos em que atuam, são incluídos em atividades de coordenação de equipes de trabalho e assessoram seus pares nos processos internos de melhoria da informação e no cumprimento das exigências legais. Essa inclusão lhes possibilita representar seus chefes imediatos em reuniões de planejamento da estratégia e apresentação de resultados. A transparência no grau médio de atuação dos contadores no fazer estratégico observamos no acesso à informação técnica, gerencial e estratégica da organização, facilitada na inclusão dos contadores das discussões de resultados, melhoria da informação interna e otimização dos processos organizacionais de trabalho. A flexibilidade nesse grau de atuação corresponde à realização pelos contadores de controles orçamentários, premissas e indicadores econômicos entregues aos pares responsáveis da revisão do planejamento estratégico da organização. E, o **grau alto** de inclusão dos contadores no processo estratégico da organização relacionamos à inserção direta deles na discussão e orientação do fazer estratégico, por meio de assessoria e coordenação dos pares nos processos internos de melhoria da informação de resultados e alcance das metas traçadas no planejamento estratégico. Também na elaboração, apresentação e discussão dos resultados demonstrados nas análises de viabilidade financeira, planejamento tributário e desenvolvimento de produtos. Na gestão e controle de marcas e patentes, e negociação de ações no mercado financeiro que indicou uma mudança na imagem do contador, de um agente exclusivamente técnico para um que passa a contribuir na organização em processos gerenciais e de decisões estratégicas. Ao compreendermos os papéis de atuação dos contadores no processo estratégico da organização, conseguimos entender as práticas sociais consolidadas na estrutura que permitem aos contadores serem caracterizados como praticantes da estratégia. A partir dos resultados encontrados, entendemos que os papéis de atuação dos contadores no processo estratégico da organização os conduzem a realização das **práticas sociais**, como: (i) aplicar a lei, (ii) aplicar a tecnologia e (iii) gerenciar a profissão, nas propriedades da ação da dimensão estruturante. E, as práticas de (i) discutir resultados, (ii) elaborar a estratégia e (iii) criar informações, nas propriedades de ação da dimensão agencial. Essas práticas são incorporadas na estrutura por meio da atuação dos contadores nos papéis que foram encontrados nas propriedades da ação e na transformação do entendimento da utilidade

e do objetivo daqueles que aplicam a ciência contábil, os quais passam a compreender a contabilidade como uma área atuante no fazer estratégico organizacional.

Para **entendermos a inclusão do contador no processo estratégico das organizações analisadas**, que corresponde ao segundo objetivo específico desta pesquisa, observamos que a inclusão acontece em graus e ocorre por meio das propriedades da ação estruturantes e agenciais, que compõem as rotinas do fazer estratégico na organização. Compreendemos que a inclusão do contador no processo estratégico da organização, facilita a manifestação de transparência no acesso a informações privilegiadas utilizadas por ele na agência e no desenvolvimento das práticas sociais na estrutura. Além disso, fatores como a tempestividade da informação de custos, conservadorismo na profissão e o regime de competência adotado na contabilidade, podem influenciar nos graus de inclusão do contador no processo estratégico e permitir que concomitantemente este contador possa atuar em diferentes graus de inclusão no fazer estratégico da organização. Observamos que a ressignificação do papel social do contador para um mais próximo da estratégia é favorecida com a abertura da estratégia nas organizações analisadas, que permitiu à este profissional, a partir das oportunidades estratégicas abertas para ele nesse processo, o entendimento de que a contabilidade é uma área atuante na estratégia.

Para **evidenciar a participação do contador na disseminação de informações estratégicas**, que corresponde ao terceiro objetivo específico, buscamos entender como os contadores constroem a informação dentro da organização. Observamos que os contadores convertem dados patrimoniais, financeiros, tributários, orçamentários e de mercado em informações gerenciais e estratégicas por meio de premissas de cenários econômicos, análises de investimento, desenvolvimento de produtos e, planejamento tributário. Também realizam a manutenção de atributos de controle gerencial, como o mapa de apuração de resultado econômico segregado por áreas de negócios, usado para orientar metas e planos de ação estratégicos. Os contadores também utilizam no fazer estratégico, diversos indicadores econômicos, como índices de liquidez seca, imediata e geral, calculados com base no balanço patrimonial, margem de contribuição, índices de endividamento, *rolling forecast*, ciclo financeiro, capital de giro, dívida versus EBITDA e fluxo de caixa. O gerenciamento da informação pelos contadores, que utiliza de dados provenientes de diversas áreas para compor a informação gerencial e estratégica, demonstra transparência a esse profissional no processo estratégico da organização. Assim, a transparência ocorre em decorrência do contador acessar, organizar e coordenar a geração da informação produzida na organização pelos seus pares no processo estratégico.

E, para **identificar as ações estratégicas e os papéis que os contadores desempenham no processo estratégico a partir dos movimentos de abertura estratégica**, que se trata do quarto e último objetivo específico desta pesquisa, encontramos dezoito papéis que emergiram da análise das propriedades da ação estruturante e agencial. Esses papéis assumidos pelos contadores no processo estratégico da organização, demonstraram ter graus baixo, médio e alto de influência desse profissional nesse processo. Compreendemos que os papéis acompanham os graus de influência de inclusão e transparência nas propriedades da ação estruturante e, de inclusão, transparência e flexibilidade nas propriedades da ação agencial. Observamos que a possibilidade de manifestação em graus da *Open Strategy* se dá com a abertura gradual da estratégia nas organizações analisadas. Observamos nos papéis encontramos nesta pesquisa oportunidades dos contadores de inserir-se no processo estratégico das organizações que no processo de abertura da estratégia, passam a visualizar os contadores, independente dos graus hierárquicos em que eles atuam, como potenciais formuladores e praticantes da estratégia.

Oportunizamos com esta pesquisa, uma contribuição teórica ao trazer a discussão o papel do contador sob uma lente sociológica, conduzida com a teoria de estruturação de Giddens (2003). Ao detalharmos as propriedades da ação estruturantes e agenciais na atuação do contador e relacioná-las com as dimensões conceituais da abertura da estratégia (inclusão, transparência) também à flexibilidade e horizontalização oportunizadas no estudo de Villar et al. (2019), esperamos contribuir à literatura da estratégia aberta e aos seus pesquisadores que buscam o entendimento da manifestação das práticas em organizações tidas como abertas. Além disto, a partir dos papéis e práticas sociais que emergiram neste estudo, entendemos uma contribuição na compreensão da ressignificação do papel social dos contadores, aos estudos elencados nesta pesquisa que relacionam esse profissional à estratégia. Ao compreendermos o papel do contador sob a influência do fenômeno da *Open Strategy* (Whittington et al., 2011), oferecemos aos contadores clareza da sua contribuição no processo estratégico da organização, onde passam a utilizar a contabilidade de forma estratégica na geração e condução da informação e dos processos organizacionais, visando a melhores tomadas de decisão nas organizações. Ademais, ao apresentarmos proposições teórico-empíricas que norteiam o processo de identificação dos contadores como praticante da estratégia esperamos contribuir aos pesquisadores de estratégia como prática e *Open Strategy* na investigação do processo de transformação de um agente como praticante da estratégia. Observamos no destaque dos contadores como praticantes da estratégia, oportunizado com a perspectiva da abordagem da estratégia como prática que dá ênfase aos praticantes no fazer estratégico das organizações. E, na manifestação da abertura da estratégia nas organizações analisadas, demonstradas nesta

pesquisa gradualmente, a partir dos papéis e práticas abertas aos contadores, contribuições à literatura de estratégia, que visa explicar por meio de teorias sociais, as nuances que envolvem o processo estratégico e a identificação dos sujeitos como praticantes da estratégia.

Em relação a contribuição prática desta pesquisa, compreendemos a entrega aos contadores, de uma compreensão mais profunda da construção social do seu papel social nas organizações. Em que, eles passam a entender a contabilidade como uma área capaz de contribuir para a construção da estratégia e, por meio do seu conhecimento técnico que lhes, permite conduzir e apoiar o processo estratégico com base nas informações geradas na contabilidade e outras áreas de conhecimento. O gerenciamento do processo estratégico e a elaboração do planejamento estratégico pelo contador, que utiliza análises financeiras, tributárias, premissas econômicas, controles gerenciais de resultados e demonstrativos econômico-financeiros, possibilita a inclusão desse profissional na estratégia da organização, transparência nas informações de diferentes áreas e flexibilidade na revisão do planejamento estratégico em situações que a organização considera motivadoras de alteração de planos de ação e metas estratégicas. Ao entregamos aos contadores um recorte da construção social da sua identidade como praticante da estratégia e do seu papel de atuação nas organizações tidas como abertas possibilitamos aos contadores, o entendimento da resignificação da sua atuação para um modelo próximo da estratégia, que favorece a imagem de um agente técnico capacitado a desenvolver habilidades gerenciais e a atuar no processo estratégico das organizações. Ainda sobre a contribuição prática desta pesquisa, consideramos que o desenvolvimento sustentável é uma responsabilidade que começa com o compromisso assumido por cada agente que no credenciamento da sua agência na organização assume uma postura responsável no consumo dos recursos e na distribuição igualitária dos bens e recursos. Assim, entendemos que a nossa pesquisa, está alinhada aos objetivos da agenda 2030 das Nações Unidas, que apresenta 17 objetivos a serem alcançados para o desenvolvimento sustentável mundial. Em especial, aos objetivos 8, que busca promover o crescimento econômico inclusivo e sustentável, o emprego pleno e produtivo e o trabalho digno para todos. E, objeto 9 que incentiva a construção de infraestruturas resilientes, promove a industrialização inclusiva e sustentável e fomenta a inovação. Compreendemos que o achado desta pesquisa em relação ao processo de construção da identidade do contador como praticante da estratégia nas organizações, oferece oportunidades de contadores, ao compartilharem as práticas sociais no fazer estratégico da organização, que as realizam de forma consciente em relação ao uso dos recursos, visando um consumo responsável nas organizações.

Recomenda-se como pesquisa futura a observação das proposições que resultaram desta pesquisa, as quais indicam *insights* para os estudiosos da área de estratégia como prática e *Open Strategy*. Com base nas propriedades da ação, papéis e práticas sociais que emergiram dos resultados, eles podem conduzir suas pesquisas na identificação de outros profissionais como praticantes da estratégia. Espera-se que os achados desta pesquisa possam orientar novas investigações sobre a identificação de praticantes no processo estratégico ou a discussão sobre a representatividade de gênero nesse processo. É importante notar que parte da classe de contadores no Brasil é do gênero masculino, o que pode influenciar em uma menor inclusão de mulheres em cargos de influência nas organizações e no processo estratégico.

Referências

- Adobor, H. (2020). *Open Strategy: role of organizational democracy*. *Journal of Strategy and Management*. 13(2), 310–331. <https://doi.org/ez89.periodicos.capes.gov.br/10.1108/JSMA-07-2019-0125>
- Ahrens T. & Chapman C. S. (2007). *Management accounting as practice*. *Accounting, Organizations and Society*. 32 (2007) 5–31. blished by Elsevier Ltd. doi:10.1016/j.aos.2006.09.013
- Álvarez, C. B., Adhikari, P. & Mejía, A. G. (2020). *Management accounting practices and efficiency in a Colombian multi-utility conglomerate*. *Journal of Accounting in Emerging Economies*. 11(5), 714–734. DOI 10.1108/JAEE-02-2020-004
- Aver, B., & Cadez, S. (2009). *Management accountants participation in strategic management processes: a cross industry comparison*. *Journal for East European Management Studies*. 14, 310–322.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). *Antecedents to management accounting change: a structural equation approach*. *Accounting, Organizations and Society*. 28, 675–698.
- Bardin, L. (2010). *Análise de conteúdo*. Lisboa, Edições 70.
- Barney, J. B., & Hesterly, W. S. (2007). *Administração estratégica e vantagem competitiva*. São Paulo, Pearson Prentice Hall.
- Begkos, C., Llewellyn, S., & Walshe, K. (2020). *How do medical managers strategize? A strategy-as-practice perspective*. *Public Money & Management*. 40(4), 265-275.
- Brorström, S. (2017). *How numbers of the future are shaping today: The role of forecasts and calculations in public sector strategic thinking*. *Financial Acc & Man*. 34, 17–29. DOI: 10.1111/faam.12133.
- Bryman, A. (2016). *Social Research Methods*. 4th ed. Cap. 09. Oxford Universty Press.
- Bueren, I. M. (2009). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática*. São Paulo, Editora Atlas. SP.
- Burgelman, R. A., Floyd, S. W., Laamanen, T., Mantere, S., Vaara, E. & Whittington, R. (2018). *Strategy processes and practices: Dialogues and intersections*. *Strategic management journal*. 39(3), 531–558.
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). *Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants*. *European Accounting Review*. 16(3), 469–498. <https://doi.org/10.1080/09638180701507114>.
- Carnegie, G., Parker, L., & Tsahuridu, E. (2021). *It's 2020: what is accounting today?*. *Australian Accounting Review*. 31(1), 65–73.

- Chesbrough, H. W., & Appleyard, M. M. (2007). *Open Innovation and Strategy*. *California Management Review*. 50(1), 57–76.
- Creswell, John W. (2010). *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. 3a. ed. Porto Alegre: Artmed. Capítulo 3 – O projeto de estudo qualitativo.
- Dobusch, L., Dobusch, L., & Müller-Seitz, G. (2017). *Closing for the Benefit of Openness? The case of Wikimedia's Open Strategy process*. *Organization Studies*. 40(3), 343–370.
- Dobusch, L., & Kepeller, J. (2017.) *Open Strategy making with crowds and communities: comparing Wikimedia and Creative Commons*. *Long Range Planning*. 51(4), 1–19.
- Englund, H., Gerdin, J & Burns, J. (2020). *A structuration theory perspective on the interplay between strategy and accounting: Unpacking social continuity and transformation*. *Critical Perspectives on Accounting*. 73(2020), 101988. Published by Elsevier Ltd. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.03.007>
- Gegenhuber, T., & Dobusch, L. (2016). *Making an Impression Through Openness: How Open Strategy-Making Practices Change*. doi: 10.1016 / j.lrp.2016.09.001.
- Gehman, J., Glaser, V. L., Eisenhardt, K. M., Gioia, D., Langley, A., & Corley, K. G. (2018). *Finding theory–method fit: A comparison of three qualitative approaches to theory building*. *Journal of Management Inquiry*. 27(3), 284–300.
- Giddens, A. (2003). *A constituição da sociedade*. 2a ed. São Paulo, Mantíns Fontes.
- Giddens, A. (1991). *As conseqüências da modernidade*. São Paulo, Editora UNESP.
- Gioia, D. (2021). *A systematic methodology for doing qualitative research*. *The Journal of Applied Behavioral Science*. 57(1), 20–29.
- Gioia, D.A., Kevin G. Corley, K.G., & Hamilton, A.L. (2012). *Seeking Qualitative Rigor in Inductive Research: Notes on the Gioia Methodology*. *Organizational Research Methods*. 16(1), 15–31 DOI: 10.1177/1094428112452151
- Green, K.W., Inman, R.A., & Birou, L.M. (2011). *Impact of JIT-selling strategy on organizational structure*. *Industrial Management & Data Systems*. 111, 63–83.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). *Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional*. In: *Congresso Internacional New Directions on Management Accounting*, Bruxelas, 2003. R. Cont. Fin. USP, São Paulo. Edição Comemorativa, 7–21.
- Gulin, D., Hladika, M. & Valenta, I. (2019). *Digitalization and the Challenges for the Accounting Profession*. *Entrenova Rovinj. Croatia*, September, 12–14. <https://www.econstor.eu/handle/10419/207712>
- Hautz, J., Matzler, K, Sutter, J., Hutter, K. & Füller, J. (2019). *Practices of Inclusion in Open Strategy*. *Cambridge Handbook of Open Strategy*. Cap 5. 87–105. DOI 10.1017/9781108347921 ISBN 978-1-108-42486-8

- Hautz, J., Seidl, D., & Whittington, R. (2017). *Open Strategy: Dimensions, Dilemmas, Dynamics*. *Long Range Planning*, 50(3), 298–309.
- Hughes, P., & Pierce, B. (2006). *The accountant's contribution to new product development*. *Irish Accounting Review*, 13(1), 47–68.
- Hutaibat, K. (2019). *Accounting for strategic management, strategising and power structures in the Jordanian higher education sector*. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 15(3), 430–452. DOI 10.1108/JAOC-06-2018-0054
- Jarzabkowski, P. (2005). *Strategy as practice: an activity-based approach*. London: Sage Publications.
- Jarzabkowski, P., Balogun, J., & Seidl, D. (2007). *Strategizing: the challenges of a practice perspective*. *Human Relations*, 60(1), 5–27.
- Jarzabkowski, P., Kaplan, S., Seidl, D., & Whittington, R. (2016). *On the risk of studying practices in isolation: Linking what, who, and how in strategy research*. *Strategic Organization*, 14(3), 248–259.
- Johnson, G., Melin, L., & Whittington, R. (2003). *Micro strategy and strategizing: towards an activity-based view*. *Journal of Management Studies*, 40, 3–22.
- Jorgensen, B., & Messner, M. (2010). *Accounting and strategising: A case study from new product development*. *Accounting, Organizations and Society*, 35(2), 184–204. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.001>
- Kohtamäki, M., Whittington, R., Vaara, E., & Rabetino, R. (2022). *Making connections: Harnessing the diversity of strategy-as-practice research*. *International Journal of Management Reviews*, 24(2), 210–232.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2012). *Roles, authority and involvement of the management accounting function A multiple case-study perspective*. *European Accounting Review*, 21(3), 565–589.
- Lapsley, I., Rekers, J.V. (2017). *The relevance of strategic management accounting topopular culture: the world of West End musicals*. *Manag. Account. Res.* 35(June), 47–55.
- Luedicke, M. K., Husemann, K.C., Furnari, S., & Ladstaetter, F. (2016). *Radically Open Strategizing: How the Premium Cola Collective Takes Open Strategy to the Extreme*. *Long Range Planning*, 50(3), 371–384. doi: 10.1016/j.lrp.2016.07.001.
- Mack, D. Z. & Szulanski, G. (2017). *Opening up: how centralization affects participation and inclusion in strategy making*. *Long Range Planning*, 50(3), 385–396.
- Malhotra, N. K. (2011). *Pesquisa de marketing: foco na decisão*. 3a ed. São Paulo, Pearson Prentice Hall.
- Ma, Y., & Tayles, M. (2009). *On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective*. *Accounting & Business Research*, 39, 473–495.

- Mantere, S., & Vaara, E. (2008). *On the problem of participation in strategy: A critical discursive perspective. Organization Science. 19(2)*, 341–358.
- Mantere S., & Whittington. R. (2020). *Becoming a strategist: The roles of strategy discourse and ontological security in managerial identity work 2020. Strategic Organization.* <https://doi.org/10.1177/1476127020908781>
- Mattos, S.M.N.de (2020) *Conversando sobre metodologia de pesquisa*. Porto Alegre, Editora Fi. DOI 10.22350/9786587340838
- Merriam, S.B. & Tisdell. E.J. (2016). *Qualitative Research. A Guide To Design And Implementation*. 4th ed.
- Mintzberg, H., & Watters, A. (1985). *Of strategies, deliberate and emergent. Strategic Management Journal. 6(3)*, 257–272.
- Muhr, T. Atlas.TI (1991). *A Prototype for the Support of Text Interpretation. Qualitative Sociology. 14(4)*, 349–371.
- Neis, D. F. (2018). *Processo estratégico escolar na prática: o caso de uma escola de alto desempenho*, Tese de doutorado - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Newmant, M., Smart, C., & Vertinsky, I. (1989). *Occupational Role Dimensions: The Profession Of Management Accounting. British Accounting Review. 21*, 127–140. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0890838989901923>
- Ohlson T. & Yakis-Dougla. B. (2019). *Practices of Transparency in Open Strategy: Beyond the Dichotomy of Voluntary and Mandatory Disclosure*. Cap. 08. DOI: 10.1017/9781108347921 ISBN 978-1-108-42486-8 Hardback
- Pasch, T. (2019). *Strategy and innovation: the mediating role of management accountants and management accounting systems' use. Journal of Management Control. 30*, 213–246. <https://doi.org/10.1007/s00187-019-00283-y>
- Quick, K.S & Feldman, M.S. (2011). *Distinguishing participation and inclusion. Journal of Planning Education and Research. Vol. 31 No. 3*, pp. 272-290
- Rabino, S. (2001). *The accountant's contribution to product development teams: A case study. Journal of Engineering and Technology Management. 18(1)*, 73–90. [https://doi.org/10.1016/S0923-4748\(00\)00034-5](https://doi.org/10.1016/S0923-4748(00)00034-5).
- Reviewers for the Special Issue (2017). *Long Range Planning, Volume 50, Issue 3, 2017, Page 297, ISSN 0024-6301*, <https://doi.org/10.1016/j.lrp.2017.05.001>. (<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0024630117302029>)
- Rieg, R. (2018). *Tasks, interaction and role perception of management accountants: Evidence from Germany. Journal of Management Control. 29(2)*, 183–220. <https://doi.org/10.1007/s00187-018-0266-0>.

- Roczanski, C. R. M., Belluci, C. F., Lavarda, R. A. B., & Melo, P. A. (2020). A Participação do middle manager na gestão estratégica à luz da estratégia como prática. *RASI, Volta Redonda/RJ*, 6(1), 80–100.
- Rouleau, L., & Cloutier, C. (2022). *It's strategy. But is it practice?: Desperately seeking social practice in strategy-as-practice research*. *Strategic Organization*. 14761270221118334.
- Santos, F. M. Dos. (2012). Análise de conteúdo: A visão de Laurence Bardin. São Paulo: Edições 70.
- Seidl, D., Von Krogh, G. V., & Whittington, R. (2019). *Defining Open Strategy: Dimensions, Practices, Impacts, and Perspectives*. *Cambridge handbook of Open Strategy*. Cap. 1 e 2. Cambridge University Press.
- Shove E., Pantzar M. & Watson, M. (2012). *The dynamics of social practice: theorizing*. *European Journal of Social Theory*. n. 5, 2012, p. 243-63.
- Soin, K. & Collier. P. (2013). *Risk and risk management in management accounting and control*. *Management Accounting Research*. 24(2), 82–87. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2013.04.003>
- Splitter, V; Dobusch, L; Krogh, G. Von; Whittington, R & Walgenbach, P. (2023). *Openness as Organizing Principle: Introduction to the Special Issue*. *Organization Studies*. 44(1), 7–27. DOI 10.1177/01708406221145595 www.egosnet.org/os.
- Splitter, V., Seidl, D., & Whittington, R. (2019). *Practice-Theoretical Perspectives on Open Strategy: Implications of a Strong Programme*. Cap. 13. In: Seidl, D., Von Krogh, G., & Whittington, R. (Eds.). *Cambridge Handbook of Open Strategy*. Cambridge University Press.
- Stake, R. E. (2005). *Qualitative Case Studies*. *The Sage handbook of qualitative research*. Sage Publications Ltda. 443–466.
- Stieger, D., Matzler, K., Chatterjee, S., & Ladstaetter-Fussenegger, F. (2012). *Democratizing Strategy: How Crowdsourcing Can Be Used for Strategy Dialogues*. *California Management Review*. 54 (4).
- Tanko, U. M. (2022). *Financial attributes and corporate tax planning of listed manufacturing firms in Nigeria: moderating role of real earnings management*. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. DOI 10.1108/JFRA-05-2022-0198
- Tomo, A. & Spanò, R. (2020). *Strategising identity in the accounting profession: “mirror, mirror on the wall, who is the accountant of them all?”*. *Meditari Accountancy Research*. 28(6), 917–949. DOI 10.1108/MEDAR-02-2019-0443
- Trkman, P., McKormack, K., Oliveira, M.P.V., & Ladeira, M.B. (2010). *The impact of business analytics on supply chain performance*. *Decision Support Systems*. 49, 318–327.
- Vaara, E & Whittington. R. (2012). *Strategy-as-Practice: Taking Social Practices Seriously*, *The Academy of Management Annals*. DOI:10.1080/19416520.2012.672039

- Vaara, E., & Fritsch, L. (2021). *Strategy as language and communication: Theoretical and methodological advances and avenues for the future in strategy process and practice research*. *Strategic Management Journal*.
- Villar, E.D., Natália Rese, N., & Déa Roglio, K. de. (2019). As múltiplas tensões do hibridismo organizacional: um olhar da perspectiva da tradução e da estratégia aberta em um empreendimento social. *RBGN - Revista Brasileira De Gestão De Negócios*. 21(3), 486–505. DOI 10.7819/rbgn.v21i3.4001.
- Walter, S. A. (2010). *Mecanismos Isomórficos E Práticas Estratégicas: O Caso Da Sooro*, Tese de doutorado - Programa de Pós-graduação em Administração - Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba-PR.
- Whittington, R. (1996). *Strategy as Practice*. *Long Range Planning*.5 (2).
- Whittington, R. (2006). *Completing the practice turn in strategy research*. *Organization Studie*. 27(5), 613–634.
- Whittington, R. (2007). *Strategy practice and strategy process: family differences and the sociological eye*. *Organization Studies*. 28(10), 1.575–1.586.
- Whittington R., Caillaet, L., & Yakis-Douglas, B. (2011). *Opening Strategy: Evolution of a Precarious Profession*. *British Journal of Management*,.22, 531–544.
- Whittington, R. (2015). *Giddens, structuration theory and strategy as practice*. Cap. 8. In: Golsorkhi, D., Rouleau, L. Seidl, D. & Vaara. E. *Strategy as Practice*. *Cambridge Handbook*. 2° ed. www.cambridge.org/9781107073128
- Whittington, R. (2019). *Opening strategy: professional strategists and practice change 1960 to today*. New York: Oxford University Press.
- Whittington, R. (2025). *Anthony Giddens*. In: Grossmann-Hensel, B.; Jarzabkowski, P.; Kratochvil, R.; Seidl, D.; Spee, P.; Whittington R. *Elgar Encyclopedia of Strategy as Practice*. Forthcoming
- Windeck, D., Weber, J., & Strauss, E. (2013). *Enrolling managers to accept the business partner: The role of boundary objects*. *Journal of Management and Governance*. 19(3), 617–653. <https://doi.org/10.1007/s10997-013-9277-2>.
- Wolf, T., Kuttner, M., Feldbauer-Durstmüller, B., & Mitter, C. (2019). *What we know about management accountants' changing identities and roles – a systematic literature review*. *Management accountants' changing identities and roles*. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108>
- Zhang, Y., Xiong, F., Xie, Y., Fan, X., & Gu, H. (2020). *The impact of artificial intelligence and blockchain on the accounting profession*. *Ieee Access*. 8, 110461–110477.

Apêndice A - Blocos de Entrevista Semiestruturada

Tabela A1 Blocos e perguntas da entrevista semiestruturada

Blocos	Perguntas
Identificação	Nome, Profissão e Idade
	Descreva sua trajetória profissional até o cargo atual que está lotada na cooperativa hoje.
Inclusão	Quais as rotinas operações que está envolvido?
	É responsável por quais funções dentro da cooperativa?
	Com que frequência costuma participar de reuniões? Quem participa de reuniões?
	Qual a rotina de seu departamento? Em quais decisões costuma se envolver?
	Participa de projetos ou de outras organizações da cooperativa? Como é essa participação?
	Em decisões que precisa tomar imediatamente, a quem procura recorrer?
Transparência	Nas reuniões que você participa, o que é discutido? E nas que você não é solicitado, sabe os assuntos que serão tratados?
	O que é apresentado nas reuniões? Relatórios? Projeções? Quais os tipos?
	Como é seu relacionamento com os superiores e pares?
	Você acompanha as decisões da Diretoria? Como é seu relacionamento com a Diretoria, Conselho Fiscal e Administrativo?
	Você se reúne com os conselhos? O que é discutido e apresentado? Você apresenta? Quem apresenta?
	Quem tem acesso a relatórios e informações geradas na contabilidade?
	Essas informações da contabilidade são utilizadas pela Diretoria para tomada de decisão? o que eles solicitam de informação?
	Quem tem acesso à fase de planejamento da estratégia e os números e metas? Você auxilia nessa fase e outras? Como?
Tecnologia	Como a tecnologia tem impactado seu serviço?
	Como é a escrituração contábil e a conciliação? Quem faz? é uma contabilidade integrada a outros sistemas?
	Como era antes e agora a contabilidade em relação a informatização? No que isto tem te auxiliado?
	Como a tecnologia impacta na comunicação entre os setores e nos serviços?
	Como a tecnologia é usada na comunicação entre setores, e para o planejamento estratégico? Como você enxerga essa relação de tecnologia e planejamento na cooperativa?

Tabela A1*Blocos e perguntas da entrevista semiestruturada (continuação)*

Blocos	Perguntas
Planejamento estratégico	Como é desenvolvido o planejamento estratégico e orçamentário da cooperativa?
	Ocorrem alterações no planejamento estratégia e orçamentário? Quem solicita essas alterações? Quando ocorre essas alterações?
	Você participa de alguma forma no planejamento, execução e nas decisões de alteração no planejamento estratégico?
	Quais informações são levantadas para elaborar o planejamento, você é responsável por alguma delas? Quem é responsável?
Comportamento reflexivo	Quais os desafios enfrentados por você no seu setor e da sua profissão?
	Como você vê a contabilidade na cooperativa? Você vê relacionamento da sua profissão com a contabilidade? Por que e como?
	No futuro, como você enxerga sua profissão na cooperativa? O que pode melhorar, mudar? E, o que não pode mais acontecer e, o que é essencial para permanecer?
	Existe algo que você mudaria na cooperativa, nos relacionamentos, acesso à informação? Como melhoraria o planejamento orçamentário e estratégico da cooperativa para os próximos anos? O que falta? Não falta? Por quê?
Agência e Agente	Quando decisões são tomadas pela diretoria, como é disparada a informação de mudança?
	As rotinas e normas que são seguidos pelo departamento, como foram se estabelecendo? Quem decidiu por elas? Como é esse processo de formulação de ações dentro da cooperativa e no seu setor?
	Como é aceito as mudanças pelas pessoas, quando impacta nas suas rotinas? Já existiu uma recusa pela mudança que fez com que a decisão por alteração fosse anulada?
	Como é a reação da diretoria ou conselhos, quando suas decisões são ponderadas por outros? Quem geralmente se posiciona nesses momentos, outros membros da diretoria, pares? Quem "advoga" 'nessas causas? Já existiu uma situação semelhante e como foi?
	Como você a cooperativa? Administrativa, financeira e pessoal, o que ela representa para você? Por quê?
	Como você se vê nessa organização? Você acredita que é visto nessa estrutura corporativa? Por que e como?

Nota: Dados do autor (2024).