



PANORAMA DO ENSINO E PESQUISA DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UM ESTUDO SOB A ÓTICA DA TEORIA ATOR-REDE

Simone Alves da Costa

Doutora em Controladoria e Contabilidade

Universidade de São Paulo

Avenida Manoel Pedro Pimentel, 205, 31-A, Parque Continental – Osasco/SP

simone.ac@gmail.com

RESUMO

O objetivo deste estudo é investigar como vem sendo construído o processo de geração, disseminação e utilização do corpo de conhecimentos da Gestão Estratégica de Custos (GEC), sob a ótica da Teoria Ator-Rede (TAR). Além de obter uma visão panorâmica sobre a GEC em termos de ensino e pesquisa, a ampliação da aplicação de métodos de outras áreas ao ambiente contábil é benéfica ao desenvolvimento do campo. A metodologia de pesquisa proposta utilizou de entrevistas semiestruturadas, observação participante e análise de conteúdo referente a periódicos, cursos e livros de referências na área. Foram 22 entrevistados entre docentes, pesquisadores, coordenadores, editores, avaliadores etc. Desses, dezessete são brasileiros e cinco advindos de Alemanha, Estados Unidos, Inglaterra, Itália e Portugal. Também foram registradas 80 horas de observação em eventos da área, juntamente com material de oito periódicos, dezesseis livros e sete cursos de referência. Desse material emergiram três categorias que auxiliam na visualização da construção do campo: Domínio, Contexto e Conceito. O que se nota é a diminuição de pesquisadores da área, induzida pelo *mainstream* e pela viabilidade de pesquisa em outros assuntos, como acesso facilitado a dados, menor dispêndio de tempo e não necessidade de deslocamento. O que se nota é uma área construída sobre diversos argumentos de autoridade e consistência retórica, expressando uma rede de convergência baixa em sua totalidade. A TAR se mostrou eficiente auxiliando na compreensão da construção da GEC como campo acadêmico.

Palavras-chave: Gestão Estratégica de Custos; Teoria Ator-Rede; Contabilidade de Gestão.

Área Temática do evento: Controladoria e Contabilidade Gerencial.

1. INTRODUÇÃO

A área de atenção específica na qual esta pesquisa se concentra é a Gestão Estratégica de Custos (GEC, do inglês *Strategic Cost Management* [SCM]). A definição que dirige o presente estudo afirma que GEC engloba “as principais filosofias, atitudes e artefatos tomados pelos gestores que buscam uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva competitiva baseada na melhoria e na criação de valor da firma em seu ambiente.” (Borges Slavov, 2013, p. 154).

Se por um lado a definição adotada traz a tona a aproximação da GEC com a administração como área de concentração, por estar mais voltada a comportamentos e objetos orientados à gestão ou à tomada de decisão, na prática, as pesquisas correlatas aparecem ligadas à área contábil, mais especificamente à Contabilidade de Gestão (Ellram & Stanley, 2008), o que englobaria mais ferramentas voltadas à mensuração e à geração da informação.

Há indícios de que muitas iniciativas de GEC não necessariamente estão sendo adotadas ou logram êxito nas organizações (Guerreiro, Pereira, & Rezende, 2006; Reckziegel, Souza, & Diehl, 2007). Briers e Chua (2001) comentam que as novas tecnologias contábeis acabam sendo



adotadas por crenças, de uma forma temporária e, posteriormente, são abandonadas. Trabalhos posteriores como o de Zawawi e Hoque (2010) confirmam esse argumento, sob a perspectiva da Teoria Ator-Rede (TAR, do inglês *Actor Network Theory* [ANT]), que procura entender, entre outros assuntos, “. . . como algumas ações permanecem estáveis ou assumem uma posição dominante, enquanto outras falham ou não são bem sucedidas.” (Alcadipani & Tureta, 2009, p. 650).

Do contexto apresentado até aqui, surge a inquietação que motiva a realização deste trabalho de pesquisa: por um lado, informações para gestão de custos, que (supostamente) deveriam prover apoio à tomada de decisões e controles gerenciais, são relevantes para promover a competitividade e desempenho das empresas; enquanto, por outro lado, na academia e no mercado, a temática que envolve a GEC parece diminuir sua expressividade.

Uma das reflexões mais críticas sobre o assunto foi publicada por Shank (2006). Nela são realizadas afirmações que poderiam explicar o porquê da não expansão do tema nos meios acadêmico e organizacional: não utilização das práticas de GEC pelas empresas; questões relacionadas à formação profissional em custos; uso da informação de custos como ponto de apoio ao processo decisório; utilização de práticas de custos em outras áreas que não necessariamente envolvam a Contabilidade de Gestão (CG); perda de espaço do tema GEC na prática e diminuição de estudos do tema nas pesquisas da área.

A preocupação com a existência de um corpo teórico consolidado sobre GEC e com as implicações práticas que envolvem a GEC motivou diversos trabalhos que deram origem a uma relação de argumentos sintetizados a seguir: profissionais de Contabilidade têm dificuldades na implementação de iniciativas estratégicas de gestão de custos (Ernst&Young & IMA, 2003); muitas organizações, ainda que de grande porte, tendem a utilizar ferramentas tradicionais para a gestão de custos (Ernst&Young & IMA, 2003; Dugdale, Jones, & Green, 2006; Reckziegel et al., 2007); os estudos existentes sobre GEC ainda estão em fase exploratória e não há um corpo conceitual consolidado (El Kelety, 2006); não há envolvimento de contadores gerenciais com as práticas de custos (Anderson, 2006; Shank, 2006); o corpo de conhecimentos que compõe a GEC não está preponderantemente relacionado à CG, mas sim, a outras áreas, como Gestão de Operações, Tecnologia da Informação e Administração Geral, fato que questiona o modo como a CG pode ser percebida estrategicamente (Anderson, 2006); a GEC é encontrada somente na literatura contábil, mas não tem sido amplamente utilizada fora dela (Ellram & Stanley, 2008).

Pode-se traçar um paralelo em relação a essas ideias com o pensamento de Latour (2000, p. 171), de que “a construção dos fatos . . . é um processo coletivo”. Na visão do autor, é necessário “alistar outras pessoas” para que elas participem da construção do fato científico. Porém, os fatos são resultado de interações entre a rede de agentes humanos e não humanos.

Diante do que foi exposto, norteia este estudo a seguinte questão de pesquisa: Sob a ótica da TAR, como vem sendo construído o processo de geração, disseminação e utilização do corpo de conhecimentos relacionados à GEC, no que tange ao ensino e à pesquisa?

O objetivo principal deste estudo é descrever como vem sendo construído o processo de geração, disseminação e utilização do corpo de conhecimentos da GEC, sob a ótica da TAR. O fenômeno estudado se refere à construção da GEC, tanto sobre a abordagem teórica quanto para o desenvolvimento de ferramentas para aplicação e difusão prática.

Foram encontrados poucos estudos que de GEC e TAR juntas (Alcouffe, Berland, & Levant, 2008; Briers & Chua, 2001; Emsley, 2008; Jones & Dugdale, 2000, 2002), que não o fazem do ponto de vista da construção da área no geral, como proposto por esta pesquisa.

Do ponto de vista acadêmico, sob a perspectiva da GEC, o trabalho é inédito, pois até o momento a maior preocupação percebida nos estudos relaciona-se a ter um *framework* teórico (El Kelety, 2006) ou ao entendimento de questões práticas relacionadas à implantação dos



métodos e técnicas de custeio (Justesen & Mouritsen, 2011), e não a analisar aspectos relacionados à rede de propagação e disseminação do tema. Com exceção ao ensaio de Shank (2006), não foram encontradas pesquisas que analisem o processo de construção da GEC.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentadas as bases teóricas que delineiam a pesquisa, como a TAR e seus principais conceitos. Discorre ainda sobre a GEC e possibilidades conjuntas dos temas.

2.1 Teoria Ator-Rede

A TAR veio de estudos da ciência e da tecnologia, sendo seus principais autores Bruno Latour, Michel Callon e John Law. Há também outras influências como semiótica, estruturalismo, fenomenologia e etnometodologia (Alcadipani & Tureta, 2009). Um diferencial dela é a influência que atores não humanos tem no processo organizativo, podendo ser citado como exemplo um sistema de avaliação de desempenho, resultado da estabilização de formulários preenchidos, programas de computadores, aplicação de métricas estatísticas etc. (Alcadipani & Tureta, 2009). Além disso, “a TAR fornece uma forma de compreensão sobre as origens do poder e da estrutura de uma rede, em que os atores colaboram, cooperam, competem e negociam para formar um sistema de atores em rede” (Hui, 2012, p. 113).

Os atores humanos são participantes e efeitos das redes aos quais pertencem, contribuindo efetivamente para disseminação dos conceitos. Atores Não Humanos (atuantes ou *actants*) auxiliam entender como fatos acontecem, podendo-se incluir quaisquer meios utilizados para gerar um movimento na rede (Alcadipani & Tureta, 2009; Hui, 2012; Joannides & Berland, 2013; Justesen & Mouritsen, 2011; Latour, 2000)

A construção do coletivo determina o que é verdade em um meio e é efetivada pela retórica, reforçando ou invalidando fatos (Latour, 2000, 2001). A Rede é o meio de ação composto pelos atores, cuja construção determina que processos e conceitos terão sucesso em movimento de constantes resignificações. Ela precisa continuidade para manter os processos que encabeça e também dá subsídio aos mecanismos de ação à distância (Latour, 2000).

A translação é o processo pelo qual se determinam significados e são estabelecidas mudanças, relações, mecanismos de poder e representação na rede, conforme os interesses dos atores. As alianças produzidas nesse processo é que irão garantir o sucesso da rede. Também determina quais atores irão permanecer (Callon, 1986; Hui, 2012; Latour, 2000, 2001).

O Porta-voz é o representante de outras partes junto à rede (Alcadipani & Tureta, 2009; Latour, 2000). As inscrições consistem de materiais que subsidiam novas translações ou processos retóricos. O acúmulo de inscrições em um lugar onde elas possam ser combinadas são os centros de cálculo (Callon & Muniesa, 2005; Hui, 2012; Latour, 2000, 2001). A Caixa-preta é o fato ou objeto que, por ter alcançado um nível de êxito, não é mais passível de contestação. Necessita do processo ativo da rede para sua continuidade e, preferencialmente, de um grande número de agentes envolvidos (Latour, 2000, 2001).

Trabalhos anteriores versam sobre a TAR em assuntos relacionados à GEC. Briers e Chua (2001) abordam as redes locais e globais na implantação do ABC. Para eles, o ABC é um objeto de fronteira, que auxilia a conexão entre atores de mundos diferentes, ou seja, facilita a atuação da rede à distância. Adoções cíclicas e abandono de diferentes tecnologias de custeio não são saídas lineares de um exercício de avaliação custo-benefício cuidadoso. Assim, novas tecnologias contábeis são adotadas por crenças, de forma temporária e, posteriormente, abandonadas. Durante o processo e implantação há utilização de mecanismos retóricos, dado que na implantação não havia experiência prévia com o ABC.



Jones e Dugdale (2002) exploram a ascensão do ABC com base na TAR, que aparece como um sistema pericial sociotécnico que é formado mutuamente com a construção das redes de atores que o criam. Para achar indícios do ABC, Jones e Dugdale (2002) escolhem um ator para seguir: Kaplan. Analisam a rede de Harvard e do CAM-I (*Consortium of Advanced Management International*). As práticas do ABC foram sendo disseminadas pelos atores nos principais *journals*. Além dos atores humanos, cujo papel foi essencial na criação da rede e disseminação dos conceitos, destacam o papel do *software* como caixa-preta atuante.

Jones e Dugdale (2000) também analisaram ABC e TOC (*Theory of Constraints* ou Teoria das Restrições) como sistemas sociotécnicos. Por meio da TAR, eles seguiram atores e associaram intermediários, compreendendo o mecanismo de alianças que compunham a rede. Na revisão realizada, os autores colocam que ambas se caracterizam por novas roupagens de sistemas anteriores, aproveitando um momento crucial no que tange a aumentar a dinâmica de competitividade dos EUA na época. Eles perceberam que, embora os atores sejam vinculados a universidades, a academia teve um papel periférico na disseminação das práticas. Nesse sentido, a atuação significativa se deu à influência dos consultores e *softwares* de computador.

Emsley (2008) usou os conceitos da TAR para examinar eventos relacionados à CG em um estudo de caso longitudinal. Nessa pesquisa, o custo da qualidade de Juran foi introduzido em duas plantas de manufatura de uma mesma organização do ramo químico. No entanto, elas desenvolveram o custo da qualidade em caminhos significativamente diferentes, apesar do fato de a intenção inicial ser replicar o custo da qualidade de uma planta para outra. O resultado final implantado não estava previsto no *framework* teórico do custo da qualidade em sua concepção original. Talvez em função disso, a substância da translação foi diferente em cada planta. Os interesses heterogêneos dos atores foram importantes por constituírem o que mais influenciou o modo como os atores traduziram o custo da qualidade em cada planta.

Alcouffe et al. (2008) procuraram entender a natureza da mudança contábil, usando o conceito de translação. Foram estudados os métodos: *Georges Perrin Method* (GPM) e *Activity Based Costing* (ABC), olhando principalmente a difusão dos processos de inovação na França. Para eles, França e EUA usaram os mesmos conceitos de ABC e ABM (*Activity Based Management*), porém eles não correspondiam exatamente às mesmas práticas.

Law (1999a) argumenta em favor do caráter de construção da teoria, atentando principalmente a não se perder a característica de complexidade que ela quer demonstrar. O foco não seria rotular eventos, mas sim, entender sua complexidade. De forma indireta, Latour e Law acabam criticando o próprio meio acadêmico pela simplificação dos fenômenos por meio de teorias para seu suposto progresso, ou para facilitá-lo.

Nesta Seção, procurou-se levantar trabalhos relevantes para compreender a aplicabilidade da abordagem TAR a vários ambientes de estudo, incluindo artefatos da GEC.

2.2 Gestão Estratégica de Custos

Como ponto de partida, este estudo considera as definições apresentadas por Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) e Nag et al. (2007), para os temas Estratégia e Gestão Estratégica, respectivamente. Com base no que expõe esses autores, pode-se inferir que os conceitos base no qual a GEC está posta já carecem de consenso. Dessa forma, é importante considerar esse ponto como pano de fundo ao discutir a GEC, haja vista que as críticas a ela relacionadas podem ser fruto das bases sobre as quais ela está posta.

Antes de falar de GEC propriamente, é preciso comentar sobre a CG, pois como já mencionado, essa seria a área que contém os estudos de GEC de forma quase que exclusiva (Ellram & Stanley, 2008). A definição de CG passa pela sua diferenciação da Contabilidade Financeira (CF), pois enquanto a CF faz o reporte de informações financeiras para os agentes



externos à empresa (investidores, credores, reguladores etc.), a CG providencia informação aos gestores para uso dentro da organização (Garrison, Noreen, & Brewer, 2012). No geral, a pesquisa nesta área tem aumentado ao longo dos anos, e os assuntos de custos, inclusive alguns de GEC, costumam ser incluídos nesse escopo (Scapens & Bromwich, 2010).

A introdução do tema da Estratégia na literatura de CG veio para tentar responder a inúmeras críticas sobre a perda de relevância da matéria para os novos desafios enfrentados pelas empresas à época (Johnson & Kaplan, 1987; Lord, 1996).

A Contabilidade de Custos teria sido incluída no arcabouço da CG em seu terceiro estágio de desenvolvimento por volta da década de 1960 e, posteriormente, a inclusão da Estratégia seria regional e semântica, uma vez que CGE é o termo cunhado por Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia, e GEC pelos EUA, para as mesmas práticas (Langfield-Smith, 2008). Foi por meio de Shank e Govindarajan (1997) que o entendimento da Contabilidade de Gestão Estratégica (CGE) moveu-se para uma GEC (Langfield-Smith, 2008), fortemente influenciada por Porter. Anderson (2006) sugere que tanto empresas como acadêmicos necessitavam expandir sua área de atuação naquele período, ambiente que favoreceu a GEC.

Apesar do que foi colocado por Langfield-Smith (2008), pode-se considerar que não há consenso de que GEC e CGE sejam o mesmo conceito, tendo em vista que o rol de práticas elencadas, por exemplo, difere nos estudos da matéria (ver, por exemplo, as ferramentas elencadas por Afonso (2007) e Guilding et al. (2000) que não tratam das mesmas práticas).

A CGE estaria mais ligada aos artefatos de mensuração contábil para auxiliar gestores em processos de tomada de decisão, enquanto a GEC estaria atrelada ao processo decisório, tanto na concepção teórica quanto nas práticas gerenciais, dadas as naturezas de cada matéria.

Já no que diz respeito à GEC, segundo Shank e Govindarajan (1997), ela consiste na aplicação de técnicas que melhorem a posição competitiva da empresa, ao mesmo tempo em que reduzem seus custos. El Kelety (2007) define a GEC como uma filosofia que agrega um conjunto de técnicas para ajudar o futuro da empresa, considerando elementos como custo, receita, produtividade, valor ao cliente e posição estratégica da empresa.

El Dyasty (2007) define GEC como um componente da gestão de custos, formando um sistema de produção de informações para gerar vantagem competitiva. Para isso, tem 4 funções que englobam atendimento às exigências dos clientes, comparação com os concorrentes, inovação e qualidade. Ainda, Afonso (2007) coloca que:

A Gestão Estratégica de Custos deve ser conectada diretamente com estratégias de valor que podem contribuir para a redução dos custos através da gestão da cadeia de suprimentos global. GEC está relacionada a conceitos como gestão de custos da cadeia de suprimentos, custeio da cadeia de valor e custo total de propriedade (TCO). (Afonso, 2007, p. 52).

Anderson e Dekker (2009), por sua vez, definem a GEC como:

... a tomada de decisão deliberada destinada a alinhar a estrutura de custos da empresa com sua Estratégia e com o gerenciamento do alcance da Estratégia. Nós nos concentramos em interações por meio das fronteiras das empresas; especificamente, a interface do comprador / fornecedor, como uma fonte de vantagem competitiva que pode oferecer baixo custo, bem como alta produtividade, qualidade, capacidade de resposta ao cliente e inovação. (Anderson & Dekker, 2009, p. 202).

Dentre as definições apresentadas, percebe-se que elas variam em sua concepção, considerando a GEC como: *framework* / filosofia de gestão (Anderson & Dekker, 2009; El Kelety, 2006), conjunto de técnicas gerenciais (Afonso, 2007) ou sistema de informação (El-Dyasty, 2007). Na concepção deste trabalho, todos os posicionamentos estão adequados; no entanto, terão seus usos mais encaminhados conforme o local de utilização.

Borges Slavov (2013) define os principais artefatos de GEC em 3 categorias: Estratégicos, Operacionais e Mensuração. O objeto de estudo da pesquisa se refere ao primeiro



grupo (Gestão Baseada em Atividades, Gestão da Rentabilidade por Cliente, Gestão de Custos e Benefícios da Melhoria da Qualidade, Gestão de Custos interorganizacionais, Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto, Gestão do Custeio Alvo, Gestão do Custo Total para Consumidores, Gestão Enxuta de Custos, Gestão Kaizen de Custos, Inteligência Competitiva de Custos, Reengenharia de Processos do Negócio e Teoria das Restrições).

Deve-se destacar, no entanto, que ainda não é claro o *framework* que compõe a GEC, tanto em termos de definição quanto em termos de práticas que ela engloba (Borges Slavov, 2013; El Kelety, 2006; Langfield-Smith, 2008), alegando-se a natureza exploratória em que ainda se encontram os estudos sobre o tema (El Kelety, 2006).

2.3 GEC e TAR

As abordagens indicadas do trabalho de Latour (2000) se referem ao não distanciamento do empirismo e dos fatos, mas sim, a se entender como eles foram construídos, ou seja, na prática isso significa ter menos foco no programa ou no contexto, e mais nos construtores da rede (fatos) e em seus truques retóricos. Justesen e Mouritsen (2011) argumentam que é importante compreender as inscrições não como ferramentas com poder por si só, mas sim, pela construção social em que estão inseridas.

Pelo exposto, parte do benefício na junção de GEC e TAR estaria em entender como se configuram as relações que se estabelecem até se chegar ao artefato ou tecnologia contábil, que atua como ponto de ênfase ou reforço a esses processos.

Joannides e Berland (2013) colocam que as publicações construídas sob a ótica da TAR, em Contabilidade, se dividem em 3 grupos: (1) estudos sobre papéis desempenhados pelas tecnologias contábeis dentro das organizações, quando já chegaram ao *status* de caixa-preta, estando mais interessados em como elas podem agir à distância por meio das inscrições; (2) estudos sobre como as inovações de CG são produzidas, alteradas e disseminadas; e (3) os que visam entender como os métodos e referenciais teóricos empregados na pesquisa contábil servem de dispositivos retóricos que visam persuadir o público dentro da disciplina.

Dos trabalhos analisados até aqui, alguns estão diretamente relacionados à GEC. Briers e Chua (2001) e Jones e Dugdale (2000, 2002) se enquadram no primeiro grupo, ao analisar a aplicação do ABC dentro do contexto organizacional. Emsley (2008) também se insere nesse grupo, porém observando a Gestão da Qualidade em duas plantas de uma mesma empresa. Já Alcouffe et al. (2008) se enquadraria no segundo grupo, ao comparar o ABC com o GPM visando identificar seu sucesso na França, o que naturalmente inclui seus mecanismos de produção, alteração e disseminação. Notadamente, o segundo grupo corresponde àquele no qual se enquadra a presente pesquisa.

3. PROPOSTA METODOLÓGICA

Esta é uma pesquisa de natureza descritiva e qualitativa. Descritiva por procurar descrever as características de um fenômeno. A TAR dá subsídios a essa classificação por entender que o produto de pesquisas sob essa abordagem se concentra na descrição das relações entre atores e fenômeno (Callon, 1986).

A pesquisa qualitativa cobre amplo leque de abordagens que, por definição, não se relaciona com mensurações numéricas. Além disso, mesmo com pequeno número de casos, pesquisadores conseguem extrair grandes volumes de informação dos estudos (King et al., 1996). Conforme menciona Demo (2012), a TAR nesse contexto não é dicotômica à pesquisa quantitativa e nem presa ao social, mas busca diferenciar-se de abordagens quantitativas positivistas, fazendo aportes qualitativos e quantitativos se necessário. Entende-se que o paradigma de pesquisa qualitativo construtivista é mais próximo ao proposto pela TAR (Latour, 2005), devido ao seu foco na reconstrução e em relacionamentos sociais.



Cordella e Shaikh (2006) esclarecem que a TAR, quanto comparada ao interpretativismo, claramente se posiciona contra a noção de construtivismo. Se ela for considerada em sua dimensão ontológica claramente distingue sua natureza de outras abordagens construtivistas do estudo da tecnologia e ações organizacionais combinadas. O artigo procurou esclarecer a distinção ontológica da TAR e mostrar o uso que ela, mais do que lentes interpretativas, poderia prover para um melhor entendimento da dimensão relacional. Nesse caso, o foco está nas propriedades emergentes da relação seguida por sua dinâmica envolvente mais do que em meros efeitos por meio da inter-relação de vários atores, em um senso de realidade que se torna real à medida que os atores interagem.

3.1 Estratégia de Pesquisa

O trabalho parte do pressuposto de que a GEC, como área de estudos, gera um fluxo de informação, que mobiliza atores humanos e não humanos na sua propagação. Sendo a GEC não uma instituição ou uma rede estritamente física, mas sim, gerando um fluxo de informação, cuja natureza é preponderantemente abstrata, alguns pontos pareciam obscuros, dentre eles: Como mapear os atores não humanos? Como captar a rede?

Entendeu-se que, nesse campo, a informação se propaga, a princípio, por meio de: Material escrito (periódicos, livros, revistas, artigos científicos, dissertações, teses etc.); Pessoas (alunos, professores, consultores, editores de periódicos, pesquisadores e profissionais de mercado que atuem ou já tenham atuado com temas correlatos à gestão de custos, entre outros); Eventos (seminários, *workshops* e congressos relacionados direta ou indiretamente ao assunto); e Produtos/Serviços (*softwares*, manuais, cursos e outras ferramentas técnicas relacionadas à gestão de custos).

No entanto, como Law (1992, p. 380) sugere, é importante destacar que “. . . se queremos compreender a mecânica da organização é importante não pressupor aquilo que queremos explicar”. Por isso, o pesquisador teve por premissa não pressupor quem seriam os principais atores e atuantes, ou ainda, quais relações seriam encontradas.

Spradley (1979) coloca que o pesquisador começa a compreender o meio a partir do que se fala, do que se faz e dos artefatos utilizados. Dessa forma, foram selecionadas estratégias de pesquisa no sentido de captar a rede. A coleta de dados compreendeu: (a) observação participante; (b) entrevistas semiestruturadas e (c) análise de material escrito.

A consideração da utilização da técnica Observação Participante funcionou como uma opção em detrimento à impossibilidade de realização de uma pesquisa etnográfica “pura”, podendo ser usada para designar o que, quando e onde os fatos acontecem, como e porque eles ocorrem etc. Além disso, ela possibilita acesso ao interior, tornando possível enxergar aspectos subjetivos, fazendo com que o pesquisador observe e experimente significados e interações de uma perspectiva interna ao ambiente estudado (Jorgensen, 1989).

No que se referem às entrevistas realizadas, optou-se pelas semiestruturadas, nas quais “o entrevistador tem liberdade para desenvolver cada situação em qualquer direção que considere adequada. É uma forma de poder explorar mais amplamente uma questão. Em geral, as perguntas são abertas e podem ser respondidas dentro de uma conversa informal” (Marconi & Lakatos, 1999, p. 199). Foram considerados: professores, pesquisadores, editores de periódicos, avaliadores de pesquisas para eventos e revistas científicas, participantes de associações de classe e correlatos relacionados ao grupo estudado, bem como coordenadores de cursos de graduação e pós-graduação. O critério para a seleção foi ter atuado ou atuar em pelo menos um dos campos mencionados, haja vista que em muitos casos os indivíduos acumulam várias dessas funções. As 3 entrevistas iniciais foram utilizadas como pré-teste. Outro critério utilizado foi o destaque do entrevistado, como número de pesquisas realizadas na



área ou atuação em universidade, periódico ou organização de relevância. Outros pontos que se tentou observar, foram localização geográfica e tempo de experiência na profissão.

Já sobre o material adicional, optou-se pela análise de *journals*, ementas de cursos e livros. Sobre os periódicos, os critérios essenciais foram representatividade em termos de relevância no meio e abrangência para contemplar diferentes áreas de pesquisa. Sobre as ementas de cursos, o critério utilizado foi a relevância em pesquisa, partindo do princípio que os programas de pós-graduação é que concentram a maior parte da pesquisa (percepção obtida durante a coleta de dados). Já sobre os livros, os critérios de seleção englobam a relevância no meio, em termos de número de citações de autores e obras entre os integrantes da área.

3.2 Procedimentos de Coleta e Análise de dados

Dentre os eventos que objeto de observação, foram considerados aqueles disponíveis no período de coleta de dados (2º semestre de 2014). Outro critério foi a busca de conferências que não estivessem apenas na área contábil. Ademais, a disponibilidade do pesquisador em termos de tempo, recursos e distância para participação. Assim, os eventos selecionados foram: (1) XVII Simpoi (Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais) em agosto de 2014 na cidade de São Paulo; (2) XVII Semead (Seminários em Administração FEA-USP) em outubro de 2014 na cidade de São Paulo; e (3) XXI CBC (Congresso Brasileiro de Custos) em novembro de 2014 na cidade de Natal. Foram realizadas aproximadamente 80 horas de observação.

Quanto às entrevistas semiestruturadas, o roteiro tomou como base o Referencial Teórico, buscando questões que pudessem levantar os fatos sobre o processo de disseminação da GEC. Além disso, buscar potenciais influências que atores humanos e não humanos poderiam ter ao que é considerado ou não importante no contexto da área. Vale destacar que havia uma percepção inicial de que os atores não humanos relevantes à formação da rede seriam também mencionados ou destacados de alguma forma pelos entrevistados.

As entrevistas foram realizadas pessoalmente ou por Skype®. Ao todo, foram realizadas vinte e duas entrevistas, sendo dezessete com pesquisadores e participantes da área brasileiros e cinco estrangeiros, que corresponderam a vinte horas e trinta e cinco minutos de gravação, resultando em uma média de aproximadamente 56 minutos por entrevista. Todas as entrevistas foram gravadas com a autorização dos informantes. Foram entrevistadas vinte e quatro pessoas, pois em uma das entrevistas a instituição dispunha de três colaboradores na coordenação do curso, que foram entrevistados ao mesmo tempo. Dez entrevistas foram realizadas por Skype® e doze pessoalmente.

Um dos áudios foi perdido em função de um problema com o *software* de gravação. Ao perceber a ausência do áudio, o pesquisador optou por anotar linhas gerais dos pontos comentados, haja vista as dificuldades de conciliar agenda e fuso horário com o entrevistado para uma nova data, além de potencialmente influenciar na espontaneidade das respostas. Dessa forma, dispôs-se de anotações sobre a referida entrevista e 21 áudios referentes às demais, transcritos por terceiros para análise e revisados um a um pelo pesquisador. Esse processo resultou em 356 laudas transcritas. Adicionalmente, foi enviado um termo de consentimento aos participantes em conjunto ao conteúdo das entrevistas para validação.

Para a análise de dados foi utilizada a técnica Análise de Conteúdo (Bardin, 2011), seguindo a Análise de dados em espiral (Creswell, 2007), para codificação dos dados e identificação dos temas. O processo de análise consistiu na leitura cuidadosa do material coletado, com uma primeira codificação sobre os assuntos tratados durante as entrevistas. Isso resultou em 8 assuntos redistribuídos em 175 subtemas mencionados pelos consultados. Uma nova análise redistribuiu as categorias em 3 centrais e 10 subtemas. Um refinamento dessa análise levou a três categorias principais finais: Domínio, Contexto e Conceito.



Da pesquisa de Hesford, Lee, Van der Stede e Young (2006) foram levantados os principais *journals* na área de Contabilidade, tendo sido selecionados: *Accounting Organization and Society*; *Management Accounting Research*; *Journal of Management Accounting Research* e *The Accounting Review*. Pelo fator de impacto por meio do *Journal Citation Reports* [JCR] foram incluídos: *Academy of Management Review*; *Journal of Management* e *Journal of Operations Management*. Ainda, em relação aos periódicos nacionais foram considerados aqueles com melhor avaliação no Qualis da CAPES, sendo: *Revista de Contabilidade e Finanças*; *Revista de Administração Contemporânea* e *Revista Gestão e Produção*. As pesquisas foram realizadas em março de 2015.

A pesquisa de Coyne, Summers, Williams e Wood (2010) menciona as universidades mais bem posicionadas em *rankings* de programas de pós-graduação em Contabilidade, no segmento *Managerial*, sendo os três cursos mais bem posicionados: *Stanford*, *Michigan* e *London School of Economics*. No país, do resultado da avaliação trienal dos programas de pós-graduação, foram considerados os programas de mestrado e doutorado mais bem avaliados: Universidade de São Paulo; Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte; Universidade Federal do Rio de Janeiro; e Universidade do Vale do Rio Sinos.

Para análise dos livros, foi considerado o maior número de citações durante as entrevistas, seja em relação ao material físico propriamente dito ou ao autor constantemente citado durante a coleta de dados. Esse critério foi pensado no sentido de buscar aqueles que são lembrados e efetivamente recomendados como material didático em sala de aula ou indicados para os alunos. Foi ainda realizado um protocolo de análise com base nas sugestões de Strauss e Corbin (2008) sobre itens a serem observados durante a coleta e análise de dados, como amostra, categorias, formulações teóricas etc.

O resultado final da pesquisa é “contar uma estória” com base nos dados obtidos em campo e relacionados pelo pesquisador (Callon, 1991).

4. APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

A proposta desta seção é descrever as categorias obtidas a partir dos dados coletados, conforme as etapas apresentadas anteriormente. Adicionalmente, faz-se uma discussão dos pontos de convergência entre a base teórica analisada e a descrição obtida pela pesquisa, não apenas no que se refere aos conceitos da TAR, mas dos pontos de vista principais levantados pelos autores, especialmente aqueles considerados essenciais para a condução do estudo. A descrição é o objetivo do pesquisador que se baliza pela TAR (Latour, 2000).

Pelo levantamento realizado, foram obtidas três categorias, a saber: Domínio, Contexto e Conceito, descritas na sequência.

4.1 Descrição das categorias

4.1.1 Domínio

Para a construção da teoria, se tornaram mais significativas ao longo do tempo as áreas de Contabilidade, pela construção da pesquisa acadêmica, e de Engenharia, pelo envolvimento com aplicações práticas, facilitando o seu processo de disseminação. A Administração e a Economia acabam dando um suporte teórico, bem como teorias desenvolvidas em outras áreas (Sistemas, Psicologia, Filosofia etc.), mas não são preponderantes no processo de disseminação da GEC. Sendo assim, Contabilidade e Engenharia são atores em potencial numa primeira tentativa de compreender agentes significantes à construção que está sendo estudada. Fora do Brasil, a Economia desponta como relevante no aporte conceitual aos programas de pós-graduação em Contabilidade.



Recentemente, a Contabilidade, no geral, tem ganhado em termos de Visibilidade. Há indícios, no entanto, de baixo grau de convergência entre os próprios pesquisadores, à medida que alguns questionam a inclusão da área dentro do campo científico. Ela também tem movimentado todo um núcleo de pesquisadores, editores e avaliadores em termos dos assuntos de GEC, expressos nas publicações dos principais periódicos da área de CG. Essa movimentação, por si só, já gera um corpo de conhecimentos e agentes envolvidos que, minimamente, torna a rede existente.

É também interessante notar o uso da retórica para construção do campo, que potencialmente influencia a forma como o todo é construído. Outro ponto interessante é uma aparente maior convergência na CF em relação à de Gestão (que inclui Custos, segundo a percepção da maioria), o que se reflete na maior amplitude do campo como um todo.

Os docentes e pesquisadores, independente da área, já despontam como agentes de disseminação, por ter o potencial de filtrar, replicar ou alterar o conteúdo a ser disseminado. Os agentes são os mesmos, que transitam entre os cursos, adaptando o discurso, ou seja, dando o tom que se quer passar dependendo do curso onde a aula está sendo ministrada.

4.1.2 Contexto

Em relação ao Contexto, nota-se que o Mercado é o agente que potencializa a importância da CF em termos de oportunidades. Para a CG a prioridade seria a demanda mandatória (utilizada para tomada de decisão pelo alto escalão da empresa), pois gera uma rede de recomendações e instruções de gestores nos bastidores de tais práticas.

O reforço pelo tema CF ou CG em cada país aparentemente tem relação direta com a construção retórica da área no local. Como as ligações entre esses agentes geralmente se dão via pesquisa ou consultoria, a função de acadêmicos-consultores desponta como alguém que faz o trânsito entre academia e mercado.

Um aspecto preponderante sobre o Contexto refere-se ao Ensino. Observando os elementos analisados, a IES concentra o núcleo do ensino. Cada órgão do governo utiliza uma série de mecanismos de avaliação formal que auxiliam na determinação dos padrões de qualidade e reforço aos comportamentos que devem ser referendados para as áreas.

O coordenador do curso também é um agente importante, mediando interesses entre os envolvidos; no entanto, a depender do contexto, pode ter maior ou menor poder de decisão e influência. Também pode atuar como porta-voz dos interesses de alunos e professores.

Um possível objeto de translação é a aula, onde o docente escolhe as ênfases, enfoques e tem o potencial de transformação efetiva do conhecimento que será repassado. Os principais envolvidos na relação do Ensino são: os agentes do governo, as IES, os docentes e o mercado. Em menor escala, outros como o CRC e o currículo mundial, e os próprios alunos, também são atuantes no sentido de movimentar o fluxo.

Os órgãos governamentais atuam como centros de cálculo reunindo seus diversos mecanismos de controle, como as avaliações periódicas. Os incentivos a novos cursos, no geral, tiveram como efeito o corporativismo, uma vez que o estímulo à formação específica dos docentes naquela área de atuação era visto como um meio de fazer crescer cada área.

Ainda, é interessante destacar a influência de livros e artigos no processo, atuantes no sentido de direcionar o conteúdo proposto. As ementas também dão algum direcionamento, mas perdem força à medida que o docente tenha mais liberdade de modificar seu conteúdo.

Outro aspecto preponderante sobre o Contexto refere-se à Pesquisa. Nota-se que os principais agentes envolvem a universidade, representada pelos programas de pós-graduação; docentes e alunos, fornecendo os meios e estabelecendo as relações que viabilizam a pesquisa; e mecanismos de divulgação e integração da pesquisa e seus agentes, como conferências, *journals*, avaliadores, editores etc.



Neste processo, os mecanismos de avaliação tem um papel importante, ao delimitar critérios de excelência, qualidade e as métricas pelos quais os envolvidos serão percebidos no meio, atuando como inscrições. A retórica da legitimação e validade é construída sobre os critérios de excelência ligados às métricas de avaliação. Além desses fatores, os relacionamentos partem da ligação professor-aluno, se estendendo aos demais pesquisadores.

Os eventos e periódicos, de certa forma, reúnem e estabelecem os processos de convergência, à medida que agregam pensamentos, ideias, metodologias e técnicas comuns. Uma controvérsia desponta envolvendo um discurso que valoriza a pesquisa interdisciplinar, enquanto na prática as condições para que ela se desenvolva não são favoráveis, uma vez que o *mainstream* enfatiza (e legitima) a especialização de forma mais contundente. Esse fato alcança especialmente áreas como a CG e a GEC, para as quais a pesquisa valorizada atualmente (bases quantitativas) pode agregar menos em termos de seu desenvolvimento.

Outro movimento neste sentido envolve a associações e eventos da área, inicialmente um espaço para diálogo entre acadêmicos e práticos, que pelos mesmos incentivos de legitimação migrou para um espaço predominantemente acadêmico.

Também tem destaque outros elementos, como *softwares* e bases de dados, que viabilizam a pesquisa de forma mais rápida e independente de terceiros, fazendo com que esses meios tenham um papel relevante no sentido de fomentar alguns tipos de pesquisa.

Os órgãos de fomento atuam como centro de cálculo, reunindo suas métricas de avaliação para indicar os critérios pelos quais a área como um todo e os pesquisadores serão avaliados. Ela também tem um papel importante ao fomentar ou não determinados temas.

Ainda, há que se notar o envolvimento dos participantes do meio em funções administrativas e correlatas, onde é possível analisar que a construção de relacionamentos se dá em várias esferas da rede. Observa-se uma gama de participantes que se revezam nos diferentes papéis que lhe são atribuídos, ora como autores, ora como avaliadores, editores, coordenadores etc. Tal movimentação permite a costura de relacionamentos e articulações.

4.1.3 Conceito

Em relação ao Conceito, desponta a influência do material escrito, especialmente os livros, como material de apoio em sala de aula, condicionando o conteúdo tido como relevante a ser proposto pelo professor. O docente, por sua vez, interage com tal conteúdo, dando a tônica da discussão, acrescentando ou retirando itens, reproduzindo ou reposicionando conceitos, transladando dimensões.

Outro aspecto que deve ser destacado se refere ao peso dos porta-vozes e seus argumentos de autoridade. Os principais autores direcionam os temas relevantes, seja em termos de conteúdo (livros) ou de inovações (ferramentas, *softwares* etc.). A legitimação propiciada pela autoridade cria o ambiente propício para surgirem caixas-pretas, por exemplo, argumentos ou conteúdos que já não mais são passíveis de contestação ou, ainda que contestados, tenham baixo grau de aderência em função da consolidação prévia. A retórica desses agentes também concebe um meio adequado para propagação de novos conceitos.

Em contrapartida, no caso da GEC, especificamente, a falta de um material com conteúdo específico, por exemplo, um livro, foi um dos fatores que pode ter dificultado o seu processo de disseminação. Além disso, eventos, periódicos e instituições parecem ter pouca força ou exercer baixa influência sobre os demais, quando existentes.

Se a movimentação dentro do ambiente de ensino e pesquisa é difícil, fora deste campo o fluxo é ainda menor, ao se notar que o grau de influência e adesão aos conceitos da GEC fora do ambiente acadêmico mostra indícios de ser baixo. Quando esse movimento acontece, ele sofre por outro problema: a falta de consenso faz com que haja uma diferente interpretação e aplicação dos conceitos na prática. Em função também disso, os artefatos que se desenvolveram



mais possivelmente são aqueles que tiveram ferramentas de apoio, como *softwares* ou o auxílio de consultores.

Alguns elementos têm seus interesses transladados. Por exemplo, Martins (2006) migra no Brasil de opção didática do ensino de custos para uma das principais referências sobre todos os temas da área, onde o argumento de autoridade atua como reforço para ampla divulgação do livro e potencial caixa-preta.

Além do livro, outro potencial meio de divulgação seria o Congresso de Custos que, historicamente deixou a GEC passando a ser um espaço para assuntos de custos. Atualmente, tem visto seu tema ampliado para outros assuntos da CF e de CG em geral.

O que se nota de uma forma mais simplificada é que o mercado alimenta a IES influenciando sua ementa (temas emergentes) ou o docente (experiência). Assim, na graduação, além dessas influências, prevalece o livro como direcionador do conteúdo. Já na pós-graduação, o docente baseia suas aulas e pesquisas em livros e artigos; no entanto, nem todas as referências existentes são fruto de pesquisa empírica, muitas se baseiam em argumentos de autoridade que são repassadas ao longo dos anos e nem sempre questionadas. E se *softwares* e bases de dados exercem uma influência significativa em termos de propiciar ao investigador a liberdade de fazer as suas pesquisas sem depender de terceiros, o efeito gerado é que a pesquisa em GEC tem diminuído, em função da sua demanda de tempo e incentivos contrários do ambiente no qual se encontra.

4.2 Discussão

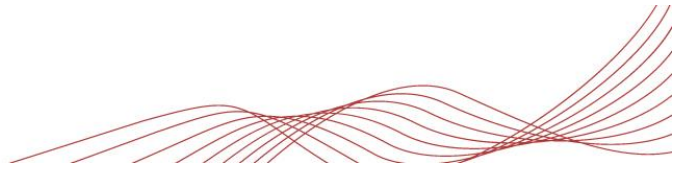
A análise de forma geral corroborou a maior parte dos estudos anteriores na área, destacando-se o de Shank (2006), que versava sobre a baixa visibilidade da GEC nas áreas acadêmica e profissional. A base não consensual sobre a qual a GEC está posta (principalmente referente à teoria de Estratégia e Gestão Estratégica) reflete dificuldades para obtenção de coesão. Por outro lado, amplia as possibilidades de pesquisa, especialmente se forem exploradas relações com outras áreas do conhecimento.

Reflete-se que se a construção de uma área depende do alistamento de pessoas (Latour, 2000), a diminuição dos envolvidos ou o baixo alistamento de novos agentes pode ter comprometido a disseminação da GEC. Tal como proposto por Joannides e Berland (2013), os relatos mostraram que os *journals* têm um papel importante, pelo escopo e disseminação. De certa forma, seu aceite determina o que será investigado ou influencia novos pesquisadores de acordo com o *mainstream* estabelecido para cada área.

Neste contexto, também é interessante analisar que o editor, em geral, tem um papel de filtro inicial (*desk review*) e mutável (pode ser substituído), mas os avaliadores é que referendam o que é considerado o *mainstream* da área. Avaliadores e editores não teriam visibilidade e seriam inexistentes sem o *journal*. Dessa forma, o periódico pode ser considerado um ator não humano, ou seja, o ser humano desaparece e o periódico, em si, tem o potencial de arrolar pesquisadores, avaliadores etc. A reputação do *journal* pode, por exemplo, fazer com que ele tenha mais ou menos procura, acesso a pesquisas melhores etc.

A representatividade dos atores é conseguida, muitas vezes, no processo de construção coletiva (Hui, 2012). O mesmo raciocínio se reflete na mobilização do atuante, que necessita da intervenção humana para exercer influência sobre os indivíduos (Blomme, 2012). A relação entre tais agentes é que leva a ser sentida a presença do participante, como é o caso dos editores de periódicos ou coordenadores de curso, que dependem do contexto em que estão inseridos para angariar visibilidade (Latour, 1986).

O livro, tal como enuncia Demo (2012), condiciona os testes da área, selecionando o que é relevante e, mesmo tendo conceitos questionáveis, continua sendo replicado – principalmente quando referendado por um argumento de autoridade (Latour, 2000), como é o



caso de Martins (2006). Nesse exemplo, a utilização do livro em métricas de avaliação e a relevância da Contabilidade para fins societários, atrelados à reputação do indivíduo no meio, podem tornar o livro não apenas como um exemplo de ator não humano, mas também como uma caixa-preta. Dessa forma, o ator não humano atua como potencial inscrição (meio) para os processos que envolvam mediações e intermediações.

Os argumentos de autoridade são aliados superiores e numerosos (Latour, 2000) e, por muito tempo, esse foi o mote da rede. Em outras palavras, a retórica pode ter sido dominante em detrimento ao desenvolvimento teórico propriamente dito (Demo, 2012).

A caixa preta torna a problemática invisível (Latour, 2001). No entanto, precisa da manutenção da rede para continuar. Ela implica que quanto mais social uma técnica se torna, mais aceita e inquestionável é (Latour, 2000). Considerando que a GEC pode ser entendida por meio de suas práticas, seu potencial de afirmação poderá se dar de forma diferenciada para cada uma delas, à medida que consigam lograr êxito em não serem questionadas.

Porém, à medida que os incentivos apontam outras direções, gerando controvérsias, e que não tenha movimentos expressivos para construção da rede, os elementos vão perdendo a força, e dando espaço para novos argumentos retóricos. Não por acaso os grupos de CG no geral tem perdido espaço para a CF. Nesse sentido, a rede da GEC acaba alcançando um *status* de curto alcance e convergência fraca (Callon, 1991), haja vista não conseguir mobilizar todos os polos possíveis da rede. Em outras palavras, não alcançar um nível de convergência forte, significa dizer que as práticas gerenciais Eos participantes da rede estão ainda em questionamento. Ademais, a mobilização das partes no sentido de novas caixas-pretas ou da manutenção da estrutura existente é deficitária.

Na pesquisa de campo algumas evidências apontam a dominância da CF sobre a CG, dessa vez, baseando-se na perspectiva de construção de uma rede consolidada, reforçada pela legislação e por uma gama de agentes que fazem a manutenção da rede: eventos, pesquisadores etc. O efeito da dominância da CF sobre a CG molda do perfil do aluno em Contábeis. Em outras palavras, se o que eles entendem que é Contabilidade engloba apenas o rol de disciplinas da CF, é isso que vai prevalecer.

Dentro da Universidade de São Paulo (USP), como único programa de doutoramento por aproximadamente 30 anos, alguns entrevistados lembraram a ênfase dada por um período ao GECON, ou ainda, as correntes de pensamento contrárias criadas entre ABC e GECON, o que direta ou indiretamente pode ter impactado as pesquisas na área de custos no Brasil. Movimento similar ocorreu com ABC e GPM na França (Alcouffe et al., 2008).

Os eventos também seriam um local que recebe o grande número de trabalhos produzidos no processo da pós-graduação, por exemplo, aqueles realizados para avaliação em disciplinas. Tais artigos também são meio para obter fomento. Dessa forma, não importa o que se pesquisa, desde que o trabalho seja aprovado para viabilizar a ida do pesquisador.

O efeito de ser bem sucedido em um *ranking* de avaliação gera percepção de sucesso, de que tudo vai bem, de que há contribuição, quando, na verdade, pode apenas mostrar que a instituição ou o *paper* conseguiriam cumprir determinadas diretrizes para serem bem avaliados naqueles quesitos. Neste sentido, um ponto a ser observado com atenção refere-se aos indícios de que talvez para publicar seja necessário seguir procedimentos padronizados, sejam eles teóricos, metodológicos ou de relacionamento. Em outras palavras, isso significa seguir a conjuntos de diretrizes que limitam ou restringem a aceitação de opções alternativas.

Sobre as redes de recomendações por trás de cada texto, determina-se o que é considerado como verdade ou importante em uma área de pesquisa. Dessa forma, autores proeminentes, *journals* de alto impacto e medidas avaliativas acabam puxando o que todo o resto da rede irá pesquisar. Muito do que se tem de GEC hoje teve origem com Robert Kaplan



e parceiros (autores como Anderson e Cooper), junções que agregam em termos de autoridade e visibilidade e, nesse caso, se deram principalmente na forma de aplicação prática.

As métricas de avaliação atuam como incentivos, condicionando o viés de pesquisa que, assim, migra da tentativa de descoberta para a concepção de um produto final: o *paper*. Outros efeitos são produtivismo, preferência por temas fáceis de serem pesquisados e ausência de contribuição efetiva (Scapens & Bromwich, 2010). De fato, se a pesquisa na área de CG leva tempo para ter efetiva contribuição, seria inoperante a geração de tantos trabalhos, como tem sido percebido, podendo-se questionar o potencial de gerar agregação efetiva deles.

Os *softwares* atuam como facilitador nesse aspecto, ao viabilizar coletas de dados, especialmente as de natureza quantitativa. A necessidade de produzir vai contra o tipo de pesquisa inerente à CG e à GEC, que demanda tempo e imersão, agindo contra, conforme criticou Shank (2006). Não por acaso, trabalhos bibliométricos e estudos de caso foram as metodologias mais vistas durante a observação de pesquisas na área de custos nos eventos.

O reflexo da opção entre generalista e especialista nas pesquisas é direto, uma vez que os pesquisadores brasileiros, em geral generalistas, não se dedicam a um tópico específico, portanto, nem sempre há continuidade nas pesquisas realizadas. Aqui surge um primeiro conflito de interesses em relação às duas funções: o professor deve saber tudo que está consolidado e o pesquisador deve estar na vanguarda do conhecimento. Na prática, é relativamente difícil estar na vanguarda em todos os temas. Talvez essa seja a confusão entre os papéis de professor e pesquisador que ainda não estão suficientemente claros no Brasil.

No processo de mapeamento da rede, um detalhe é a ausência ou baixa influência de trabalhos seminiais, que não foram citados durante as entrevistas. A GEC é resultado da articulação histórica de diferentes interesses. A área tem mobilizado ao longo do tempo uma gama de agentes humanos e não humanos (Law, 1992), cujos laços e controvérsias têm interagido para sua construção, transladando interesses (Callon, 1986; Latour, 2001), reforçando (ou não) sua convergência (Callon, 1991). A TAR forneceu, por meio de seus conceitos, material para análise e compreensão dessas nuances, auxiliando na compreensão da construção da GEC como campo acadêmico.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi descrever como vem sendo construído o processo de geração, disseminação e utilização do corpo de conhecimentos da GEC, sob a ótica da TAR. Do processo de análise emergiram três categorias: Domínio, Contexto e Conceito (seção 4.1).

Nota-se que os argumentos de autoridade favorecem os processos de translação, necessários ao desenvolvimento da rede, ao organizar os discursos de acordo com os interesses dos principais agentes, angariando visibilidade aos participantes. O grau de convergência da rede se fortalece à medida que ela consegue mobilizar uma gama de atores e, principalmente, aumentar o número de elementos pouco passíveis de contestação, as caixas-pretas. O que se nota é uma área construída sobre diversos argumentos de autoridade e consistência retórica, porém, com uma rede de convergência baixa, pois mesmo mobilizando diversos atores, as translações nem sempre concluem o ciclo de geração de mudança efetiva, não tendo força suficiente para manter a rede.

Percebe-se que o desenvolvimento da GEC é prejudicado pela baixa visibilidade e aderência que os trabalhos escritos têm para publicação. Ao observar a GEC a partir de suas práticas, alguns temas tiveram maior fomento que outros, como é o caso da Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade, com um número expressivo de publicações dentro e fora da Contabilidade. Vale destacar, no entanto, que o processo de difusão da GEC, de certa maneira, ao menos no que tange aos seus artefatos, depende da competência que cada prática tem de se tornar algo amplamente aceito e pouco passível de contestação (caixa-preta).



Considerando o que foi colocado até aqui, entende-se que a pesquisa atingiu seu objetivo no sentido de utilizar o arcabouço da TAR para conduzir a compreensão da construção da GEC. Foi possível compreender o cenário atual em que a área se encontra, as diversas formas de interação entre atores, e como a retórica e inscrições agem na propagação e transformação de interesses dos principais envolvidos.

Pode-se dizer que, para o estudo da GEC, a TAR correspondeu à compreensão do processo de construção da teoria na prática, no qual os artefatos utilizados refletem construções mais sociais do que técnicas, meios pelos quais o conhecimento é difundido e consolidado, juntamente com a mobilização dos agentes, especialmente observando as etapas do processo de translação. Dessa forma, a TAR foi constatada como um recurso viável à investigação da construção do campo acadêmico, perspectiva que não está entre as mais comuns aos estudos da área (Joannides & Berland, 2013). Assim, esta pesquisa também contribui ao desenvolvimento do arcabouço da TAR como abordagem de pesquisa.

No que tange às limitações do presente estudo, destacam-se alguns pontos, iniciando por aqueles referentes às próprias técnicas de coleta de dados utilizadas: dificuldades que podem ser causadas pela comunicação e não compreensão entre as partes quando da utilização de entrevistas semiestruturadas ou o risco de não trazer fatos novos e ficar na superficialidade quando da observação participante (Marconi & Lakatos, 1999). Outro ponto importante é que, em relação à categoria Contexto, predominaram as ocorrências no curso de Ciências Contábeis, uma vez que não houve consulta de representantes de outros cursos.

Como sugestão de estudos futuros, artigos sobre a história da GEC fomentariam a melhor compreensão dessa nuance que tem tido pouca abertura na área, que poderiam englobar, por exemplo, o caso do GECON, brevemente mencionado nesta pesquisa, ou a influência da USP nesse processo, entre outras possibilidades. Em termos globais, a análise pode também se restringir a um aspecto particular da GEC (ex. artefatos ou seguir principais atores) ou a uma determinada perspectiva da TAR (ex. translação ou principais inscrições).

6. REFERÊNCIAS

- Afonso, P. S. L. P. (2007). *Modelling the intertwined roles of institutional and technical environments in Management Accounting change (Doctoral Thesis)*. University of Manchester.
- Alcadipani, R., & Tureta, C. (2009). Teoria Ator-Rede e Análise Organizacional: Contribuições e possibilidades de pesquisa no Brasil. *O&S*, 16(51), 647–664.
- Alcouffe, S., Berland, N., & Levant, Y. (2008). Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study. *Management Accounting Research*, 19(1), 1–17. <http://doi.org/10.1016/j.mar.2007.04.001>
- Anderson, S. W. (2006). Managing Costs throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management. *Handbook of Management Accounting Research*, 2(October 2005).
- Anderson, S. W., & Dekker, H. C. (2009). Strategic cost management in supply chains, part 1: Structural cost management. *Accounting Horizons*, 23(2), 201–220. <http://doi.org/10.2308/acch.2009.23.2.201>
- Bardin, L. (2011). *Análise de Conteúdo* (2nd ed.). São Paulo: Edições 70.
- Borges Slavov, T. N. (2013). *Gestão Estratégica de Custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual (Tese de Doutorado)*. Universidade de São Paulo.
- Briers, M., & Chua, W. F. (2001). The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based



- costing. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 237–269.
- Callon, M. (1986). Some elements of a sociology of translation: domestication of the scallops and the fishermen of St Brieuc Bay. In *Power, action and belief: a new sociology of knowledge?* (Routledge, pp. 196–223). London.
- Callon, M. (1991). Techno-economic networks and irreversibility. In J. Law (Ed.), *A Sociology of Monsters: Essays on Power, Technology, and Domination*. London: Routledge.
- Callon, M., & Muniesa, F. (2005). Peripheral Vision: Economic Markets as Calculative Collective Devices. *Organization Studies*, 26(8), 1229–1250. <http://doi.org/10.1177/0170840605056393>
- Cordella, A., & Shaikh, M. (2006). *From Epistemology to Ontology : Challenging the Constructed "truth" of ANT*. London School of Economics and Political Science Department of Information Systems Working Paper Series. London. Retrieved from <http://is2.lse.ac.uk/wp/pdf/WP143.PDF>
- Coyne, J. G., Summers, S. L., Williams, B., & Wood, D. a. (2010). Accounting Program Research Rankings by Topical Area and Methodology. *Issues in Accounting Education*, 25(4), 631–654. <http://doi.org/10.2308/iace.2010.25.4.631>
- Creswell, J. W. (2007). *Qualitative Inquiry and Research Design* (2nd ed.). California: SAGE Publications.
- Demo, P. (2012). *Ciência Rebelde: Para continuar aprendendo, cumpre desestruturar-se*. São Paulo: Editora Atlas.
- Dugdale, D., Jones, T., & Green, S. (2006). *Contemporary Management Accounting Practices in UK Manufacturing*. London: CIMA Publishing.
- El Kelety, I. A. E. M. A. (2006). *Towards a Conceptual Framework for Strategic cost Management - The Concept, Objectives, and Instruments*. Universit\ "atsbibliothek der Technischen Universit\ "at. Retrieved from http://deposit.ddb.de/cgi-bin/dokserv?idn=980955033&dok_var=d1&dok_ext=pdf&filename=980955033.pdf
- El-Dyasty, M. M. (2007). A Framework to Accomplish Strategic Cost Management. *SSRN Electronic Journal*. <http://doi.org/10.2139/ssrn.704201>
- Ellram, L. M., & Stanley, L. L. (2008). Integrating Strategic Cost Management With a 3DCE Environment: Strategies, Practices, and Benefits. *Journal of Purchasing and Supply Management*, 14(3), 180–191. <http://doi.org/10.1016/j.pursup.2008.05.003>
- Emsley, D. (2008). Different interpretations of a “fixed” concept: Examining Juran’s cost of quality from an actor-network perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3), 375–397. <http://doi.org/10.1108/09513570810863978>
- Ernst&Young, & IMA, I. of M. A. (2003). *Survey of Management Accounting*.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2012). *Managerial Accounting* (14th ed.). New York: McGraw-Hill.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da Contabilidade Gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie*, 7(2), 78–101.



- Guiliding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113–135. <http://doi.org/10.1006/mare.1999.0120>
- Hesford, J. W., Lee, S. H. (S), Van der Stede, W. a., & Young, S. M. (2007). Management Accounting: A Bibliographic Study. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, 3–26. [http://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01001-7](http://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01001-7)
- Hui, D. (2012). *Actor-network theory analysis of the budgetary process in the New Zealand school sector*. Auckland University of Technology.
- Joannides, V., & Berland, N. (2013). Constructing a research network: accounting knowledge in production. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(4), 512–538. <http://doi.org/10.1108/09513571311327444>
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The rise and fall of Management Accounting*. Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Jones, T. C., & Dugdale, D. (2000). The making of “New” Management Accounting: A comparative analysis of ABC and TOC. In *Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference* (pp. 0–28). Manchester.
- Jones, T. C., & Dugdale, D. (2002). *The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. Accounting, Organizations and Society* (Vol. 27). [http://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00035-6](http://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00035-6)
- Jorgensen, D. L. (1989). *Participant observation. Applied Social Research Methods Series* (Vol. 15). London: SAGE Publications. <http://doi.org/10.4324/9780203846452>
- Justesen, L., & Mouritsen, J. (2011). Effects of actor-network theory in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(2), 161–193. <http://doi.org/10.1108/09513571111100672>
- King, Keohane, & Verba. (1996). The Science in Social Science. In *Designing Social Inquiry* (Princeton).
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204–228. <http://doi.org/10.1108/09513570810854400>
- Latour, B. (1986). Visualisation and Cognition: Drawing Things Together. *Knowledge and Society*, 6, 1–40. <http://doi.org/10.1002/9780470979587.ch9>
- Latour, B. (2000). *Ciência em ação – como seguir cientistas e engenheiros sociedade afóra*. São Paulo: UNESP.
- Latour, B. (2001). *A esperança de Pandora: ensaios sobre a realidade dos estudos científicos*. São Paulo: EDUSC.
- Latour, B. (2005). *Reassembling the Social: An introduction to Actor-Network-Theory*. New York: Oxford University Press. <http://doi.org/10.1163/156913308X336453>
- Law, J. (1992). Notes on the thoery of the actor-network: ordering, stratefy and heterogeneity. *Systems Practice*, 5(1992), 379–93. <http://doi.org/10.1007/BF01059830>
- Law, J. (1999). After ANT: Complexity, Naming and Topology. In J. Law & J. Hassard (Eds.), *Actor Network Theory and after*. John Wiley & Sons. <http://doi.org/10.1111/1467-954X.46.s.1>



- Lord, B. R. (1996). Strategic management accounting : the emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, 7(1996), 347–366.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (1999). *Técnicas de Pesquisa* (4th ed.). São Paulo: Atlas.
- Reckziegel, V., Souza, M. A. De, & Diehl, C. A. (2007). Práticas de Gestão de Custos Adotadas por Empresas Estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Estado do Paraná. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 9(23), 14–27.
- Ronda-Pupo, G. A., & Guerras-Martin, L. A. (2012). Dynamics of the evolution of the strategy concept 1962-2008: A co-word analysis. *Strategic Management Journal*, 33(2), 162–188. <http://doi.org/10.1002/smj.948>
- Scapens, R. W., & Bromwich, M. (2010). Management Accounting Research: 20 years on. *Management Accounting Research*, 21(4), 278–284. <http://doi.org/10.1016/j.mar.2010.08.003>
- Shank, J. K. (2006). Strategic cost management: upsizing, downsizing, and right sizing. In A. Bhimani (Ed.), *Contemporary issues in management accounting*. Oxford University Press. Retrieved from [http://priatakberistri.com/download/accounting/Contemporary Issues in Management Accounting.pdf#page=372](http://priatakberistri.com/download/accounting/Contemporary%20Issues%20in%20Management%20Accounting.pdf#page=372)
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1997). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para crescer em mercados crescentemente competitivos*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Spradley, J. P. (1979). *The Ethnographic interview*. Belmont CA: Thomson Learning.
- Strauss, A., & Corbin, J. (2008). *Pesquisa Qualitativa: Técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada* (2nd ed.). São Paulo: Artmed.
- Zawawi, N. H. M., & Hoque, Z. (2010). Research in management accounting innovations An overview of its recent development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(4), 505–568. <http://doi.org/10.1108/11766091011094554>