

## Contribuição da Teoria Ator-Rede ao paradoxo da Gestão Estratégica de Custos

SIMONE ALVES DA COSTA

Universidade de São Paulo

### Resumo

O objetivo desse trabalho é analisar a aplicabilidade dos conceitos da Teoria Ator-Rede (TAR) ao arcabouço da Gestão Estratégica de Custos (GEC). Observa-se no atual momento da GEC que, apesar de ser considerada uma ferramenta de potencial incremento à competitividade, tem visto seu campo de estudo diminuir ao longo do tempo, além de ser alvo de contestações relacionadas ao seu *framework*, fatores que aqui podem ser chamados paradoxais. Nesse contexto, entende-se que a TAR representa uma concepção teórica e prática que possibilita investigar essas questões, uma vez que traz conceitos que auxiliam potencialmente na compreensão das relações entre os atores e os mecanismos de construção da rede, além da interação entre humanos e não humanos, muito importante para uma área que lida com tecnologias e ferramentas contábeis e gerenciais. Durante esta exposição, a TAR mostrou oferecer subsídios para a compreensão de quem são os agentes de maior influência neste processo, bem como de que maneira ocorrem os processos que concebem, alteram e referendam a GEC como área de conhecimento, bem como a sua rede de atores. Ainda, é possível compreender os mecanismos que levam à total institucionalização, legitimidade ou mesmo ao abandono de suas ferramentas, no que tange às relações intrínsecas entre os agentes, um passo anterior ao que geralmente fazem os estudos dessa área quando utilizam a Teoria Institucional para constatar a institucionalização de um artefato em uma organização. Durante esta pesquisa não foram encontrados estudos que mesclassem GEC e TAR, perspectivas propostas para entender a problemática em questão.

**Palavras-chave:** Teoria Ator-Rede, Gestão Estratégica de Custos, Rede.

### 1. Introdução

A contabilidade faz parte de uma complexa estrutura social (Lowe, 2001). Mais do que conceitos, relatórios, princípios e artefatos, ela é produto de interesses do meio (Meira, Kartalis, Tsamenyi, & Cullen, 2010). Joannides e Berland (2013) argumentam que não existe preocupação em entender como o conhecimento contábil é produzido. Eles afirmam que não se sabe como a comunidade de pesquisa contábil trabalha, tampouco como a rede acadêmica emerge e evolui. Logo, eles afirmam que já que não há *papers* lidando com a ontologia da produção do conhecimento, existe espaço para o entendimento de como ele é desenvolvido, estabelecido e a forma de construção nas redes de conhecimento contábeis.

Na década de 1980, a Contabilidade de Gestão foi alvo de críticas sobre a perda de relevância e utilidade do ferramental utilizado em suas análises (Johnson & Kaplan, 1987). A Gestão Estratégica de Custos (GEC) é uma das respostas a esse movimento. Para El Kelety (2006, p. 482), a GEC é uma filosofia munida de técnicas que ajuda a nortear a definição do futuro da empresa, focando não apenas em custos, mas em itens como receita, produtividade e valor adicionado ao cliente.

O objetivo desse trabalho é analisar a aplicabilidade dos conceitos da Teoria Ator-Rede ao arcabouço da Gestão Estratégica de Custos, com foco em compreender a construção da GEC como área de pesquisa. Obtendo tal compreensão será possível analisar se procede o aparente paradoxo da GEC: se informações de custos, que (supostamente) deveriam prover apoio à tomada de decisões e controles gerenciais, são relevantes para promover a competitividade e desempenho das empresas, por que, aparentemente, a temática que envolve a GEC parece diminuir no que tange à sua atuação e visibilidade?

Dentro da literatura relacionada à Contabilidade, há pouca ênfase em estudos empregando métodos voltados à sociologia, psicologia e áreas correlatas, metodologias

diferenciadas em relação às tradicionalmente aplicadas no ambiente contábil (Baxter & Chua, 2003; Chua, 2011). No entanto, Brignall (2007) aponta que o uso de diferentes abordagens metodológicas, bem como a análise das mais apropriadas de acordo com o problema de pesquisa, é desejável na pesquisa em Contabilidade de Gestão. Ademais, a TAR não tem seu uso expandido dentro da pesquisa em Contabilidade, apesar de estar crescendo ao longo dos anos (Zawawi & Hoque, 2010). A TAR ainda permite descrever efeitos que não podem ser captados por outras teorias sociais (Latour, 2006), como a teoria da contingência e a teoria institucional, mais comuns nos estudos da área (Justesen & Mouritsen, 2011; Lowe, 2001), o que é válido no sentido de garantir perspectivas multi-teóricas para a pesquisa em Contabilidade. Durante esta pesquisa não foram encontrados estudos que mesclassem GEC e TAR.

O capítulo 2 traz algumas questões controversas dentro do ambiente da GEC. O capítulo 3 explora a GEC de forma mais profunda, enquanto o capítulo 4 fala sobre os fundamentos da Teoria Ator-Rede, dentre eles, seus principais conceitos e estudos anteriores correlatos à GEC. O capítulo 5 faz uma discussão relacionada aos principais pontos levantados.

## **2. Paradoxo da GEC**

Antes de adentrar aos conceitos que circundam este estudo, é necessário compreender o que aqui é chamado de paradoxo da GEC. De um lado, nota-se que a competitividade leva os países à adoção de melhores práticas gerenciais (Bloom & Reenen, 2010), das quais a gestão da estratégia e dos custos faz (ou deveria fazer) parte. Por exemplo, em pesquisa realizada pela Ernst & Young em conjunto com o *Institute of Management Accountants* (IMA), em 2003, a gestão de custos é recomendada como um fator chave para o atingimento de objetivos estratégicos (Ernst&Young & IMA, 2003).

Por outro lado, o estudo da Ernst&Young e IMA (2003) mostrou que os gestores tendem ainda a adotar ferramentas tradicionais de gestão e mensuração de custos em detrimento às técnicas mais contemporâneas, sendo que tais ações não estão na lista de prioridades das empresas e, quando ocorrem, são mais relacionadas a práticas orçamentárias e implantação de ERPs (*Enterprise Resource Planning*). Nesse caso, o orçamento e os ERPs poderiam estar absorvendo um tempo adicional, que retiraria atenção de outras partes que envolvam gestão, como a gestão de custos.

Segundo El-Dyasty (2007), as técnicas tradicionais de custos estão mais voltadas à mensuração e controle de custos de produtos e serviços e não são suficientes para lidar com os novos desenvolvimentos econômicos e tecnológicos. Outros trabalhos demonstram que a GEC não dispõe de uma estrutura teórica consistente, estando ainda na sua infância (El Kelety, 2006), além de ser aplicada exclusivamente na literatura contábil, e não ter sido muito utilizada fora da contabilidade (Ellram & Stanley, 2008) e de, nas empresas, predominarem as medidas operacionais de custos, sem alcance da estratégia (Chenhall, 2008; Ernst&Young & IMA, 2003; Heckmann, Konik, Samakh, & Weissbarth, 2009).

Uma das reflexões mais críticas sobre o assunto foi publicada no ano de 2006 por John Shank (Shank, 2006). Nessa reflexão são realizadas afirmações que poderiam explicar o porquê da não expansão do tema nos meios acadêmico e organizacional.

O autor coloca que o assunto teve sua contribuição seminal dada por Simmonds no ano de 1981, tendo sido os anos 1990 a “década gloriosa”, na qual surgiram os primeiros estudos de caso, aplicações piloto em empresas e difusão dos conceitos relacionados à GEC em consultorias e firmas especializadas. Mesmo nesse período, notou-se que as práticas gerenciais em ascensão não tinham sua correspondente aplicação e análise em *journals* de impacto, de forma que os assuntos tratados não compuseram o *mainstream* dos livros-texto, tampouco a teoria ou as principais searas do mundo corporativo.

Outro ponto notado foi que, no início, as aplicações de GEC nas organizações cresciam sem envolvimento dos contadores-gerenciais, o que, de certa forma, na visão do autor,

demonstra falta de habilidade e perfil dos contadores com os novos temas empreendidos, além de certo despreparo frente à mudança requerida do profissional para lidar com esses assuntos, dando a entender a importância dos participantes do processo para a efetivação do mesmo.

Na década seguinte, ele comenta que é possível observar que as associações de contadores gerenciais, de forma geral, não prosperaram. Nos periódicos acadêmicos, poucos artigos haviam sido publicados com temas relacionados à GEC. Percebia-se também um declínio no currículo de Contabilidade de Gestão, com predominância mais aos temas de controle gerencial, mais operacionais, em detrimento aos de suporte à tomada de decisão, mais estratégicos, na visão do autor. Da mesma forma, periódicos importantes da área não costumavam publicar trabalhos sobre tais temas, o que incluía a GEC.

Paralelamente, Shank (2006) coloca que passou a ter uma ênfase das consultorias e firmas especializadas em temas relacionados à tecnologia da informação e ao suporte regulatório, tendo sido, por exemplo, os ERPs vendidos como ferramenta para tomada de decisão embora, na prática, servissem de apoio para o processamento de transações. Ainda, os escândalos contábeis ocorridos no início dos anos 2000 fizeram com que os esforços fossem redirecionados da Contabilidade de Gestão para temas relacionados à prevenção e detecção de fraudes e controles, ou seja, atenção maior passou a ser direcionada à Contabilidade Financeira.

Consequentemente, o autor comenta que, nas empresas, o número de profissionais voltados à Contabilidade de Gestão tem diminuído, fazendo com que a informação da área seja vista apenas como um subproduto dos ERPs em muitas delas. Ademais, dos profissionais remanescentes, boa parte do tempo é tomado com questões relacionadas a risco e fraudes, como a Lei Sarbanes-Oxley. Tal consideração faz lembrar as questões da dominância da contabilidade financeira sobre a gerencial enunciada por alguns autores (Arnold, 1989; Brooks, 1988; Halbouni & Hassan, 2012; Richardson, 2002), que afirmam que essa situação conduz a uma menor priorização sobre os processos que envolvem a Contabilidade de Gestão de uma forma geral.

Na academia, segundo o autor, o número de *journals* importantes da área de custos tem se restringido. Profissionalmente, ele comenta que praticamente não existem associações que promovam o assunto, o que reforça ainda mais seu argumento de que a Contabilidade de Gestão não tem prioridade nas organizações, perdendo espaço para itens mais técnicos, como os padrões contábeis advindos da Contabilidade Financeira. Nas organizações, a visão que se tem é da contabilidade como um fim em si mesma, e não como uma ferramenta para gestão do negócio. A informação gerencial acaba sendo fornecida por analistas de formações distintas, fazendo com que as rotinas de Contabilidade de Gestão estejam mais relacionadas ao suporte e ERPs, e não a ser uma ferramenta de gestão estratégica.

Sintetizando, o autor comenta que é mais fácil para professores e contadores gerenciais desconsiderarem a complexidade que envolve a inclusão da estratégia no ensino de conceitos de custos. Logo, há pouca multidisciplinaridade e integração nos conteúdos.

O trabalho mencionado até aqui, ainda que se desconsidere o fato de ser uma percepção individual do autor sobre a realidade, traz *insights* interessantes, sendo um texto no mínimo provocativo, que pode motivar potenciais pontos de investigação para as pesquisas. Resumidamente, o autor traz à tona um desconforto com a baixa visibilidade acadêmica e empresarial que a GEC alcançou, mesmo sendo um tema importante e contendo em seu arcabouço várias ferramentas que poderiam auxiliar as organizações.

Olhando a situação por outra perspectiva, mais um olhar crítico é o de Chua (2011) que, em resposta à argumentação de Ohlson (2011), procurou discutir a ideia de uma pesquisa contábil bem sucedida. Ele coloca que, em geral, falta na pesquisa contrapor as ideias ao método. Faltam, também, profundas e fortes conexões com a prática.

Baseado na perspectiva de Latour, o autor utiliza para exemplificar sua fala a visão da ANT, a fim de mostrar que as redes determinam o que será considerado uma pesquisa bem sucedida. Segundo ele, o sucesso está nas mãos de outros e há um limite para o quanto o pesquisador individualmente pode, de fato, causar influência por meio de seu trabalho, por existirem restrições institucionalizadas (Latour, 2000). Sob esse ponto de vista, ele argumenta que o processo do que é verdade em um meio depende do convencimento de cientistas relevantes da área. Logo, o sucesso é um exercício de persuasão crescente (Chua, 2011).

Dentro da visão da Teoria Ator-Rede, Chua (2011) pontua alguns exemplos de outros significantes, ou seja, entidades ou elementos, tanto humanos quanto não humanos, que se pronunciam sobre a validade, valor e confiabilidade, nesse caso, da pesquisa. Por exemplo, humanos – revisores e editores; e não humanos – algoritmos (como o fator de impacto), técnicas de classificação, tecnologias de contagem etc.

Para o autor, na pesquisa em contabilidade não existe apenas o ramo econômico-financeiro – contrário ao que é enfatizado no trabalho analisado (Ohlson, 2011). Sintetizando o pensamento do autor, há prejuízo para a Contabilidade enquanto os pesquisadores da área se restringem a perspectivas ou métodos direcionados aos principais *journals*. A ausência de diversidade produz menor abertura a algumas linhas de pesquisa e isso repercute em toda a comunidade acadêmica.

Nesse contexto, pode-se traçar um paralelo com a argumentação de Ittner & Larcker (2001), sobre a fragilidade das pesquisas em Contabilidade de Gestão em relação ao embasamento teórico, metodológico e à abordagem longitudinal; de Zimmerman (2001), sobre o baixo nível de inovação dos pesquisadores da área; e de Luft & Shields (2002), em resposta a Zimmerman (2001), sobre a necessidade de explorar outras teorias das ciências sociais, como economia, psicologia e sociologia, a fim de obter resultados mais diversificados e, portanto, condizentes com a realidade.

Baxter e Chua (2003) apontam a utilidade de visões de pesquisa alternativas em Contabilidade de Gestão, como a Teoria Institucional e a TAR que, embora crescentes, ainda são incipientes. O estudo de Zawawi e Hoque (2010) mostra não ter havido muita alteração em relação a esse panorama nos últimos anos.

Até aqui, fazendo convergir as visões de Chua (2011) e Shank (2006), a perspectiva da rede que influencia a Contabilidade de Gestão e, especificamente, a GEC pode auxiliar a verificar os fatores analisados por Shank.

A preocupação com a existência de um corpo teórico consolidado sobre GEC e com as implicações práticas que envolvem a Gestão Estratégica de Custos não foi alvo somente das reflexões de Shank, mas motivou diversos trabalhos, que deram origem a uma relação de argumentos sintetizados a seguir: profissionais de contabilidade tem 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); 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 Contabilidade de Gestão, mas sim, a outras áreas, como Gestão de Operações, Tecnologia da Informação e Administração Geral, fato que questiona o modo como a Contabilidade de Gestão pode ser percebida estrategicamente (Anderson, 2006; Chenhall, 2008); 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: “Nunca estamos diante de ‘ciência, tecnologia e sociedade’, mas sim de uma gama de associações mais fortes e mais fracas” (Latour, 2000, p. 232).

Retomando os pontos principais colocados até aqui, tem-se, de um lado, um corpo de conhecimentos da Gestão Estratégica de Custos, envolvido por controvérsias quanto a sua profundidade teórica e aplicação/difusão prática. Tal temática, supostamente, favorece a gestão no que tange a ampliar a competitividade das empresas, no entanto, sem relevância percebida no meio, como foi descrito. De outro lado, encontra-se o estudo de redes, mais especificamente a Teoria Ator-Rede, que mostra como o coletivo pode ser construído por meio da movimentação de diversos atores, humanos e não humanos. Um estudo que una as duas visões não foi encontrado durante essa pesquisa. Assim, fica evidente a necessidade de se compreender a forma como esses agentes se mobilizam ou vem se mobilizando na construção da GEC.

### **3. Gestão Estratégica de Custos**

Foi por meio de Shank e Govindarajan (1997) que o entendimento da Contabilidade de Gestão Estratégica moveu-se para uma Gestão Estratégica de Custos, fortemente influenciada pelos estudos de Porter (1985). Anderson (2006) sugere que, tanto empresas quanto acadêmicos, necessitavam expandir sua área de atuação naquele período, ambiente que favoreceu a GEC. Não se deve, no entanto, confundir os termos. A Contabilidade de Gestão Estratégica estaria mais ligada a criar artefatos de mensuração contábil para auxiliar gestores em processos de tomada de decisão, enquanto a GEC estaria atrelada ao processo decisório.

Ainda não é claro o *framework* que compõe a GEC (El Kelety, 2006; Langfield-Smith, 2008), alegando-se a natureza exploratória em que ainda se encontram os estudos sobre o tema (El Kelety, 2006). Se é fato que a GEC encontra-se em estágio exploratório, talvez seja aceitável que haja incertezas no que tange à composição de seu arcabouço, bem como ao estágio de desenvolvimento dos estudos, dado que a pesquisa nessa fase ainda busca um conhecimento maior do fenômeno.

Para entender o estágio de desenvolvimento em que se encontra a pesquisa em GEC, é importante retomar o pensamento ou estudos anteriores de autores que pesquisam sobre o tema. O estudo de Shank (2006) coloca situações que vão desde a inoperância da rede de pesquisadores e associações de classe até a não prioridade do assunto nas searas profissionais.

Embora não seja uma pesquisa de campo, a reflexão proposta pelo autor provoca um repensar da GEC, principalmente à medida que outros estudos, dentre eles pesquisas empíricas, corroboram os comentários do autor. No ensaio de Shank (2006) são destacados pontos como: utilização das práticas de custos pelas empresas; questões relacionadas à formação profissional em custos; uso da informação de custo como ponto de apoio ao processo decisório; utilização de práticas de custos em outras áreas que não necessariamente envolvam a Contabilidade de Gestão; perda de espaço do tema GEC na prática e diminuição de estudos do tema nas pesquisas da área.

Sobre a utilização das práticas de custos pelas empresas, Dugdale et al. (2006), pesquisando companhias de manufatura do Reino Unido, constataram que as empresas preferem técnicas de custeio mais simples, como margem de contribuição, e, no geral, tendem a adotar as que são tidas como as “melhores práticas” para realizar suas análises. Práticas de orçamento e previsão são bem consolidadas nas companhias estudadas, ao contrário do ABC, que não teve adesão nas indústrias e teve baixa aderência nas empresas prestadoras de serviços analisadas.

Já a pesquisa da Ernst&Young e IMA (2003) cita o baixo nível de comprometimento dos gestores como uma das principais causas de insucesso na implantação de novas ferramentas de custos nas empresas. Além disso, quando implementadas, sobressaem práticas relacionadas a áreas operacionais, argumento corroborado pelos estudos de Chenhall (2008) e

Heckmann et al. (2009). Bhimani e Gosselin (2009) destacam a preferência por ferramentas tradicionais de custos, informação também citada no estudo de Dugdale et al. (2006).

Sobre questões relacionadas à formação profissional em custos, Böer (2000) e Bjørnenak (2000) comentam sobre o baixo suporte que o ensino de Ciência Contábil dá ao processo de tomada de decisão. Haveria um desalinhamento entre a academia e o mercado, fato corroborado pelas pesquisas de Tan, Fowler e Hawkes (2004) e Ekbatani e Sangeladji (2008); e no que tange aos assuntos de interesse dos livros (Böer, 2000; Hoffjan & Wompener, 2006).

Tan et al. (2004) entrevistaram docentes e profissionais de mercado sobre os temas que seriam importantes em Contabilidade de Gestão, sendo que os primeiros estariam mais interessados em temas atuais, enquanto os últimos dariam mais importância aos temas tradicionais.

Ekbatani e Sangeladji (2008) buscaram saber onde haveria uma potencial divergência de opiniões entre acadêmicos e práticos, na pesquisa em Contabilidade de Gestão e de custos, sobre os principais temas e habilidades a serem desenvolvidos nos cursos de graduação. Foram entrevistados 34 professores e 29 profissionais da área nos Estados Unidos. Apesar de os pesquisadores concluírem que não há diferenças significativas entre as percepções dos dois grupos, notou-se que entre as ferramentas pesquisadas, algumas técnicas contemporâneas de custos tiveram um índice muito baixo de citação entre os grupos, como é o caso do Custeio por Ciclo de Vida.

Hoffjan e Wompener (2006) levantaram os principais livros de Contabilidade de Gestão em três países: Inglaterra, Estados Unidos e Alemanha. Foi constatado que os livros abordam custos ou estratégia e dificilmente a correlação entre os dois assuntos. Nesse caso, os autores também perceberam divergências entre os países, havendo um alinhamento maior entre os de língua inglesa, como suposto por Dugdale et al. (2006).

Sobre o uso da informação de custo como ponto de apoio ao processo decisório, um ponto levantado nas conjecturas de Dugdale et al. (2006) é a amplitude do *staff* envolvido em processos de custos, não se limitando aos profissionais contábeis. Essa percepção também é compartilhada por Anderson (2006), que acredita que a Gestão Estratégica de Custos não está limitada aos profissionais de Contabilidade de Gestão, mas permeia toda a organização. Sendo assim, por não estar confinada ao espaço ou aos profissionais da área contábil, é que ela pode estar sendo realizada com sucesso nas organizações. Isso levanta uma possibilidade de que a GEC de fato está sendo realizada, muitas vezes por profissionais de outras áreas, e desenvolvida em campos de estudo distintos.

Evidência contrária tem sido descrita até aqui sobre o caminho que a GEC tem percorrido na Contabilidade de Gestão, o que pode sinalizar que, em algum ponto do tempo, o profissional contábil perdeu o tempo de resposta ao que era relevante e necessário aos processos decisórios. Chenhall (2008) também afirma que outras áreas como Recursos Humanos, Tecnologia da Informação, Marketing, Produção etc. se definem estrategicamente com mais facilidade e é onde na verdade está a essência da GEC.

A visão da área com baixo potencial de apoio ao processo decisório também é apresentada no estudo de Heckmann et al. (2009), onde os executivos entrevistados sobre mecanismos de resposta à crise mostraram maior foco em medidas tradicionais e operacionais de custos.

Além de outras áreas e profissionais que potencialmente podem estar envolvidos na GEC, é preciso destacar que os temas que dela fazem parte podem ter perdido espaço para outros, como é o caso do BSC, Ativos intangíveis e Valor Econômico Adicionado (Ittner & Larcker, 2001); ou tecnologia da informação, ERPs, risco, gestão de fraudes e a Lei Sarbanes-Oxley (Shank, 2006).

Sobre a perda de espaço do tema GEC na prática, há evidências de que isso não é exclusividade da GEC, mas sim, um problema enfrentado pela área de Contabilidade de Gestão como um todo (Berland, Joannides, & Levant, 2010; Qu, 2006) e que, por consequência, também afeta as práticas de custos relacionadas à estratégia (Bhimani & Gosselin, 2009; Briers & Chua, 2001). Langfield-Smith (2008) argumenta que os artefatos da GEC não tem plena compreensão por parte dos profissionais e/ou empresas; mesmo assim, acabam exercendo potencial influência sobre o rumo dos negócios.

Sobre a diminuição de estudos do tema GEC nas pesquisas, especialmente considerando o acervo da Contabilidade de Gestão, na revisão de Zawawi e Hoque (2010) sobre as inovações na área utilizando os 22 principais *journals*, foi verificado que pesquisas em temas como Gestão baseada em valor, *Benchmarking*, Custeio do ciclo de vida e Custeio alvo têm recebido pouca atenção.

Possivelmente um dos maiores problemas enfrentados pela GEC atualmente é que por não ter um *framework* consistente (El Kelety, 2006; Langfield-Smith, 2008), as pesquisas são dispersas e abordam temas diferentes, que nem sempre são necessariamente atribuíveis ao ponto de vista estratégico de custos, limitando-se, em muitos casos, a práticas de mensuração ou de gestão operacional de custos. Tais abordagens não constituem nenhum demérito à pesquisa da área de custos como um todo, mas dificultam o desenvolvimento da GEC.

Por meio dos pontos apresentados, nota-se que as pesquisas vêm comprovando de certa forma as percepções de Shank (2006), mesmo que se referindo aos assuntos abordados de forma periférica ou pontual. A seção seguinte elucidada a TAR e seu uso na pesquisa em GEC, bem como a potencial utilidade de seus conceitos para entender os desdobramentos da discussão realizada até aqui para a GEC.

#### 4. Teoria Ator-Rede

A Teoria Ator-Rede veio de estudos da ciência e da tecnologia, sendo seus principais autores Bruno Latour, Michel Callon e John Law. Foucault também auxilia em algumas análises que envolvem poder, mas o foco principal é discutir os atores como efeitos das redes as quais pertencem (Gao, 2005).

Justesen & Mouritsen (2011) mostram que, apesar de a maioria dos estudos serem etnográficos ou historiográficos, a TAR tem influenciado as pesquisas em contabilidade. Segundo os autores, o livro *Ciência em Ação* é o mais utilizado nos estudos contábeis, onde são explorados os principais conceitos que a abordagem propõe (Latour, 2000).

A TAR não é uma teoria sofisticada da forma prática, já que uma teoria tradicional procura explicar as coisas, no entanto, ela está mais preocupada em descrever como os fatos acontecem (Hui, 2012). 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 ator-rede” (Hui, 2012, p. 113).

Outra abordagem possível na pesquisa utilizando a TAR é a consideração da produção do conhecimento, ao observar a rede em que vários tipos de atores interagem para seu estabelecimento, avanço e desenvolvimento (Joannides & Berland, 2013).

##### 4.1 Principais conceitos

Um dos primeiros conceitos de que trata a TAR são os Atores, que são os participantes da rede, ou seja, todos aqueles que de alguma forma auxiliam a compor um fato e interagem no ambiente social, influenciando diretamente a concepção e propagação de um assunto. Dentro desse processo, Latour (2006) coloca que os atores que devem ser adicionados são aqueles que de alguma forma acrescentam algo à descrição ou à explicação, do contrário, não podem ser considerados relevantes. Morgan (2012) afirma que “não é o que a pessoa faz que o qualifica como um ator, mas porque ela faz” (Morgan, 2012, p. 37).

Segundo Latour (2001), os atores podem ser humanos ou não humanos (*actants* ou atuantes). Os *actants* podem ser cálculos, resultados de experimentos ou quaisquer outros

meios utilizados para disseminar um conhecimento na rede. O autor pontua que “. . . quando aprendemos alguma coisa sobre o controle de humanos, transferimos esse conhecimento a não humanos, dotando-os de mais e mais propriedades organizacionais” (Latour, 2001, p. 238). Ainda, sugere que um não humano é um ator que está por trás de humanos anônimos (Latour, 2005).

Joannides e Berland (2013, p. 5) colocam que não humanos, por excelência, podem ser *journals*: “. . . revisores anonimamente falam para o periódico cuja estratégia editorial (e atualmente o fator de impacto) atrai outros humanos”. Nesse caso, os editores tem o papel-chave de levar um *paper* adiante ou não, conduzindo o processo de revisão. Dessa forma, segundo os autores, quando os seres humanos centrais desaparecem e novos atores entram, os periódicos deixam o papel de mediadores do conhecimento e passam ao de atores não humanos, o que amplia sua atuação, já que podem inscrever de forma autônoma editores convidados, revisores e novos autores. A dependência de árbitros e editores convidados para edições especiais torna a revista atuante no avanço, estabelecimento e desenvolvimento da produção de conhecimento.

Latour (2001) coloca que da associação de humanos e não humanos é que se constrói o coletivo. A construção dos fatos científicos é um processo coletivo, que é realizada com base na retórica de afirmações que reforçam ou invalidam os fatos (Latour, 2000).

Latour (2004) concorda com os construtivistas no ponto em que as realidades humanas dependem de muitas mediações, que são compostas de ingredientes heterogêneos e tem muitas histórias. A realidade será construída sob essa égide, porém, para que se mantenha, necessita de reparo constante.

“Nas ciências, o grau de objetividade e certeza é diretamente proporcional ao grau de artificialidade, camadas, heterogeneidade, multiplicidade e complexidade das mediações.” (Latour, 2004, p. 458). A mediação significa que um evento ou ator não são definidos pelo que consomem ou produzem, mas sofrem influência de ações provocadas (Latour, 2001). Assim, os agentes de um processo podem ser atores de fato, no sentido de realizar mediações, ou meros intermediários dos eventos.

Para Latour (2000), o sucesso científico da ciência depende da ação das redes. A rede é mediadora, ou seja, proporciona uma fileira de ações na qual cada participante se torna um mediador (Demo, 2012).

Chua (2011) argumenta que o sucesso da rede depende do contexto e da institucionalização, e isso é percebido de diferentes formas pelos atores. Nessa ideia, pode-se traçar um paralelo com a visão de Berger e Luckmann (2007), de que o cotidiano é interpretado pelos homens como uma realidade que faz sentido a eles, tornando o mundo coerente.

Outro conceito importante é o de translação, sendo que por translação entende-se o mecanismo pelo qual o mundo ganha forma, em outras palavras, a maneira como os atores se associam e se mantêm fiéis às suas alianças (Callon, 1986).

Latour (2000, p. 178) afirma que a translação é “. . . a interpretação dada pelos construtores de fatos aos seus interesses e aos das pessoas que eles alistam”. Em outras palavras, “transladar interesses significa, ao mesmo tempo, oferecer novas interpretações desses interesses e canalizar as pessoas para direções diferentes” (Latour, 2000, p. 194).

A ideia é combinar interesses até então divergentes em um único e novo objetivo composto (Latour, 2001), ou seja, é a “criação de um vínculo que não existe e que, até certo ponto, modifica os dois originais” (Latour, 2001, p. 206).

Já o conceito de porta-voz entende-se como “alguém que fala em lugar do que não fala” (Latour, 2000, p. 119), ou seja, indivíduos que ganham o *status* como representantes de outros. Os porta-vozes acabam, de alguma forma, assumindo uma hierarquia de poder em alguma instância, a fim de se legitimar como representantes de outros (Hui, 2012).



Sintetizando os conceitos descritos até aqui, Hui (2012, p. 100) comenta que “o sucesso das alianças poderia apenas ser atingido pelo processo de translação em que atores aceitem o papel definido e atribuído a eles”. Das translações surge a Inscrição, que Latour (2001, p. 350) conceitua como tipos de transformação que se materializam de alguma forma. Latour (2000) apresenta o conceito de inscrições, usando o exemplo dos navegadores. A inscrição seria todo o material ou descritivo encontrado na viagem, de forma a torna-la dotada de sentido. Um exemplo de inscrição são as quantificações em contabilidade que, segundo Robson (1992), capacitam a ação à distância. As inscrições são móveis, estáveis ou combinadas, e aceleram o controle à longa distância, favorecendo as ações em rede.

Segundo Robson (1992), dentro da contabilidade, o potencial de atuar como inscrição estaria no material gráfico que compõe o reporte contábil: escrita, números, listas, tabelas etc. Assim, o que ele chama de “a metáfora do número na contabilidade” está relacionado à necessidade de exercer controle à longa distância por quem dela faz uso. Tais utilizações acionam o processo de translação, aumentando o alcance e sucesso da rede.

Ainda dentro do *framework* da ANT, outro conceito recorrente são as centrais de cálculo. Um exemplo desse tipo de elemento são os próprios números contábeis, citados por Robson (1992) como potencial inscrição para facilitar a ação à distância da rede. Por exemplo, as equações, que mostram as associações e definem relações, expressando até mesmo medidas de resistência das próprias associações. Seria então mais importante o estudo e interpretação delas do que o estudo dos fatos e mecanismos propriamente ditos, uma vez que as equações os agregam e os levam para dentro das centrais de cálculo.

Além de cálculos e equações, as técnicas seriam outro elemento potencial das centrais de cálculo. Latour (2001, p. 213) pontua que “as técnicas, porém, modificam a substância de nossa expressão e não apenas a sua forma. As técnicas têm significado, mas produzem significado graças a um tipo especial de articulação . . .”. Em outras palavras, mesmo as técnicas mais simples são “sociotécnicas”.

Callon e Muniesa (2005) consideram que, mesmo que sejam contestadas, as translações em contabilidade (ocasionadas por seus registros) ou a rede entre o ator e o contexto (que pode ser quebrada), dependem mais da legitimidade dos números contábeis, ou seja, da quantificação propriamente dita, muitas vezes aliada a mecanismos retóricos para assegurar tal legitimidade. A retórica pode até ter mais espaço do que o instrumento em si.

À medida que vai sendo gerado um todo organizado, obtendo-se uma coesão, aparece a caixa-preta: “fato plenamente aceito ou objeto não-problemático” (Latour, 2000, p. 216). Segundo o autor, ela se move no espaço e se torna duradoura por meio da ação de muitas pessoas, pois se não houver quem a adote, ela irá desaparecer, mesmo que muita gente a tenha usado antes. Isso é uma observação relevante, devido ao fato de que muitos interagem com ela, mas nem sempre serão as mesmas pessoas que alimentarão esse processo, o que reforça a importância de um trabalho contínuo por parte da rede, como já citado.

Na sequência, alguns estudos realizados usando a abordagem da TAR são explorados, a fim de elucidar os conceitos apresentados até aqui.

#### 4.2 Estudos anteriores

Para entender como os conceitos da seção anterior estão sendo aplicados nas pesquisas, são apresentados na sequência alguns estudos já realizados com foco em temas 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. Na conclusão do trabalho, fica claro que adoções cíclicas e abandono de diferentes tecnologias de custeio não são saídas lineares de um exercício de avaliação custo-benefício cuidadoso. Assim, as novas tecnologias

contábeis acabam sendo adotadas por crenças, de uma forma temporária e, posteriormente, são abandonadas.

Outro trabalho interessante, também sobre o ABC, é o de Jones e Dugdale (2002). O artigo explora a ascensão da ferramenta com base na ANT. Na metodologia, os autores seguem os atores-chave e seus intermediários, e delineiam como eles constroem o ABC por meio de uma rede de aliados humanos e não humanos.

Nesse contexto, o ABC aparece como um sistema pericial sócio-técnico que é formado mutuamente com a construção das redes de atores que o criam. Sendo um sistema especialista, o ABC é ao mesmo tempo uma resposta e um contribuinte do meio. Usando a abordagem de Callon (1991), os autores afirmam que a rede se compõe de atores e intermediários, sendo esses últimos algo ou alguém que passe entre os atores e defina a relação entre eles.

Para achar indícios do ABC, Jones e Dugdale (2002) escolhem um ator para seguir: Kaplan. Em seguida, analisam a rede de Harvard e do CAM-I. Segundo os autores, as práticas do ABC foram sendo disseminadas pelos atores nos principais *journals* acadêmicos da área. Enquanto isso, muitos outros atores foram se interessando pelo ABC. As ideias também logo atravessaram o oceano e tiveram aderência no Reino Unido. Lá eles não encontraram oposição, e logo ganharam aliados como o CIMA e outros acadêmicos. Eles afirmam que “o início de 1990 é um momento em que os consultores de gestão estão com fome de novos conceitos para vender. A década de 1980 viu ondas de filosofias de gestão – JIT (*Just in Time*), TQM (*Total Quality Management*), TCO (*Total Cost of Ownership*), fabricação de classe mundial, produção enxuta . . .” (Jones & Dugdale, 2002, p. 150). Isso se reflete na disseminação do conceito na rede.

Além dos atores humanos, cujo papel foi essencial na criação da rede e disseminação dos conceitos, eles também destacam o papel do computador, por meio de um *software*, que de alguma forma se tornou uma caixa-preta no que diz respeito à tecnologia relacionada à Contabilidade de Gestão. Uma última justificativa para a ascensão do ABC se refere a um diagnóstico mais amplo, relacionado às mudanças globais, cuja produção e os mercados necessitavam de prescrições de práticas gerenciais que pudessem ser adotadas, respondendo a essas novas demandas.

Emsley (2008) usou os conceitos da TAR para examinar eventos 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. Comentando sobre as implicações práticas do estudo, ele conclui que técnicas, como o custo da qualidade de Juran não são fixas, nem deveriam ser implementadas em função da moda. Para gerenciar o processo de inovação mais adequadamente, os profissionais precisam entender a heterogeneidade dos interesses dos atores, a complexidade do contexto e a natureza iterativa do processo de inovação.

Deve-se destacar que o custo da qualidade, tido como objeto final do processo de implantação, emergiu de uma série de eventos locais, relacionados ou não, que não estavam previstos no *framework* do custo da qualidade de Juran em sua concepção original. Talvez em função disso, a substância da translação foi diferente em cada planta. Foi aberta a caixa preta, bem como os interesses heterogêneos, que não apenas afetaram o processo de translação, mas também, como o custo da qualidade foi percebido em relação ao seu sucesso (ou não). 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 uma das plantas.

O fato de o conceito ter sido interpretado de formas diferentes em cada planta e também ter outra concepção em relação à teoria de onde se originou (o custo da qualidade de Juran)

corroborar os achados de Qu (2006) e Alcouffe et al. (2008): o movimento da rede fez toda a diferença na forma como o conceito original foi interpretado e abordado na prática.

Retomando o estudo de Alcouffe et al. (2008), os autores procuraram entender a natureza da mudança contábil, usando como principal o conceito de translação. Foram estudados os métodos: *Georges Perrin Method* (GPM) e *Activity Based Costing* (ABC), olhando principalmente a difusão desses processos de inovação na França.

O processo de translação seguiu as quatro etapas propostas por Callon (1986), de onde eles concluem que a mudança contábil não é pré-determinada, mas pode fazer diversos movimentos de avanço ou retrocesso e de reformulações retóricas. A pesquisa explorou como controvérsias locais interferem na globalização e dificultam o processo de normalização/homogeneização das práticas de Contabilidade de Gestão. Com isso, eles colocam algumas questões argumentando que pouco se conhece sobre como os caminhos da Contabilidade de Gestão se movem no tempo e no espaço. Do ponto de vista da ANT, movimentos de tempo/espaço e translações estão interligados. Não podem se movimentar sem alguma adaptação/translação e vice-versa. Ainda, qualquer difusão em tempo e espaço é um paradoxo, pois o seu resultado leva tanto a práticas homogêneas quanto heterogêneas.

Nesta seção, procurou-se levantar alguns trabalhos relevantes para compreender e avaliar a aplicabilidade da abordagem da TAR aos artefatos da GEC. Na seção seguinte são discutidos os principais pontos levantados até aqui.

## **5. Discussão**

Pensando na aplicabilidade da abordagem da TAR aos estudos em contabilidade, e aqui especialmente à GEC, nota-se que a teoria de Latour foi uma das sete alternativas mencionadas para a pesquisa em Contabilidade de Gestão, em revisão dos estudos da área na *Accounting Organization and Society* por Baxter e Chua (2003). Os autores consideram que o uso dessas abordagens aumenta a consideração da interdisciplinaridade na pesquisa em Contabilidade de Gestão, bem como pode sustentar contribuições distintas no futuro.

Tais considerações foram realizadas após análise de quão frágeis são os números contábeis, mostrando que eles são construídos para acomodar certos interesses. Também é destacado o uso da translação, que reflete interesses dos construtores de fatos que irão mobilizar suas redes para essa finalidade. Ademais, os números acabam sendo massa de manobra para influenciar políticas e tomadas de decisão em órgãos ou empresas em que se atue. O trabalho também destaca possíveis benefícios no uso de teorias alternativas como a TAR, por exemplo, no engajamento com o futuro, para contemplar as necessidades da globalização, do hibridismo (novas entidades produzidas pela conectividade no universo globalizado) e da sociedade em rede.

Justesen e Mouritsen (2011) mostram como a TAR tem influenciado as pesquisas em contabilidade. Eles também comentam campos não explorados da abordagem de Latour, principalmente os trabalhos mais recentes. Segundo os autores, um dos conceitos mais utilizados é o de translação, como também se pode notar pelos textos apresentados até aqui, que possibilitaria entender com mais clareza processos relacionados à mudança dentro do ambiente contábil.

Outro ponto levantado pelos autores é que as tecnologias contábeis e cálculos tem um papel importante, uma vez que são vistas como participantes da concepção, desenvolvimento e estabilização das atividades na empresa, tal como os atores não humanos (Latour, 2000).

As novas abordagens do trabalho de Latour indicadas 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 focar mais nos construtores da rede (fatos) e em seus truques retóricos. Em outras palavras, os autores argumentam que é importante compreender os números contábeis e inscrições não como ferramentas dotadas de poder por si só, mas sim, pela construção social em que estão

inseridos, ou seja, porque eles fazem parte da rede de atores pela qual a contabilidade se move, interagindo com os agentes desse movimento.

Pelo exposto até aqui, 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.

Ainda pensando na utilização conjunta, deve-se considerar o pensamento de Chua (2011), que coloca em cheque o progresso da Contabilidade como área de pesquisa enquanto os pesquisadores se restringirem às perspectivas ou métodos para os *top journals* da área. Logo, o uso de abordagens alternativas de pesquisa, como sugerido por Baxter e Chua (2003), pode permitir visualizar outra nuance na pesquisa em GEC.

Joannides e Berland (2013) colocam que as publicações construídas sob a ótica da TAR, de forma geral, em Contabilidade, se dividem em três grupos: (1) Os que estudam os 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) Os que estudam como as inovações de Contabilidade de Gestão 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 (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 o Custo 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, estudos focados nesse segundo grupo podem trazer potenciais contribuições ao estudo da GEC. Não foram encontrados trabalhos especificamente de GEC relacionados ao terceiro grupo, o que também aponta para possibilidades de pesquisa.

Sintetizando os principais conceitos da Teoria Ator-Rede, pode-se inferir alguma interpretação e aplicação ao campo da GEC, à luz da revisão teórica realizada até aqui.

Por exemplo, os atores são participantes e efeitos das redes aos quais pertencem, e contribuem efetivamente para disseminação dos conceitos, enquanto os *actants* (atores não humanos) influenciam o processo organizativo, auxiliando a entender como os fatos acontecem. Podem ser considerados *actants* quaisquer meios utilizados para disseminação de um conhecimento na rede (Hui, 2012; Joannides & Berland, 2013; Justesen & Mouritsen, 2011; Latour, 2000; Morgan, 2012). Os atores de GEC envolvem profissionais das áreas acadêmica e de mercado, como docentes, pesquisadores, consultores e gestores. Esse grupo auxilia na criação e desenvolvimento do conceito nas suas respectivas áreas de atuação. Em contrapartida, periódicos, artefatos, tecnologias, sistemas ERPs, currículos de ensino etc. são exemplos de atores não humanos que possivelmente influenciaram o processo de concepção e disseminação dos conceitos de GEC.

O coletivo, por sua vez, é que determina o que é tido como verdade em um meio, sendo efetivado por meio da retórica, que reforça ou invalida os fatos (Chua, 2011; Latour, 2000, 2001, 2004). A percepção do coletivo, no caso dos atores humanos, é influenciada pelo contexto, que na GEC pode estar relacionado ao ambiente físico (empresa), geográfico (país) ou a mecanismos de crenças e valores. Também sofre influência dos processos retóricos promovidos pelos atores sobre, por exemplo, “melhores práticas” que devem ser adotadas por uma organização.

A rede é o meio de ação composto pelos atores humanos e não humanos. Sua construção, ou seja, os papéis desempenhados pelos envolvidos determinam quais processos e

conceitos terão sucesso. A rede precisa continuar a atuar para manter os processos que encabeça. Ela também dá subsídio aos mecanismos de ação à distância (Chua, 2011; Latour, 2000). À medida que o coletivo entende uma ferramenta ou conceito como útil e importante, sua expansão dar-se-á de forma natural dentro da rede. O insucesso na disseminação de conceitos contemporâneos da GEC (por exemplo, profissionais que não conhecem tais práticas) pode ser devido a falhas nos processos de construção ou manutenção da rede.

A translação determina significados e estabelece os processos de mudança, além de 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. Ela também determina quais atores irão permanecer (Callon, 1986; Hui, 2012; Latour, 2000, 2001). As alianças entre atores humanos e sedimentação dos não humanos são fruto de processos de translação. Considerando as quatro etapas do processo, o despertar de interesse por um tema, somado ao estabelecimento de papéis e definição de alianças, bem como ao uso de tecnologias para sedimentar tais tentativas, é que se pode determinar a efetividade de um processo de translação. Quando uma ferramenta não chega sequer a ser institucionalizada, possivelmente uma das etapas do processo de translação não logrou êxito.

Os porta-vozes são representantes de outras partes junto à rede (Latour, 2000). Possivelmente, por algum tempo, os atores engajados na GEC representaram vozes de organizações, estudantes e profissionais ávidos por mudanças e novos mecanismos que solucionassem suas demandas. À medida que tais demandas se transformam, novos representantes surgem. Em outras palavras, é possível que em algum ponto do tempo, os atores engajados na GEC tenham perdido sua representatividade, por exemplo, pela não existência de associações profissionais ou pela mudança das necessidades organizacionais, não acompanhadas pela área.

Inscrições e centrais de cálculo são materiais que subsidiam novas translações ou processos retóricos, sendo os mais voltados à abordagem quantitativa as centrais de cálculo (Callon & Muniesa, 2005; Hui, 2012; Latour, 2000, 2001; Robson, 1992). À medida que a rede não está conseguindo proteger seus interesses, as inscrições também sofrem uma crise de legitimação, não cumprindo seu propósito elementar e compondo a região periférica de uma área do conhecimento. Todos os reportes oriundos da GEC são potenciais inscrições, sendo utilizadas como meios de articulação dos atores.

Finalmente, a caixa-preta é um 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 (Latour, 2000, 2001). Todas as inscrições podem se tornar caixas-pretas, no entanto, o baixo nível de adoção pode levar ao seu desuso ou declínio. No caso da GEC, isso pode ocorrer na implantação de qualquer artefato.

Ao observar o fenômeno de estudo, que se refere à evolução da GEC como área do conhecimento, tanto teórica quanto prática, a TAR traz subsídios para a compreensão de quem são os agentes de maior influência neste processo, bem como de que maneira ocorrem os processos que concebem, alteram e referendam a GEC como área de conhecimento e sua rede de atores. Ainda, é possível compreender os mecanismos que levam à total institucionalização, legitimidade ou mesmo ao abandono de suas ferramentas, um passo anterior ao que geralmente fazem os estudos dessa área quando utilizam a Teoria Institucional para constatar a institucionalização de um artefato em uma organização.

O próximo passo a essa pesquisa, aqui tido como sugestão de estudos futuros, é usar esse ferramental para efetivar pesquisas empíricas buscando as questões elencadas. Ademais, entende-se que o estudo proposto pela TAR pode ser aplicado a outras áreas que envolvam a Contabilidade de Gestão, dada a semelhança entre os fenômenos da matéria.

## Referências

- 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. doi: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).
- Arnold, A. J. (1989). The Unification Of Financial And Management Accounting. *Management Accounting, 67*(3), 48.
- Baxter, J., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research - whence and whither. *Accounting, Organizations and Society, 28*(2-3), 97–126. doi:10.1016/S0361-3682(02)00022-3
- Berger, P. L., & Luckmann, T. (2007). *A construção social da realidade: tratado de sociologia do conhecimento* (27 ed.). Petrópolis: Vozes.
- Berland, N., Joannides, V., & Levant, Y. (2010). Institutionalisation and deinstitutionalisation of budget. In *European Accounting Association Congress*.
- Bhimani, A., & Gosselin, M. (2009). Cost Management Diversity in a global world: What we can learn? *Cost Management, 23*(5), 29–33.
- Bjørnenak, T. (2000). Understanding cost differences in the public sector- a cost drivers approach. *Management Accounting Research, 11*(2), 193–211. doi:10.1006/mare.2000.0128
- Bloom, N., & Reenen, J. Van. (2010). Why do management practices differ across Firms and Countries? *Journal of Economic Perspectives, 24*(1), 203–224.
- Böer, G. B. (2000). Management Accounting Education: Yesterday, Today, and Tomorrow. *Issues in Accounting Education, 15*(2), 313–334. doi:10.2308/iace.2000.15.2.313
- 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.
- Brooks, J. M. (1988). Financial Accounting Principles And Management Accounting practice. *Management Accounting, 66*(9), 20.
- 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.
- Callon, M., & Muniesa, F. (2005). Peripheral Vision: Economic Markets as Calculative Collective Devices. *Organization Studies, 26*(8), 1229–1250. doi:10.1177/0170840605056393
- Chenhall, R. H. (2008). Accounting for the Horizontal Organization: a Review Essay. *Accounting, Organizations and Society, 33*(4-5), 517–550. doi:10.1016/j.aos.2007.07.004
- Chua, W. F. (2011). In Search of “Successful” Accounting Research. *European Accounting Review, 20*(1), 27–39. doi:10.1080/09638180.2011.559033
- Dugdale, D., Jones, T., & Green, S. (2006). *Contemporary Management Accounting Practices in UK Manufacturing*. London: CIMA Publishing.
- Ekbatani, M. A., & Sangeladji, M. A. (2008). Traditional Vs. Contemporary Managerial/Cost Accounting Techniques Differences between opinions of educators and practitioners. *International Business & Economics Research Journal, 7*(1), 93–112.
- 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*. doi: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. doi: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. doi:10.1108/09513570810863978
- Ernst&Young, & IMA, I. of M. A. (2003). *Survey of Management Accounting*.
- Gao, P. (2005). Using actor-network theory to analyse strategy formulation. *Information Systems Journal*, 15(3), 255–275. doi:10.1111/j.1365-2575.2005.00197.x
- Halbouni, S. S., & Hassan, M. K. (2012). The domination of financial accounting on managerial accounting information: An empirical investigation in the UAE. *International Journal of Commerce and Management*, 22(4), 306–327. doi:10.1108/10569211211284502
- Heckmann, P., Konik, F., Samakh, E., & Weissbarth, R. (2009). *Restructuring in 2009 Understanding and Responding to the Crisis*.
- Hoffjan, A., & Wompener, A. (2006). Comparative Analysis of Strategic Management Accounting in German and English Language General Management Accounting Textbooks. *Schmalenbach Business Review*, 58(July), 234–259.
- Hui, D. (2012). *Actor-network theory analysis of the budgetary process in the New Zealand school sector*. Auckland University of Technology.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 349–410.
- Joannides, V., & Berland, N. (2013). Constructing a research network: accounting knowledge in production. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(4), 512–538. doi:10.1108/09513571311327444
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The rise and fall of Management Accounting*. (H. B. S. Press, Ed.). Massachusetts.
- Jones, T. C., & Dugdale, D. (2002). *The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity*. *Accounting, Organizations and Society* (Vol. 27, pp. 121–163). doi:10.1016/S0361-3682(01)00035-6
- Justesen, L., & Mouritsen, J. (2011). Effects of actor-network theory in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(2), 161–193. doi:10.1108/09513571111100672
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204–228. doi:10.1108/09513570810854400
- Latour, B. (2000). *Ciência em ação – como seguir cientistas e engenheiros sociedade afóra* (UNESP). São Paulo.
- Latour, B. (2001). *A esperança de Pandora: ensaios sobre a realidade dos estudos científicos*. (EDUSC). São Paulo.
- Latour, B. (2004). Whose cosmos, which cosmopolitics? - Comments on the Peace Terms of Ulrich Beck. In *Common Knowledge*. Duke University Press.
- Latour, B. (2005). *Reassembling the Social: An introduction to Actor-Network-Theory* (Vol. 7). New York: Oxford University Press. doi:10.1163/156913308X336453

- Latour, B. (2006). Como terminar uma tese de sociologia: pequeno diálogo entre um aluno e seu professor (um tanto socrático). *Cadernos de Campo*, 14/15.
- Lowe, A. (2001). After ANT - An illustrative discussion of the implications for qualitative accounting case research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(3), 327–351. doi:10.1108/EUM0000000005519
- Luft, J., & Shields, M. D. (2002). Zimmerman’s contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. *The European Accounting Review*, 11(4), 795–803.
- Meira, J., Kartalis, N. D., Tsamenyi, M., & Cullen, J. (2010). Management controls and inter-firm relationships: a review. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(1), 149–169. doi:10.1108/18325911011025731
- Morgan, B. F. (2012). *Tecnologias contábeis, decisões coletivas e gestão de risco nas relações de suprimento de gás liquefeito de petróleo*. Universidade de São Paulo.
- Ohlson, J. a. (2011). On Successful Research. *European Accounting Review*, 20(1), 7–26. doi:10.1080/09638180.2011.559334
- Porter, M. (1985). *Competitive Advantage: creating and sustaining superior performance*. New York: The Free Press.
- Qu, Q. (2006). *The construction and customization of the Balanced Scorecard: a field study of management consultants in translating popular management accounting techniques*. University of Alberta.
- Richardson, A. J. (2002). Professional Dominance: The Relationship Between Financial Accounting and Managerial Accounting. *The Accounting Historians Journal*, 29(2), 91–121. Retrieved from <http://www.jstor.org/discover/10.2307/40698270?uid=3737664&uid=2134&uid=2&uid=70&uid=4&sid=21103050290167>
- Robson, K. (1992). Accounting numbers as “inscription”: Action at a distance and the development of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 685–708. doi:10.1016/0361-3682(92)90019-O
- 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.
- Tan, L. M., Fowler, M. B., & Hawkes, L. (2004). Management accounting curricula: striking a balance between the views of educators and practitioners. *Accounting Education*, 13(1), 51–67. doi:10.1080/0963928042000201293
- 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. doi:10.1108/11766091011094554
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 411–427. doi:10.1016/S0165-4101(01)00023-4