UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SIMONE ALVES DA COSTA

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

São Paulo
2015

Prof. Dr. Marco Antonio Zago
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adalberto Américo Fischmann
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Andson Braga de Aguiar
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade.

SIMONE ALVES DA COSTA

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

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como parte dos requisitos para obtenção do grau de Doutor em Ciências, área de concentração: Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

(Versão Corrigida)

**São Paulo
2015**

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Costa, Simone Alves da

Gestão estratégica de custos: panorama do ensino e pesquisa sob a ótica da teoria ator-rede / Simone Alves da Costa. -- São Paulo, 2015. 300 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2015.
Orientador: Welington Rocha.

1. Administração estratégica de custos 2. Contabilidade gerencial
3. Engenharia econômica 4. Redes de informação I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.
II. Título.

CDD – 658.1552

À minha eterna família:

Ana, Inaldo, Vanessa e Vagner.

AGRADECIMENTOS

No fim desta jornada, que encerra mais um ciclo, é momento de agradecer a todos aqueles que contribuíram para que eu chegasse até aqui.

Aos meus pais, nunca poderei expressar o quanto sou grata. Vocês me deram valores, educação e dignidade. Vocês sacrificaram a oportunidade de uma vida confortável pela minha educação. Vocês abdicaram de outros sonhos para que eu pudesse ter um futuro melhor, com mais oportunidades. E se hoje eu concluo essa tese, vocês são a parte essencial dela, minha maior gratidão.

À minha irmã eu agradeço por todos os dias me fazer rever a vida, rediscutir, repensar, inspirar, dividir. Pela amizade e incentivo. Saber que em algum momento eu sou ou fui exemplo ou inspiração me deu forças para prosseguir em vários momentos. Ouvir suas palavras de incentivo nos inúmeros momentos difíceis também põe aqui o seu tijolinho de contribuição na tese da nossa família!

Ao meu esposo, Vagner... sem palavras! Você teve todos os motivos para nesses quase sete anos entre a concretização do mestrado e do doutorado abdicar do que quer que fosse que tivéssemos prometido um ao outro. Mas comprou a minha luta, sonhou comigo os meus sonhos, me incentivou em todos os momentos, me ofereceu seu ombro amigo incontáveis vezes. Se existisse alguma dúvida que o nosso laço é maior, nesse período ela teria acabado. Amo você, muito obrigada!

Ao Prof. Welington Rocha pelo apoio, discussões, incentivo, oportunidades e contribuições... mais do que isso, por identificar e estimular, em uma jovem estudante de trabalho de conclusão de curso, algum potencial de pesquisa. E depois disso continuar instigando a mesma jovem, já não tão jovem assim, no mestrado e no doutorado. Muito obrigada!

Aos professores Carlos Alberto Diehl e Maria José Tonelli pela gentileza e contribuições durante a banca de qualificação.

Ao prof. Fábio Frezatti por um dia ter plantado a semente de outras oportunidades de trabalho, pesquisa e desenvolvimento pessoal no meio de uma aula qualquer. Aquela aula mudou minha vida, resignificou o meu caminho, muito obrigada!

Ao prof. João Domiraci Paccez, meu maior exemplo de um bom professor: humilde, comprometido, gente boa. Ser humano de primeira grandeza. Levo seu exemplo como pessoa e profissional para a vida.

Ao prof. Gilberto Martins pela instigação constante e por ter, direta ou indiretamente, me apresentado ao Latour. Também pelas contribuições ao andamento desta pesquisa.

A todos os professores do programa por transmitir seus conhecimentos e contribuir para o nosso crescimento pessoal e intelectual durante a jornada. Gratidão especial ao prof. Masayuki Nakagawa, que já não está entre nós, mas que muitas vezes foi fonte de inspiração

pela lucidez, desprendimento e vitalidade com que viveu até o fim, sempre buscando coisas novas. Com certeza, é inspiração até hoje.

Aos professores Rafael Alcadipani e Beatriz Morgan que compartilharam comigo sua experiência e conhecimentos sobre a Teoria Ator-Rede.

Aos professores e pesquisadores que gentilmente cederam parte significativa do seu tempo para responder e refletir com as questões propostas pela pesquisa. Foi muito bom, aprendi muito, obrigada por compartilharem comigo as suas vivências!

Aos inúmeros amigos que eu fiz no Programa de Pós-graduação. Sem dúvida, um dos maiores legados que eu levo desse período. Vocês me mostraram todos os dias que ainda existem pessoas comprometidas, idealistas, que sonham com um mundo melhor, que tem prazer em compartilhar conhecimento, que cada minuto vale pela missão maior de ensinar. Injusta seria eu se fizesse uma lista de nomes agora... porque certamente eu esqueceria de alguém que foi imensamente relevante naquele dia em que eu estava desanimada ou desencorajada, mas que continuei graças a uma palavra amiga ou uma conversa inspiradora daquelas que só a sala 15 (e agora 13) podem proporcionar. Pessoal, muito obrigada mesmo!

Aos colegas do CMS-Lab pelos muitos conhecimentos e projetos compartilhados durante esse período. Como mostra essa tese, vocês são guerreiros por continuar algo que vai na contramão da maioria. Também obrigada!

Aos funcionários da secretaria de pós-graduação, do Departamento de Contabilidade e demais colaboradores da faculdade, que com sua simpatia e gentileza nos auxiliam nos momentos mais críticos do processo. Sem o trabalho de vocês não conquistaríamos nada, obrigada! Agradeço especialmente ao Evandro, que muitas vezes colocou um sorriso no meu rosto ao entrar no departamento, com o clássico cumprimento sempre alegre: “Fala, cantora!”

Aos meus amigos de outras jornadas, que sempre me incentivaram, mesmo não entendendo direito o que eu tanto fazia... aqueles que entenderam meus momentos de ausência e continuam presentes comigo: Daniella, Daniela, Bia, Bulinho, Rose, Lú, Lívia, Marcelo/Joice, Dri, Fernanda e Eli. Muito obrigada! À Lourdes por me ajudar a enxergar mais longe... sempre!

À extensão da minha família, preponderantemente formada por professores. Pessoas de fé, de bem, de valor... todos vocês são importantes e são inspiração para mim. Sintam-se representados por essa conquista. Carinho especial dedico ao meu tio Gasparino, que hoje é o representante mais antigo desse legado, que continua com a cabeça aberta a aprender, que me incentiva e inspira desde sempre, que talvez seja o único que consiga entender o quanto chegar nessa titulação, lembrando onde tudo começou, é significativo! Muito obrigada.

Deus, agradeço pelo Universo de possibilidades, autoconhecimento e mudança que esse processo gerou em mim! #ObrigadaSenhor

Seremos ainda cientistas, se nos desligamos da multidão? Vocês trabalham pra quê? Eu acredito que a única finalidade da ciência está em aliviar a cansaço da existência humana.

(“A vida de Galileu”, de Bertolt Brecht)

RESUMO

Costa, S. A. (2015). *Gestão Estratégica de Custos: Panorama do Ensino e Pesquisa sob a ótica da Teoria Ator-Rede*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

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). Entende-se que, ao transpor os conceitos da TAR para compreender a construção da GEC, abre-se um precedente para que outras situações dentro da Contabilidade Financeira ou de Gestão possam ser beneficiadas ao utilizar a mesma abordagem. 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 (uma vez que a TAR vem da Sociologia) é benéfica ao desenvolvimento do campo. Nesse sentido, o referencial teórico abordou os principais conceitos da TAR e estudos anteriores de áreas correlatas que a tem utilizado. Adicionalmente, conceitos de estratégia foram retomados, a fim de compreender as bases sobre as quais a GEC está posta. Discussões sobre a GEC em relação ao conceito e estágio atuais, bem como estudos que mesclam abordagens de GEC e TAR, complementam o quadro teórico de apoio. A metodologia de pesquisa proposta, com o foco de captar a rede seguindo os atores (Latour, 2000), se utilizou de entrevistas semiestruturadas, observação participante e análise de conteúdo referente a periódicos, cursos e livros de referências na área. Foram entrevistados 22 indivíduos 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 (subdividida em Mercado Profissional, Ensino, Pesquisa e Funções Administrativas) e Conceito. A análise das categorias auxiliou a compreender as dificuldades existentes para estabelecimento de uma definição de GEC, entre outros aspectos. 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. Os temas de gestão em geral, no âmbito da Contabilidade, têm visto seu escopo diminuir em detrimento à Contabilidade Financeira. A ausência ou baixa expressividade de mecanismos específicos de fomento à GEC, como periódicos, instituições, material escrito e cursos, compõe outro fator que tem dificultado seu processo de difusão. 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 (Callon, 1991). A TAR se mostrou eficiente auxiliando na compreensão da construção da GEC como campo acadêmico. A análise de forma geral corroborou a maior parte dos estudos anteriores na área, destacando-se o de Shank (2006). A base controversa sobre a qual a GEC está posta esboça dificuldades para obtenção de coesão, ao mesmo tempo em que amplia possibilidades de pesquisa, especialmente se exploradas relações com outras áreas do conhecimento. De toda forma, a rede tem persistido e mobilizado diferentes atores, mesmo que em distintos níveis de consistência e interesse.

Palavras-chave: Administração Estratégica de Custo; Contabilidade Gerencial; Engenharia Econômica; Redes de Informação.

ABSTRACT

Costa, S. A. (2015). *Strategic Cost Management: Overview of teaching and research by the view of Actor-Network Theory. Doctoral Thesis, Faculty of Economics, Management and Accounting, University of São Paulo, São Paulo.*

The aim of this study is to investigate how has been built the process of generation, dissemination and use of the body of knowledge of Strategic Cost Management (SCM), from the perspective of Actor-Network Theory (ANT). It is known that, in translating the concepts of ANT to understand the construction of SCM, it is opened up a precedent for other situations within the Financial or Management Accounting that can be benefited by using the same approach. Besides, getting an overview of the SCM in terms of teaching and research, the expansion of its applications methods from other areas to the accounting environment (ANT comes from Sociology) is beneficial to the development of the field. In this sense, the theoretical framework addressed the main concepts of ANT and earlier studies that related areas have used. In addition, strategy concepts were taken up in order to understand the basis on which the SCM is set. Discussions on ANT regarding the current concept and stage, as well as studies that mix approaches of SCM and ANT, complement the theoretical framework of support. The proposed research methodology, focused on capture the network by following the actors (Latour, 2000), used semi-structured interviews, participant observation and analysis of content related to periodicals, courses and reference books in the area. It has been interviewed 22 individuals among teachers, researchers, coordinators, editors, reviewers etc. Out of these, seventeen are Brazilian, five coming from Germany, USA, England, Italy and Portugal. It was also recorded 80 hours of participant observation in events along with eight journals, sixteen books and seven reference courses. From this material emerged three categories that aid in the preview of the field construction: Domain, Context (subdivided into Professional Market, Education, Research and Administrative Functions) and Concept. The analysis of the categories helped to understand the difficulties to establish a definition of SCM, among others. What is seen is a decrease of researchers in the field, induced by the mainstream and by the feasibility on other research themes, with easier access to data, less expenditure of time and no need to displacement. The management themes in general within the Accounting, have seen their scope decrease, over the Financial Accounting. The absence or low expression of specific mechanisms to promote SCM as journals, institutions, written material and courses, turn it into another factor that has hindered its diffusion process. What is seen is an area built on various arguments of authority and rhetorical consistency, expressing a network of low convergence in its entirety (Callon, 1991). The Actor-Network Theory proved effective in aiding understanding of the construction of the GEC as an academic field. The general analysis confirmed the majority of previous studies in the area, highlighting Shank (2006). The controversial basis on which SCM is set, outlines difficulties in reaching cohesion, while it expands research possibilities, especially if it explores relations with other fields of knowledge. Anyway, the network has persisted and mobilized different actors, even if at different levels of consistency and interest.

Keywords: Strategic Cost Management; Management Accounting; Economic Engineering; Information Networks.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Características principais das decisões estratégicas.....	70
Quadro 2 - A evolução da Gestão Estratégica.....	72
Quadro 3 - Descrição e aplicação dos conceitos da TAR na GEC.....	95
Quadro 4 - Posições de paradigmas em questões práticas seleccionadas.....	101
Quadro 5 - Relação de entrevistados.....	115
Quadro 6 - Protocolo de Análise.....	124
Quadro 7 - Relação de livros analisados.....	147
Quadro 8 - Temas de Estratégia e Custos contidos nos livros analisados.....	149

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Temas <i>versus</i> Periódicos.....	136
Tabela 2 - Publicações sobre Gestão Baseada em Atividades por período.....	136
Tabela 3 - Publicações sobre Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade por período.....	137
Tabela 4 - Publicações sobre Gestão de Custos Interorganizacionais por período.....	137
Tabela 5 - Publicações sobre Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto por período..	138
Tabela 6 - Publicações sobre Gestão do Custeio Alvo por período.....	138
Tabela 7 - Publicações sobre Gestão do Custo Total de Consumidores por período.....	139
Tabela 8 - Autores com maior produção por tema.....	140

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
ABM	<i>Activity Based Management</i>
ACMAR	<i>Annual Conference for Management Accounting Research</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AMR	<i>Academy of Management Review</i>
ANT	<i>Actor-Network Theory</i>
AOS	<i>Accounting, Organizations and Society</i>
BRIA	<i>Behavioral Research in Accounting</i>
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CAM-I	<i>Consortium of Advanced Management International</i>
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CAR	<i>Contemporary Accounting Research</i>
CBC	Congresso Brasileiro de Custos
CF	Contabilidade Financeira
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CG	Contabilidade de Gestão
CGE	Contabilidade de Gestão Estratégica
CIMA	<i>Chartered Institute of Management Accountants</i>
CNE	Conselho Nacional de Educação
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CR	Centro de Referência
CTC	Gestão do Custo Total de Consumidores
ECGEC	Estrutura Conceitual para Gestão Estratégica de Custos
ENADE	Exame Nacional de Desempenho de Estudantes
ENESEP	Encontro Nacional de Engenharia de Produção
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
GCi	Gestão de Custos Interorganizacionais
GEC	Gestão Estratégica de Custos
GECON	Modelo de Gestão Econômica
GPM	<i>Georges Perrin Method</i>
HRM	<i>Human Resource Management</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IES	Instituição de Ensino Superior
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
IOCM	<i>Inteorganizational Cost Management</i>
IP	Instituição Principal
ITA	Instituto Tecnológico de Aeronáutica
JAE	<i>Journal of Accounting and Economics</i>
JAL	<i>Journal of Accounting Literature</i>

JAR	<i>Journal of Accounting Research</i>
JCR	<i>Journal of Citation Reports</i>
JIT	<i>Just in Time</i>
JMAR	<i>Journal of Management Accounting Research</i>
JOM	<i>Journal of Management</i>
JoOM	<i>Journal of Operations Management</i>
MAR	<i>Management Accounting Research</i>
MBA	<i>Master in Business Administration</i>
MEC	Ministério da Educação
PBL	<i>Problem Based Learning</i>
PPG	Programa de Pós-Graduação
PQ	Produtividade em Pesquisa
RAC	Revista de Administração Contemporânea
RAS	<i>Review of Accounting Studies</i>
RBV	<i>Resource Based View</i>
RCF	Revista de Contabilidade e Finanças
RGP	Revista Gestão e Produção
RUF	<i>Ranking Universitário Folha</i>
SCM	<i>Strategic Cost Management</i>
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SEMEAD	Seminários em Administração FEA-USP
SIMPOI	Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais
SMA	<i>Strategic Management Accounting</i>
SCM	<i>Supply Chain Management</i>
TACR	<i>The Accounting Review</i>
TAR	Teoria Ator-Rede
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso
TCO	<i>Total Cost of Ownership</i>
TDABC	<i>Time Driven Activity Based Costing</i>
TOC	<i>Theory of Constraints</i>
TQM	<i>Total Quality Management</i>
UEP	Unidade de Esforço de Produção
VBR	Visão Baseada em Recursos

Sumário

1. INTRODUÇÃO	19
1.1 Antecedentes.....	20
1.2 Situação Problema	23
1.3 Questão de pesquisa e Objetivo.....	31
1.4 Justificativa e Contribuições.....	32
1.5 Estrutura do trabalho	35
2. REFERENCIAL TEÓRICO	37
2.1 Teoria Ator-Rede.....	37
2.1.1 Principais conceitos	38
2.1.2 Estudos anteriores	52
2.2 Estratégia	68
2.3 Gestão Estratégica de Custos.....	76
2.3.1 Contexto e situação atual da GEC	82
2.4 GEC e TAR	92
3. PROPOSTA METODOLÓGICA	99
3.1 Estratégia de Pesquisa	104
3.2 Procedimentos de Coleta e Análise de dados	110
3.2.1 Observação Participante.....	110
3.2.2 Entrevistas.....	112
3.2.3 Material Adicional	119
3.2.4 Protocolo de Análise	123
4. APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS.....	125
4.1 Descrição dos dados coletados	125
4.1.1 Entrevistas.....	125
4.1.2 Observação Participante.....	126
4.1.3 Material Adicional	135
4.2 Descrição das categorias.....	150

4.2.1	Domínio	150
4.2.2	Contexto	158
4.2.3	Conceito	208
4.3	Discussão	221
4.3.1	Ponderações à luz da teoria e dos dados analisados	222
4.3.2	Conexões e reflexões	237
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	251
5.1	Desafios da Pesquisa	256
5.2	Limitações do estudo	257
5.3	Sugestões para estudos futuros	259
6.	REFERÊNCIAS	261
APÊNDICE I – TERMO DE CONSENTIMENTO		279
APÊNDICE II – ARTIGOS ELENCADOS NOS PRINCIPAIS PERIÓDICOS		281

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).

Nesse contexto, é relevante compreender a perspectiva da construção social em Contabilidade (Dirsmith, 2010, p. 91): “que vozes não são ouvidas por nossa comunidade porque diversos atores sociais dentro de uma rede de ação não podem empregar a linguagem da Contabilidade?”. Ou ainda, será que existem vozes que tem prioridade dentro do contexto contábil? Meer-Kooistra e Volsselman (2012, p. 259) apontam:

Defendemos que o conhecimento viaja por meio dos indivíduos e organizações, e que a viagem implica contínuas desincorporações e reincorporações em diferentes situações locais. Durante os processos da viagem, o conhecimento se desenvolve e muda por natureza. Processos locais de tradução do conhecimento pressupõe que os profissionais têm a vontade e a capacidade de se envolver com o conhecimento científico, uma vez que ele é codificado em muitas publicações científicas e profissionais. Aos acadêmicos é necessário incorporar as alterações que ocorrem como consequência de processos locais de tradução em sua construção de teoria.

Logo, profissionais do mercado e da academia estão a moldar ativamente o processo de produção de conhecimento e a influenciar contribuições teóricas e práticas para a área. Diante disso, Meer-Kooistra & Volsselman (2012) concluem que, para aumentar a relevância prática da pesquisa em Contabilidade de Gestão (CG), é necessário investir em relevância conceitual, assumir que mais do que tecnicamente construídas, as práticas são socialmente construídas. Assim, os artefatos são resultado de processos em que o técnico e o social estão fortemente entrelaçados. E, apesar dos autores entenderem que para a construção dos instrumentos são necessárias algumas simplificações, a validade de tais instrumentos fica comprometida caso sejam baseados em premissas equivocadas, distantes da realidade.

Joannides e Berland (2013) argumentam que não existe preocupação em entender como o conhecimento contábil é produzido. Os autores 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 avanço nas redes de conhecimento contábeis. Este trabalho amplia tal discussão nas próximas Seções.

1.1 Antecedentes

Dentre o arcabouço contábil considerado neste trabalho, a área de atenção específica na qual a 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).

Como parte do ferramental utilizado pela GEC para a busca por uma posição favorável na gestão dos custos, Borges Slavov (2013) elenca as seguintes práticas gerenciais: Gestão Baseada em Atividades; Gestão da Rentabilidade por Cliente; Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade; Gestão de Custos Interorganizacionais [GCi]; Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto; Gestão do Custeio Alvo; Gestão do Custo Total de Consumidores [CTC]; Gestão Enxuta de Custos; Gestão *Kaizen* dos Custos; Inteligência Competitiva de Custos; Reengenharia de Processos do Negócio e Gestão das Restrições. Esta pesquisa parte da definição supracitada, bem como das práticas gerenciais apresentadas, para iniciar a discussão que se segue.

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 ligadas a ela aparecem mais comumente 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. Porém, apesar da influência de uma na outra, a GEC não estaria restrita à Contabilidade de Gestão (Borges Slavov, 2013).

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 (Bromwich, 1988; Clarke, 1995; Cooper & Slagmulder, 2003; Dimnik & Kudar, 1989; Grundy, 1997; Hergert & Morris, 1989; Johnson & Kaplan, 1987; Lord, 1996; Piercy & Morgan, 1989; Wilson, 1990), ainda que contestadas (Ricardino, 2005). As respostas a esse movimento foram inúmeros trabalhos no sentido de construir conceitos/abordagens e artefatos que sanassem esses déficits, dentre os quais podem ser citadas a Contabilidade de Gestão Estratégica (CGE, do inglês *Strategic Management Accounting* [SMA]) (Cooper & Slagmulder, 2003; Dimnik & Kudar, 1989; Fuld & Borska, 1995; Rickwood, Coates, & Stacey, 1990; Wilson, 1990) e a Gestão Estratégica de Custos (Cooper & Slagmulder, 2003; IMA, 1990; Shank, 1989), no primeiro grupo; e

ferramentas como *Balanced Scorecard* (Kaplan & Norton, 1997) e Custeio Baseado em Atividades (Jones & Dugdale, 2002), no segundo.

No entanto, há indícios de que muitas das iniciativas supracitadas não necessariamente estão sendo adotadas ou logram êxito nas organizações. Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) afirmam que há um baixo nível de adoção ao se considerar as ferramentas de Contabilidade de Gestão em geral.

Considerando a gestão de custos, Reckziegel, Souza e Diehl (2007) mostram que as novas ou aperfeiçoadas práticas de gestão de custos não têm merecido a devida atenção por parte das empresas pesquisadas. Os principais fatores causadores desse baixo grau de atenção seriam: desconhecimento das práticas, baixa relação custo-benefício para sua implantação e preferência pelo aprimoramento de práticas convencionais.

No caso do Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* [ABC]), Bhimani & Gosselin (2009), por exemplo, argumentam que, embora seja um tema recorrente, não apresenta grande percentual de adoção nas organizações. Algumas das pesquisas consultadas pelos autores e apresentadas no trabalho reforçam não só que o ABC foi pouco utilizado, mas também que predominam as práticas mais tradicionais de custos, nesse caso, no Reino Unido. Em análise dos países em geral, o que eles identificaram foi que as empresas de grande porte são as que mais adotam a ferramenta, e o índice de adoção pode diferir muito entre os países.

Nos casos das empresas estudadas por Aillon (2013), referentes à adoção e posterior desinstitucionalização do ABC, foi confirmado que a ferramenta não chegou ao nível total de institucionalização nas empresas estudadas. Em uma delas, o fator preponderante para a descontinuidade do método foi que, além do ABC não trazer informações adicionais, a utilização da técnica não era exigência de nenhum dos *stakeholders* envolvidos com a empresa, bem como não havia incentivo fiscal para a manutenção da ferramenta, na percepção dos entrevistados. Outros fatores na análise geral englobam: “a complexidade do modelo, a falta de apoio da alta gestão, a necessidade de treinamento e conhecimento técnico sobre ABC, a restrição de recursos internos e muitas reestruturações organizacionais” (Aillon, 2013, p. 112).

Refletindo sobre potenciais explicações a fatos como os que foram apresentados até aqui, Briers e Chua (2001) comentam que as novas tecnologias contábeis acabam sendo adotadas por crenças, de uma forma temporária e, posteriormente, são abandonadas. Os trabalhos posteriores de Qu (2006), Berland, Joannides e Levant (2010) e 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). Segundo Demo (2012, p. 70), “o *insight* dominante da visão da ANT no mundo é que todos os objetos, bem como todas as pessoas, conhecimento e localizações são efeitos relacionais”.

A tese de Qu (2006) estuda a ferramenta *Balanced Scorecard* (BSC). Na tentativa de olhar não só para o BSC, mas também para o contexto social. O autor usa a TAR e mostra como os atores, dentre eles as consultorias, interagem no processo de influenciar ideias e práticas para sua manutenção. Em outras palavras, ele analisa como as ideias dos gestores e as técnicas são reconstruídas pela influência dos consultores. O autor mostra que a interação social (almoços, bate-papos etc.) é uma das fontes de distribuição de conhecimento e arranjos de poder naquele meio, e que a adoção de qualquer nova ferramenta gerencial é muito mais uma construção política e social do que uma construção técnica apenas. Um ponto interessante comentado é que, embora na prática o BSC não faça tudo que Kaplan e Norton prometem, a força da retórica na implantação de uma ideia gerencial encobre a fraqueza da aplicação prática.

Berland et al. (2010) abordam o processo de institucionalização e desinstitucionalização do orçamento ao longo do tempo. Esse processo é estudado pela retórica, baseando-se na abordagem da TAR. Os autores concluem que a adoção ou abandono de ferramentas acaba sendo uma questão de retórica em relação à forma com que cada rede interpreta os fatos, e sugerem que se façam estudos com outras ferramentas gerenciais, como o ABC, que tem sido alvo das mesmas críticas.

Na pesquisa de Zawawi e Hoque (2010), que olha para as inovações na pesquisa em Contabilidade de Gestão, pode-se observar que o termo *Strategic Cost Management* não aparece nos resultados envolvendo as técnicas contemporâneas. O outro termo surgido no mesmo período, *Strategic Management Accounting*, aparece em apenas três dos 89 trabalhos analisados. Já considerando os artefatos da GEC que aparecem na pesquisa, estão o ABC (19/89) e o Custeio Alvo (1/89). O resultado dessa investigação corrobora o estudo de Shields (1997), de que as pesquisas recentes tendem a ampliar temas que já foram estudados. Pesquisadores estão inclinados a se concentrar em ferramentas populares, o que poderia levar à falta de diversidade nos temas que vêm sendo estudados, entre outros fatores.

1.2 Situação Problema

Do contexto apresentado até aqui, surge a inquietação que motiva a realização deste trabalho de pesquisa, fruto de um paradoxo observado na literatura envolvendo práticas e conceitos que circundam a Gestão Estratégica de Custos: se 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, por que, tanto na academia quanto no mercado, a temática que envolve a GEC parece diminuir sua expressividade?

Ainda que se tenham divergências sobre o que a GEC, de fato, significa ou contém (El-Dyasty, 2007), nota-se que, por um lado, 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).

Ainda no que tange à competitividade, o Brasil encontra-se na 57^a posição de um *ranking* que avalia a competitividade global e, por consequência, a capacidade do país na criação de valor para as organizações (Schwab, 2014). Ainda, as práticas gerenciais compõe fator que, potencialmente, causa diferenças de produtividade entre empresas e países (Bloom & Reenen, 2010). Nesse contexto, parece válido aceitar o pressuposto de que a Gestão Estratégica de Custos poderia ser relevante tanto para as empresas quanto para o âmbito nacional.

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 ERP (*Enterprise Resource Planning*). Nesse caso, o orçamento e os ERPs poderiam estar absorvendo um tempo adicional, que retiraria atenção de outras situações que envolvam a gestão.

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. As práticas que intencionam suprir essa demanda, ou seja, aquelas que, na abordagem do autor, visam aquisição de vantagem

competitiva e maximização dos lucros no curto e longo prazo, elementos abordados pela GEC, são aqui chamadas práticas contemporâneas (Anderson & Dekker, 2009).

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 em outros lugares (Ellram & Stanley, 2008). Ademais, nas empresas predominariam as medidas operacionais de custos, fora do alcance da estratégia (Chenhall, 2008; Ernst&Young & IMA, 2003; Heckmann, Konik, Samakh, & Weissbarth, 2009).

Uma das reflexões mais críticas sobre o assunto foi publicada 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 ponta, 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 dele. Por se tratar de um ensaio, não é possível concluir até que ponto isso é fato, pressuposto ou viés do autor.

Na década seguinte, Shank 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. Especificamente sobre esse ponto, há posicionamentos que defendem essa função de controle como sendo prioritária na Contabilidade de Gestão em detrimento à tomada de decisão (Zimmerman, 2001), englobando práticas de custos para controle e decisão dentro dessa seara.

Shank (2006) ainda comenta que, da mesma forma, periódicos importantes da área não costumavam publicar trabalhos sobre tais temas, o que incluía a GEC. E, paralelamente, o autor considera 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 (CF) e Gestão de Riscos.

Em consequência disto, ele afirma 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.

Em minha opinião, eles preferem um sistema em que eles mantenham o controle total sobre a análise financeira e relatórios de negócios internos, não importa quão estrategicamente irrelevante este domínio tenha se tornado, contra um sistema que destrona o "evangelho das Finanças tradicionais" em favor de uma abordagem multifuncional, que autoriza os gerentes de linha a assumir a liderança na análise financeira estratégica. (Shank, 2006, p. 364).

O trecho supracitado lembra as discussões sobre a dominância da Contabilidade Financeira sobre a Gerencial enunciada por alguns autores (Arnold, 1989; Brooks, 1988; Halbouni & Hassan, 2012; Richardson, 2002; Scapens & Bromwich, 2010), que afirmam que tal situação conduz a uma menor priorização sobre os processos que envolvem a Contabilidade de Gestão de forma geral.

Outro ponto levantado por Shank (2006) é a falta de comprometimento da maioria dos professores com o ensino desses temas. Ele coloca que a disciplina de Contabilidade de Gestão muitas vezes é ministrada por professores de Contabilidade Financeira, fazendo com que o ensino inclua, predominantemente, temas de Contabilidade Financeira. Com isso, há uma falta de preparo dos estudantes em questões estratégicas. Tal fato corrobora dados brasileiros de que o profissional de Contabilidade de Gestão se configura em um dos mais difíceis de ser encontrado (FSP, 2013a), especialmente o de custos (FSP, 2013b). Além disso, se os estudantes não são expostos ao corpo de conhecimentos da Contabilidade de Gestão, dificilmente desenvolverão apreciação pelo tema.

Na academia, segundo Shank (2006), 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, Shank (2006) 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. Mais do que isso, ele considera que há forças que atuam no sentido contrário ao desenvolvimento dos temas de GEC, como se pode notar no trecho a seguir: “E eu vejo uma grande variedade de forças que trabalham contra o desenvolvimento desses campeões, seja em nossas universidades, nas empresas de Contabilidade ou em programas de treinamento corporativo de nível inferior.” (Shank, 2006, p. 366).

O trabalho mencionado até aqui, ainda que se considere o fato de ser uma percepção individual do autor sobre a realidade, sem comprovação empírica direta naquele momento (até por se tratar de um ensaio), ou mesmo, de ser uma percepção local, focada na realidade dos EUA, 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.

Em linha com algumas dessas proposições, pode-se colocar em paralelo o escopo da GEC e da Contabilidade de Gestão, uma vez que ambas mostram pontos de intersecção. Além disso, geralmente a produção acadêmica da GEC está associada ao campo da Contabilidade de Gestão (Ellram & Stanley, 2008).

Outros estudos demonstram haver pouca percepção da comunidade contábil como ponto de apoio ao processo de tomada de decisão (Azevedo, Cornachione Júnior, & Nova, 2008; Hunt, Falgiani, & Intrieri, 2004). Também há demonstrações de que, no ensino, existe pouco destaque a questões voltadas à liderança e ao processo decisório (Böer, 2000). Tais

assertivas podem indicar que a essência do profissional contábil está mais voltada ao controle do que à tomada de decisão (Zimmerman, 2001). Dessa forma, pode-se questionar se a associação da GEC à Contabilidade de Gestão seria a forma mais adequada para a disseminação da área como um todo.

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. Ela coloca que, em geral, falta na pesquisa contrapor as ideias ao método. Faltam, também, profundas e fortes conexões com a prática.

Baseada na perspectiva de Latour, a autora utiliza para exemplificar sua fala a visão da TAR, a fim de mostrar que as redes determinam o que será considerado uma pesquisa bem sucedida. Segundo ela, o sucesso está nas mãos de outros (e não do pesquisador necessariamente) 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, ela 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 TAR, 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 a autora, na pesquisa em Contabilidade não existe apenas o ramo econômico-financeiro – contrário ao que é enfatizado no trabalho analisado (Ohlson, 2011); porém, há redes que influenciam um campo de pesquisa em universidades, departamentos, periódicos, entre outros. Ela ainda pontua que, “tal como uma comunidade religiosa tem os seus livros santos, a comunidade científica valoriza mais alguns textos que outros”. As consequências disso são: redução do nível de diversidade de ideias e métodos; falta de disposição em se engajar com a diferença; foco no curto prazo pela produção de *hits* como um fim em si mesma; foco estreito no rigor e procedimentos técnicos, em detrimento ao desenvolvimento conceitual; desvalorização do ensino etc.

Sintetizando o pensamento da autora, a dominância de algumas visões de mundo não deve apagar a presença de alternativas. Logo, há prejuízo para a Contabilidade enquanto os pesquisadores da área se restringirem a perspectivas ou métodos direcionados aos principais *journals*. A ausência de diversidade produz intolerância com algumas linhas de pesquisa e

isso repercute em toda a comunidade acadêmica. Tal como Ohlson (2011), ela considera que as melhores questões de pesquisa vêm de observar como o mundo trabalha.

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 e 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. Os estudos de Scapens e Bromwich (2010) e Zawawi e Hoque (2010) mostram 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. Trabalhos como os de Briers e Chua (2001), Jones e Dugdale (2000, 2002), Emsley (2008) e Alcouffe et al. (2008) mostram aplicações da visão da TAR à compreensão dos mecanismos que envolvem práticas gerenciais como ABC e Gestão da Qualidade. Em contrapartida, não foram encontrados durante esta pesquisa trabalhos que cruzassem os conceitos da TAR com a construção da GEC de uma forma mais ampla, como proposto até aqui.

Outras evidências mostram que os argumentos colocados não são sem razão de ser. Por exemplo, um estudo brasileiro focou na compreensão do papel da Contabilidade de Gestão nas organizações, comparando as percepções de docentes e profissionais de mercado (Miranda, 2010). Por meio de análise documental de grades curriculares e conteúdos programáticos, somado à pesquisa de levantamento com docentes e profissionais do mercado, o autor concluiu que as percepções diferem entre os grupos em diversos pontos, principalmente aqueles relacionados ao uso de artefatos contemporâneos de Contabilidade de Gestão, como é o caso daqueles que compõe o arcabouço da Gestão Estratégica de Custos. Em muitos casos, foi notado nos dois grupos o desconhecimento dos artefatos de GEC, como Custo Total de Propriedade e Custeio Alvo. Há ressalvas, no entanto, quanto à forma de coleta desses dados, uma vez que questionar sobre o conhecimento de determinada ferramenta, considerando a nomenclatura e não suas características principais, pode induzir a erro.

Miranda (2010) ainda observou um baixo oferecimento de conteúdos diferenciados nos cursos, principalmente os mais relacionados à prática, dentre eles a GEC. Esse estudo reafirma parte das percepções de Shank (2006) em relação ao alcance da GEC, pelo menos considerando o caso brasileiro.

Outro estudo brasileiro tentou trazer uma contribuição para a formação de uma Estrutura Conceitual de GEC [ECGEC] (Borges Slavov, 2013), resposta aos argumentos sobre a falta de um arcabouço teórico consolidado e consistente sobre o tema (Langfield-Smith, 2008).

Borges Slavov (2013) se posiciona sobre a preocupação de Shank (2006) em relação a um declínio acadêmico e prático da GEC, afirmando que não foram identificadas evidências sobre isso na sua pesquisa. Para ele, “a Gestão Estratégica nunca esteve tão evidente no meio acadêmico e prático, sendo que uma de suas vertentes – a GEC, mantém ou acompanha seu grau de importância”. O problema, sob esse ponto de vista, seria devido a estudos que delimitam a GEC a poucos artefatos, eventos ou procedimentos mais relacionados à gestão de custos operacionais. Logo, o título GEC passou a ser atribuído também a instrumentos de gestão operacional e de mensuração de custos (Borges Slavov, 2013).

Na ECGEC, no entanto, por se tratar de um trabalho teórico organizando os conceitos e artefatos que fazem parte do arcabouço da GEC, não foram encontrados argumentos para refutar todas as preocupações de Shank (Shank, 2006), principalmente aquelas de cunho mais social, como as relacionadas ao ensino, associações de classe etc. Assim, concorda-se com a ECGEC proposta, que serve como ponto de partida neste trabalho para ajudar a esclarecer a definição de GEC e os artefatos que podem ser considerados como parte do seu arcabouço, mas busca-se aqui nova perspectiva que vá ao encontro dessa outra vertente ainda não comumente considerada nas pesquisas, inclusive no estudo mencionado.

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 ou de estudos brasileiros. Ela motivou diversos trabalhos, alguns inclusive já citados aqui, 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 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).

Conforme mostram os estudos supracitados, a GEC ainda passa por um processo de legitimação e validação nos meios acadêmico e empresarial. O pano de fundo no qual ela está posta é repleto de agentes que auxiliam na manutenção ou não desses conceitos.

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).

Berger e Luckmann (2007, p. 99) colocam que “toda a transmissão exige alguma espécie de aparelho social. Isto é, alguns tipos são designados como transmissores, outros como receptores do ‘conhecimento’ tradicional”. No que tange especificamente à Contabilidade nesse tipo de estudo, pode-se notar que:

Contabilidade pode se constituir em uma parte importante na construção de relações. Ela é capaz de resignificar funcionalidades comumente consideradas, contribuir por desenvolver relações ao ocupar um espaço no processo de decisão e, consequentemente, permitir aos parceiros focarem em atividades que criam valor para a *network*. (Morgan, 2012, p. 34).

Por exemplo, Briers e Chua (2001), usando a visão da TAR, mostram como o Custeio Baseado em Atividades funciona como um objeto de fronteira, auxiliando na conexão entre atores de mundos diferentes (gestores, acadêmicos, consultores etc.). Outro exemplo, ainda focando o ABC, é o trabalho de Jones e Dugdale (2002), que retratam, por meio da mesma teoria, atores humanos e não humanos no processo de construção da ferramenta em uma empresa, chegando à conclusão de que a implantação do ABC é mais efeito do trabalho de consultores gerenciais e sistemas de tecnologia do que da funcionalidade originalmente idealizada da ferramenta propriamente dita.

Abordagens como essas, baseadas na TAR, podem mudar o foco da pesquisa em Contabilidade, passando de um *status* que observa contexto e processos, para outro lugar que

analisa os fatos, os construtores das redes e eventuais artifícios teóricos (Justesen & Mouritsen, 2011).

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 da forma como está sendo proposto não foi encontrado durante essa pesquisa.

1.3 Questão de pesquisa e Objetivo

Diante do que foi exposto, norteia este estudo a seguinte questão de pesquisa:

Sob a ótica da Teoria Ator-Rede, como vem sendo construído o processo de geração, disseminação e utilização do corpo de conhecimentos relacionados à Gestão Estratégica de Custos, 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.

Vale destacar que a abordagem teórica considerada para esse estudo é a Teoria Ator-Rede, tida como a mais adequada para a finalidade deste trabalho, dado que procura examinar as práticas sociais e sua transformação ao longo do tempo (Amantino-de-andrade, 2004), bem como os efeitos relacionais entre objetos e pessoas (Demo, 2012). No entanto, é preciso esclarecer que, apesar do nome englobar o termo “teoria”, a TAR identifica-se mais como uma abordagem metodológica que traz conceitos por meio dos quais torna possível compreender a construção do social em um determinado campo (Alcadipani & Hassard, 2010).

1.4 Justificativa e Contribuições

Como já comentado em Seções anteriores, a motivação para esta pesquisa parte de uma inquietação em relação ao aparente paradoxo vivenciado pela GEC, bem como à compreensão dos papéis e mecanismos de construção utilizados (ou não) pelos atores dela participantes. A gestão de custos é assumida, na perspectiva deste trabalho, como ferramenta importante para a competitividade, ou seja, gerenciar custos pode significar aumento dos ganhos e vantagem competitiva frente à concorrência.

Pela pesquisa bibliográfica realizada até aqui, foram encontrados poucos estudos que mesclassem GEC e TAR (Alcouffe, Berland, & Levant, 2008; Briers & Chua, 2001; Emsley, 2008; Jones & Dugdale, 2000, 2002) e esses não o fazem do ponto de vista da construção da área como um todo, como proposto por esta pesquisa.

Além da GEC, a própria Contabilidade de Gestão pode se beneficiar desse tipo de abordagem, de forma que a inclusão e sistematização da TAR, bem como a transposição de seus conceitos na área, podem ampliar as possibilidades de pesquisa aos participantes da rede de Contabilidade de Gestão como um todo, utilizando seu arcabouço como ferramental para descrever e explicar as diversas situações que envolvem atores e atuantes na rede.

Se a gestão de custos possibilita maiores ganhos e ampliação da competitividade no campo empresarial, um segmento substancial da sociedade pode ser afetado positivamente com um melhor entendimento e disseminação dessas práticas. Tal perspectiva evidencia a importância que a pesquisa pode ter para as comunidades profissional e acadêmica.

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 (Mitchell, 2002). Com exceção ao ensaio de Shank (2006), não foram encontradas pesquisas que analisem o processo de construção da GEC.

Dentro da literatura relacionada à Contabilidade, há pouca ênfase, em relação ao aspecto global de pesquisas na área, em estudos empregando métodos voltados à sociologia, psicologia e áreas correlatas (Baxter & Chua, 2003; Chua, 2011; Miller, 2006), metodologias diferenciadas em relação às tradicionalmente aplicadas no ambiente contábil. No entanto, Brignall (2007) aponta que o uso de diferentes abordagens teórico-metodológicas, bem como a análise das mais apropriadas de acordo com o problema de pesquisa, é desejável na pesquisa

em Contabilidade de Gestão. A abordagem teórica proposta tem origens na sociologia e segue a proposta desses autores.

Ainda, a TAR não tem seu uso expandido dentro da pesquisa em Contabilidade (Rocha-Pinto & Del Carpio, 2011; Scapens & Bromwich, 2010), apesar de estar crescendo ao longo dos anos (Zawawi & Hoque, 2010). Essa teoria permite descrever efeitos que não podem ser captados por outras teorias sociais (Latour, 2006), como a teoria da contingência e a teoria institucional (Justesen & Mouritsen, 2011; Lowe, 2001), mais comuns nos estudos da área.

Joannides e Berland (2013) mostram que o conhecimento contábil se estabelece, avança e se desenvolve por meio da mobilização permanente dos não humanos (*journals*), que podem arrolar outros seres humanos e não humanos. Sendo assim, o avanço do conhecimento, criação e desenvolvimento é mais dependente da largura de rede do que de paradigmas de pesquisa, que aparecem como efeitos colaterais de posicionamento da comunidade. Nesse contexto, os autores afirmam que a TAR é uma possibilidade de entender as interações entre pesquisadores, periódicos, conferências e agentes diversos para construção da rede. Espejo, Cruz, Walter e Gassner (2009) mostraram que, no Brasil, os laços nas redes de Contabilidade de Gestão são fracos. Esta pesquisa traz também uma contribuição para o estudo de redes, de um ponto de vista qualitativo, indo ao encontro dessas abordagens.

Desta forma, a pesquisa envolvendo GEC e TAR, além de inédita, propõe uma abordagem interdisciplinar que é bem-vinda para o conhecimento científico (Baxter & Chua, 2003; Joannides & Berland, 2013), ao se verificar o que está sendo feito não só na Contabilidade, mas também, em outras áreas.

Finalmente, do ponto de vista do ensino, é importante refletir sobre qual é o perfil do profissional que se quer formar na Ciência Contábil, nesse caso especialmente se relacionando à Contabilidade de Gestão, para que isso seja incentivado desde a formação. Logo, o ensino e local (área do conhecimento) de disciplinas como a GEC podem ser repensados a partir dos resultados desta proposta.

É importante salientar que este trabalho se justifica como uma tese porque pretende: contribuir com o estado da arte do tema tratado (Marconi & Lakatos, 1999); sistematizar conhecimentos originalmente dispersos de uma forma original (Eco, 2001); e atender aos critérios de importância, originalidade e viabilidade, propostos por Castro (1978).

Como possíveis contribuições esperadas do resultado do trabalho, em linhas gerais, a pesquisa proposta pode auxiliar a se ter uma compreensão mais adequada do cenário em que a GEC se encontra, tanto em termos do ensino quanto da pesquisa.

As ferramentas de GEC trazem um olhar diferenciado, não se preocupando apenas com a mensuração, mas também, com os impactos e desdobramentos posteriores por todo o processo e a cadeia de valor. E embora o valor desse tipo de ferramenta seja reconhecido, há controvérsias no que diz respeito à implantação e ampliação dessas práticas, como foi comentado, por exemplo, no estudo de Zawawi & Hoque (2010). Ao contrário, elas parecem ser desconhecidas pelo grande público (Langfield-Smith, 2008; Miranda, 2010) ou, quando implantadas, não ter garantia de continuidade na organização (Ernst&Young & IMA, 2003). O que não se sabe, no entanto, é se elas são de fato desconhecidas ou se, estrategicamente, inclusive, opta-se pelo seu não uso, perspectiva que não fica clara na maioria dos estudos. Dessa forma, compreender a construção da GEC referente aos campos de ensino e pesquisa pode trazer uma luz a esse ponto, pois se os conceitos estão sendo ensinados ou tem aderência nas pesquisas e, por consequência, nas organizações, possivelmente a opção pelo não uso é estratégica e não fruto de desconhecimento.

Uma síntese das contribuições esperadas é elencada a seguir:

- a) Ampliação da aplicação de métodos de outras áreas (sociologia) empregados no ambiente contábil;
- b) Ampliação das formas de aplicação da TAR à pesquisa em GEC, pois até aqui os estudos focaram mais os mecanismos de implantação ou manutenção de práticas gerenciais, e não a construção do campo acadêmico;
- c) Compreensão da interação entre atores humanos e não humanos para a formação e manutenção da rede de ensino e pesquisa em GEC;
- d) Verificação de em que medida os estudos de gestão de custos podem estar sendo desenvolvidos por outras áreas fora da Contabilidade;
- e) Transposição dos conceitos da TAR para a pesquisa em Contabilidade no geral, abrindo possibilidades, em termos metodológicos, relacionadas a novas formas de se fazer pesquisa na área e, em termos conceituais, utilizando a abordagem no que tange à construção da rede, relações de poder, mecanismos de mudança, entre outras possibilidades de estudo;
- f) Fornecimento de uma visão panorâmica do ensino e pesquisa dos temas correlatos à gestão de custos.

Assim, alguns exemplos de decisões que poderiam ser efetivadas em função dos resultados esperados por esta pesquisa envolvem: direcionar as pesquisas posteriores em GEC; revisar o papel da Contabilidade como área de suporte à tomada de decisão em assuntos

relacionados à gestão de custos; remodelar as bases de ensino de GEC na formação profissional; conduzir pesquisas utilizando o arcabouço da TAR na área contábil em geral; e desenvolver ações que auxiliem na disseminação de temas relacionados à GEC.

1.5 Estrutura do trabalho

O Capítulo 1 dessa tese apresenta os antecedentes; descreve a situação problema; evidencia a questão de pesquisa e o objetivo; bem como apresenta a justificativa e as contribuições esperadas do estudo.

O Capítulo 2 conceitua e apresenta mais elementos e estudos referentes à teoria utilizada como direcionamento para nortear esta análise, a Teoria Ator-Rede, trazendo seus principais conceitos e estudos anteriores correlatos à área da presente pesquisa. Além disso, discute as bases da Estratégia e da Gestão Estratégica, fundamentais à compreensão da GEC. E, finalmente, amplia a visão sobre o fenômeno de estudo, a saber, a Gestão Estratégica de Custos.

O Capítulo 3 mostra em detalhes o caminho trilhado para se chegar aos objetivos propostos pela pesquisa, teórica e operacionalmente, descrevendo a estratégia de pesquisa a ser utilizada e os procedimentos para coleta e análise de dados.

O Capítulo 4 traz a apresentação, análise e discussão do material coletado referente à situação investigada, discutindo o que foi coletado em campo à luz dos estudos anteriores apresentados durante o desenvolvimento do trabalho.

Finalmente, o Capítulo 5 evidencia as conclusões do estudo, bem como perspectivas de pesquisas posteriores e limitações deste trabalho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste Capítulo são apresentadas as principais bases e discussões teóricas que delineiam esta pesquisa. São discutidas a Teoria Ator-Rede e seus principais conceitos, bem como estudos anteriores de áreas correlatas que tem utilizado a referida abordagem. Também se discorre sobre Estratégia e Gestão Estratégica. E, finalmente, a Gestão Estratégica de Custos, ponto de estudo deste trabalho, elencando trabalhos e possibilidades que envolvam as duas abordagens em conjunto.

2.1 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 dele é discutir os atores como efeitos das redes as quais pertencem. Há também outras influências como semiótica, estruturalismo, fenomenologia e etnometodologia (Alcadipani & Tureta, 2009a). O termo “*acteur reseau*”, do francês, designa uma tensão, pois ao mesmo tempo em que coloca o ator no centro, descentraliza sua posição ao situá-lo no contexto da rede (Law, 1999a). A TAR ainda pode ser considerada uma versão prática do pós-estruturalismo, uma vez que possibilita a análise das relações que envolvem as redes, redimensionando a escala de análise, bem como considerando a heterogeneidade dos participantes (Law, 1999b).

Propõe-se que um objeto é efeito de uma matriz de relações, em resumo, de uma rede. E que se mantém relacionada, como um único objeto, enquanto essas relações continuam e não mudam seu formato. Essa abordagem é inspirada por uma versão pós-estruturalista da semiótica. (Law, 1999b, p. 1).

Justesen & Mouritsen (2011) mostram que, mesmo a maioria dos estudos sendo etnográficos ou historiográficos, abordagens não tão comuns na área contábil, 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).

Um diferencial da TAR é o destaque à influência que os atores não humanos tem no processo organizativo, podendo ser citado como exemplo um sistema de avaliação de desempenho, que é resultado da estabilização de formulários preenchidos, programas de computadores, aplicação de métricas estatísticas etc. (Alcadipani & Tureta, 2009a).

A TAR não é uma teoria sofisticada da forma prática, já que uma teoria tradicional procura explicar as ocorrências; 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 atores em rede” (Hui, 2012, p. 113).

Segundo Callon (1999), a TAR não é uma teoria e, justamente por isso, possui um caráter adaptável, fato pelo qual ela foi aceita. Ademais, segundo o autor, nunca houve a pretensão de criar uma teoria, tendo sido isso reflexo do próprio meio em que estavam inseridos os principais autores. Por esse motivo, ele rebate críticas advindas à TAR convocando à reflexão de que melhor do que refutar a natureza da TAR, seria que os autores contribuíssem para melhorá-la.

Alcadipani e Hassard (2010, p. 423) colocam que a “ANT pode ser vista como uma abordagem de campo que oferece ferramentas analíticas que possam ser aplicadas a narrativas do conhecimento, sejam elas organizacionais ou de outras formas”. Em outras palavras, ela está mais preocupada em descrever os eventos do que em explicar como eles ocorrem, na perspectiva dos autores.

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), perspectiva a qual esta pesquisa também se propõe.

2.1.1 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. “Não é o que a pessoa faz que a qualifica como um ator, mas porque ela faz” (Morgan, 2012, p. 37).

Segundo Latour (2001, p. 346), os atores podem ser humanos ou não humanos: “. . . uma vez que, em inglês, a palavra *actor* (ator) se limita a humanos, utilizamos muitas vezes *actant* (atuante), termo tomado à semiótica, para incluir não humanos na definição.” 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), garantindo sua representatividade naquele contexto. Tal colocação responde a uma questão controversa que seria a existência efetiva de atores não humanos, considerando que eles existem por intervenção dos humanos, o que poderia significar que apenas os atores humanos, de fato, existem. No entanto, por essa colocação, fica claro que o não humano ganha significado à medida que garante a representatividade dos humanos, os quais, sem eles, não teriam expressão.

A identificação dos não humanos, no entanto, é um desafio ao processo metodológico:

Concluimos que a inclusão dos não humanos na análise das organizações permite ampliar os horizontes de investigação, muito embora, o principal desafio talvez seja construir uma metodologia suficientemente capaz de apreender e observar esses elementos em seus contextos de atuação. (Alcadipani & Tureta, 2009, p. 50).

Sob essa perspectiva, Berger e Luckmann (2007, p. 103), colocam que “ao desempenhar papéis, o indivíduo participa de um mundo social. Ao interiorizar esses papéis, o mesmo mundo torna-se subjetivamente real para ele”. Logo, o conhecimento é produto social, bem como fator de transformação do meio. “. . . O poder na sociedade inclui o poder de determinar os processos decisivos de socialização e, portanto, o poder de produzir a realidade.” (Berger & Luckmann, 2007, p. 161).

Demo (2012) coloca que a TAR considera os atores simetricamente, tendo sua ontologia inspirada em dinâmicas complexas, em mudanças recorrentes e não lineares. Em outras palavras, a TAR considera os atores como *simétricos a priori*, ou seja, não há supremacia entre atores humanos e não humanos. Além disso, os atores não estão sozinhos, coexistindo com outras entidades e fazendo parte de um feixe de relações (Alcadipani & Tureta, 2009a)

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”. Eles comentam como funciona esse processo:

Primeiramente editores convidados para edições especiais fazem os editores do periódico regular permanecerem em segundo plano. Como editores convidados tem um *expertise ad hoc*, eles têm tempo limitado para falar pelo periódico. . . . o periódico não é apenas um canal de difusão do conhecimento: ele promove conhecimento e arrola pesquisadores. Em segundo lugar, apesar das políticas editoriais de periódicos serem feitas por editores, periódicos podem se tornar atores não humanos autônomos por meio do trabalho de revisores anônimos que podem deixá-lo falar antes de autores e editores. Apenas os editores e editores convidados sabem quais *papers* são discutidos e submetidos cegamente. Então o autor recebe um reporte dos árbitros, que falam em nome da revista, sem que se saiba ao certo quem fala. Em terceiro lugar, a composição do *board* no periódico pode mudar: novos editores ou revisores podem participar e a revista ainda ter a mesma política. (Joannides & Berland, 2013. p. 16).

Dessa forma, segundo os autores, quando os seres humanos centrais desaparecem e novos atores entram, os periódicos deixam o papel de intermediadores 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.

Moizer (2009) comenta sobre autores, revisores e editores como *players* dentro de um processo de publicação, que tem uma taxa de aceitação em torno de 10% e um tempo para a publicação cada vez maior. Um dos obstáculos nesse processo é o *loop* entre participantes: autores que se tornam revisores e vice-versa. O baixo índice de aceitação faz com que o artigo seja enviado a outro periódico, conseqüentemente aumentando o trabalho e consumindo tempo de todos os envolvidos. Na visão do autor, tal processo é alimentado pela necessidade de publicação, que faz com que os *papers* cheguem abaixo do padrão desejado aos *journals*; as conferências produzam muitos artigos (geralmente com nível de qualidade inferior); autores e colaboradores sejam mal treinados sobre os seus respectivos papéis; além da falta de clareza do escopo de alguns periódicos.

Sobre a produção do conhecimento, para a maioria dos editores, o avanço teórico está à frente da relevância prática, no sentido de nem sempre haver uma preocupação com esse quesito caso se enxergue um avanço no primeiro sentido (Bogt & Helden, 2012).

Outros potenciais atores não humanos a serem estudados no contexto desta pesquisa são os livros-texto.

Livros-texto podem ser atores mediadores claramente, à medida que condicionam tarefas pedagógicas e as sequenciam, alinham o currículo às expectativas dos testes estandardizados dos estudantes, selecionam relevâncias acadêmicas e as impõem na escola, são parceiros diários da vida escolar e assim por diante. Podem também limitar a liberdade acadêmica, à medida que instilam práticas instrucionistas, mas isso apenas reforça o argumento, desvelando sua natural ambigüidade. Dependendo dos atores com que se relacionam, livros texto podem tornar-se não só conselheiros e parceiros de estudo, mas também conspiradores rebeldes, agentes de aplicação da lei, próceres racistas, figuras sedutoras ou comodistas. A teoria crítica, em geral, aponta bem para questões de controle das mentes, mas deixa de perceber como os livros-texto desempenham papel decisivo nas dinâmicas escolares, não sendo à toa que se

tornaram indústria tão potente. São expressões fundamentais da semiótica da materialidade. (Demo, 2012, p. 83)

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 das afirmações anteriores em um meio, que reforçam ou invalidam os fatos (Latour, 2000). Morgan (2012) afirma que a comunicação é o meio pelo qual os pensamentos se tornam ações coletivas. A TAR substitui o conceito de sociedade pelo coletivo, destacando o processo contínuo de negociação de interesses subjacentes à rede (Latour, 2005).

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 então será construída sob essa égide, porém, para que se mantenha, necessita de reparo constante. Latour (2001, pp. 350–351) afirma que “. . . as instituições propiciam todas as mediações necessárias para o ator conservar uma substância duradoura e estável”.

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. “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).

Intermediário pode ser qualquer coisa que passe entre atores e ajude a definir o relacionamento entre eles (Callon, 1991). Como exemplos podem ser citados:

- a) Textos (relatórios, livros, artigos, patentes e notas);
- b) Artefatos técnicos (instrumentos científicos, máquinas, robôs, bens de consumo e grupos estruturados de entidades não humanas que juntas desempenham certas tarefas);
- c) Seres humanos (com habilidades, conhecimento e *know how* que eles incorporam);
- d) Dinheiro (em suas diferentes formas);

Os intermediários “. . . ordenam e formam o meio da rede que eles descrevem (Callon, 1991, p. 135). A melhor forma de decodificar um intermediário, na visão do autor:

... os intermediários mais ou menos explicitamente e consensualmente descrevem suas redes. Ou seja, eles descrevem uma coleção de entidades humanas e não-humanas, individuais e coletivas. Elas são definidas por seus papéis, suas identidades e seu programa - tudo depende das relações nas quais eles entram. (Callon, 1991, p. 139).

Tais afirmações podem levar ao questionamento: e como diferenciar os atores (mediadores) dos intermediários? Callon (1991, p. 140) esclarece que “os atores são definidos por meio dos intermediários que eles colocam em circulação”. Em outras palavras, os próprios atores são os autores dos intermediários. Por exemplo, no caso dos cientistas que manuseiam textos e experimentos para produzir novos textos: o texto manuseado pode ser um ator se o documento resultante alterar a proposta inicial, ou apenas um intermediário, caso haja manutenção da proposta inicial no novo texto produzido.

Assim, um intermediário apenas transporta uma informação ou ideia sem que haja mudanças efetivas na rede, enquanto o processo de mediação, que torna o agente um ator, modifica o meio em que está inserido.

Deste processo surgem as **redes**, onde atores e intermediários são considerados juntamente com as relações que eles trazem na bagagem (Callon, 1991). Para Latour (2000), o sucesso científico da ciência depende da ação das redes:

Como então se explica que em alguns casos as previsões da ciência se cumpram e em outros elas malogrem de modo deplorável!? A regra metodológica aqui aplicável é mais ou menos óbvia: toda vez que alguém falar numa aplicação bem-sucedida de uma ciência, procure ver se houve uma extensão progressiva de alguma rede. Toda vez que alguém falar de um malogro da ciência, procure descobrir que parte de que rede foi furada. Aposto que sempre vai achar. (Latour, 2000. p. 405).

Para o autor, os recursos das redes estão concentrados em poucos locais (conexões), que formam uma teia capaz de se estender. Isso na prática significa dizer que não se deve tomar “nenhuma posição a respeito de racionalidade, mas que simplesmente consideremos o movimento do observador: ângulo, direção e escala” (Latour, 2000. p. 352).

O movimento da rede considera a heterogeneidade dos atores, humanos e não humanos, no qual o grau de interação forma uma nova ordem social, gerando poder e uma nova organização (Law, 1992).

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. Nesse processo, “a legitimação não apenas diz aos indivíduos porque devem realizar uma ação e não outra; dizem-lhes também porque as coisas são o que são. Em outras palavras,

o ‘conhecimento’ precede os ‘valores’ na legitimação das instituições” (Berger & Luckmann, 2007. p. 129). Assim, em relação à forma de perceber e interpretar o mundo, o impulso do meio tem mais influência do que qualquer discurso institucional.

Demo (2012, p. 61) coloca que, na pesquisa utilizando a TAR, “um bom texto é aquele que rastreia uma rede, tomando-a como mediadora. Por rede, entende-se uma fileira de ações, na qual cada participante é tratado como pleno mediador”. No entanto, a rede requer um esforço adicional, a fim de sua manutenção, reparação ou eventual mudança. Tal esforço acontece em função de atores que fazem sua presença individual sentida, determinando assim a extensão da rede (Law, 1987).

Law (1987) coloca que o princípio da simetria define que o mesmo tipo de análise deve ser feito para todos os integrantes do sistema, independente de serem humanos ou não. Os atores, por sua vez, exercem influência detectável sobre os outros. A extensão da rede é definida então pela variedade de atores que atuam como influência à estrutura da rede.

Callon (1991) coloca que é possível diferenciar as redes de curta e de longa duração, uma vez que as redes longas permeiam desde a pesquisa acadêmica de base, incluindo todos os intermediários por ele mencionados (textos, artefatos, seres humanos etc.). A rede de curta duração, por sua vez, não chegaria a esse ponto.

Latour (2000) sugere um passo-a-passo para estudar as associações (das redes), que na visão dele são imprevisíveis e heterogêneas:

a) como são feitas as atribuições de causas e efeitos; b) que pontos estão interligados; c) que dimensões e que força tem essas ligações; d) quais são os mais legítimos porta-vozes; e) como todos esses elementos são modificados durante a controvérsia. (Latour, 2000, p. 331).

Apesar de esse ser um conceito importante para a pesquisa, é importante destacar que não se deve ter como objetivo central reconstruir a rede, uma vez que uma rede construída em dado ponto do tempo estará sempre incompleta, aberta e sujeita às interpretações (Justesen & Mouritsen, 2011, p. 183).

Para Callon (1991), a dinâmica da rede só pode ser compreendida a partir dos mecanismos de **translação**, uma vez que isso possibilita conhecer atores e intermediários.

A TAR também é conhecida por Sociologia da Translação (Callon, 1986; Chua, 1995). Por translação entende-se:

A translação é o mecanismo pelo qual os mundos social e natural progressivamente ganham forma. O resultado é uma situação em que determinadas entidades controlam outras. Entender o que os sociólogos chamam geralmente relações de poder significa descrever a maneira pela qual são definidos

os atores, associados e, simultaneamente, obrigados a manterem-se fiéis às suas alianças. O repertório da translação não é apenas projetado para dar uma descrição simétrica e tolerante de um processo complexo que constantemente mistura em conjunto uma série de entidades sociais e naturais. Ele também permite uma explicação de como alguns poucos obtêm o direito de expressar e representar os muitos atores silenciosos dos mundos social e natural que se mobilizaram. (Callon, 1986, p. 19).

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). Um exemplo utilizado pelo autor é o quebra-molas ou lombada. Ele atua como um ator não humano que, em conjunto com o motorista, faz com que haja alteração de comportamento e redução da velocidade.

Steen (2010) pontua, sob a ótica da Visão Baseada em Recursos (VBR, do inglês *Resource Based View* [RBV]), que a análise de redes heterogêneas ainda não foi aplicada para além da arena de estudos da ciência e da tecnologia, mas pode constituir uma forma de mapear a complexidade e a heterogeneidade de recursos nas empresas. Dentro dessa visão, recursos são vistos como redes heterogêneas de pessoas e tecnologias (Law, 1992). Para Steen (2010), se os recursos são duráveis como pressupõe a VBR, o que precisa ser explicado é a estabilidade das translações por meio das quais resultaram tais recursos.

Mouritsen, Hansen e Hansen (2001) colocam três características do processo de translação: relacionalidade (os fenômenos são efeito de um conjunto de relações mais do que ter uma essência específica), performatividade (os fenômenos não existem por si mesmos, mas são produzidos por atores em processo de relacionamento contínuo) e heterogeneidade (qualquer rede de relações é construída por um conjunto de diferentes tipos de recursos).

Callon (1986) descreve quatro etapas para o processo de translação:

1. Problematização: nessa etapa os pesquisadores procuraram ser indispensáveis a outros atores, definindo a natureza e os problemas a serem investigados;
2. Interesse: nessa etapa acontece uma série de processos pelos quais os pesquisadores tentam bloquear outros atores para os papéis que haviam sido propostos por eles originalmente;
3. Envolvimento: nessa etapa é possível visualizar um conjunto de estratégias em que os pesquisadores procuram definir e inter-relacionar os vários papéis que haviam atribuído aos outros;

4. Mobilização: finalmente, nessa etapa, um conjunto de métodos é utilizado pelos pesquisadores a fim de garantir que os supostos porta-vozes de várias coletividades relevantes sejam devidamente capazes de representar essas partes.

Demo (2012) sintetiza o que ocorre em cada uma das etapas propostas:

(i) no primeiro, atores realizam três tarefas: negociam e definem o problema à mão, identificam atores relevantes para a solução e fazem-se indispensáveis para qualquer solução; (ii) no segundo estágio, atores agem para difundir as pretensões e estratégias de articulação, cuidando de sua aceitabilidade geral; (iii) no terceiro estágio, trata-se de criar alianças estáveis; (iv) no estágio final da tradução, emerge consenso em rede, facultando ações conjuntas. (Demo, 2012, p. 93).

Na visão de Doorewaard e Van Bijsterveld (2001), a translação se parece ao processo de osmose, contendo uma membrana organizacional semipermeável, que consiste em redes de poder existentes, culturas e subculturas organizacionais. Aos poucos a mudança acontece, após um processo contínuo de confronto, mistura e (re)interpretação de conceitos e práticas, compondo um novo conjunto de valores.

Em outras palavras, a rede é responsável por orquestrar as mudanças organizacionais (Blomme, 2012), que só podem ser compreendidas se forem identificados os principais processos em que as translações ocorreram.

Um conceito adicional e também importante no contexto da rede é o de **porta-voz**, pelo qual se pode entender “alguém que fala em lugar do que não fala” (Latour, 2000, p. 119), ou seja, indivíduos que ganham *status* como representantes de outros.

. . . cientistas e engenheiros falam em nome de novos aliados que conformaram e angariaram; representantes entre outros representantes, eles acrescentam esses inesperados recursos para fazer o equilíbrio de forças propender a seu favor . . . Quando desafiados, não podem ficar isolados; ao contrário, seus representados postam-se atrás deles, organizados em camadas e prontos para dizer a mesma coisa. (Latour, 2000, p. 150).

Alcadipani e Tureta (2009) comentam a associação entre translação e poder, sendo que a diferença entre o poder potencial e o poder de fato está nos outros, ou seja, quando quem tem poder faz com que os outros atuem em seu lugar. Isso une o que é social e o que é técnico e possibilita a reunião de aliados. Logo, os porta-vozes acabam, de alguma forma, assumindo uma hierarquia de poder em alguma instância, a fim de se legitimar como representantes de outros. “O poder pode ser definido como a capacidade de impor a própria vontade, como resultado das relações entre atores. Poder não pode existir em seu próprio direito; poder existe onde os atores estão interagindo, negociando e ajustando.” (Hui, 2012, p. 110).

Para ilustrar todo esse processo, Callon (1986) relata uma história passada na década de 1970, quando cientistas e representantes de uma comunidade de pescadores se reuniram a fim de examinar a possibilidade de aumentar a produção de vieiras, controlando o cultivo desses crustáceos. Vale destacar que, na época, não havia nenhum controle sobre a reprodução dessa espécie, que estava ameaçada de extinção. Dez anos depois de algum conhecimento científico ser produzido e referendado, um grupo social foi formado (pescadores de St. Brieuc Bay). Por meio dos privilégios que esse grupo foi capaz de instituir e preservar, uma comunidade de especialistas foi organizada, a fim de estudar as vieiras e promover seu cultivo.

O autor explica que tudo começou com a escrita de *papers* que não foram contestados. Por meio desses *papers*, uma rede começou a ser montada. Os principais atores identificados inicialmente foram os acadêmicos, as vieiras e os pescadores.

Entendendo o processo de translação até o momento final, o autor comenta que o interesse em campo (2ª etapa) confirmou a problematização (1ª etapa), e as alianças que isso implica. Porém, de primeiro momento, a problematização foi refutada. O interesse foi a etapa que ajudou a congregar as entidades que seriam arroladas. Na 3ª etapa (envolvimento), o importante é transformar as sentenças em certezas, sendo o processo em que ocorrem negociações, tentativas de força e fraqueza, para acompanhar os interesses das partes e capacitá-los a sucederem. O autor mostra que também foi preciso uma negociação com os próprios colegas acadêmicos para que os resultados fossem aceitos. Já com os pescadores não houve discussão, pois eles aguardavam o veredito dos especialistas. Para o autor, a definição e distribuição de papéis é resultado de negociações multilaterais durante as quais a identidade dos atores é examinada e testada.

Na 4ª fase, a mobilização, ele argumenta como atores não humanos (larvas) são arrolados para serem porta-vozes do argumento que se quer defender. As larvas não significam nada por si mesmas, mas transformadas em imagens e tabelas, com níveis de significância a serem discutidos nos eventos acadêmicos, ganharam voz para defender seu argumento. Na opinião do autor, o próprio processo acadêmico vai sendo construído de uma forma que diminui os seus interlocutores.

É importante destacar que todos os atores são igualmente importantes até que as relações sejam estabelecidas, o que de certa forma o autor considera uma dificuldade nas análises sociais comumente realizadas. Ele coloca que a translação é um processo antes de ser um resultado:

Translação é um processo antes de ser um resultado. . . a problematização, que foi apenas uma simples conjectura, foi transformada em mobilização . . . de translação à traição é apenas um pequeno passo. Este é o passo que é realizado no último estágio. Novos porta-vozes são ouvidos para negar a representatividade dos anteriores. A translação continua, mas o equilíbrio é modificado. (Callon, 1986, p. 19).

Sintetizando, a translação é um processo composto de uma série de etapas de negociações, bem como de validações dos atores que constroem um novo significado. Latour (2001, p. 356) define que ela “. . . refere-se a todos os deslocamentos por entre outros atores cuja mediação é indispensável à ocorrência de qualquer ação. . . as cadeias de translação referem-se ao trabalho graças ao qual os atores modificam, deslocam e transladam seus vários e contraditórios interesses”. 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”.

Morgan (2012) pontua que a translação tem o potencial de modificar as associações entre humanos e não humanos. Ela exemplifica isso utilizando as tecnologias contábeis, que atuam como mediadores que efetuam uma translação. Para Siivonen e Puolamäki (2014, p. 6), “. . . a natureza da rede é mais importante do que a realidade econômica externa à empresa para determinar o destino de uma tecnologia contábil específica”. Pinch e Bijker (1987, p. 40) já colocavam que o grau de estabilização é diferente para os diferentes grupos sociais, logo, “os artefatos tecnológicos são culturalmente construídos e interpretados”, de forma que a flexibilidade interpretativa de um artefato possa ser mostrada. Isso reflete tanto em como as pessoas pensam e interpretam os artefatos como no modo que eles são concebidos.

Callon (1991) coloca que a convergência é a medida para um processo de translação e o acordo entre seus intermediários. No entanto, chegar ao *status* de uma rede com convergência forte é um processo difícil, que requer um grande investimento de tempo, esforço e coordenação. O que é mais comum são redes com convergência fraca, nas quais os atores tem seu *status* frequentemente em questionamento e onde é difícil a mobilização de outras partes.

Para Callon (1991), a translação também auxilia a ler as inscrições relevantes. Por **inscrição**, Latour (2001, p. 350) conceitua:

Termo geral referente a todos os tipos de transformação que materializam uma entidade num signo, num arquivo, num documento, num pedaço de papel, num traço. Usualmente, mas nem sempre, as inscrições são bidimensionais, sujeitas a superposição e combinação. São sempre móveis, isto é, permitem novas translações e articulações, ao mesmo tempo em que mantém intactas algumas formas de relação.

Partindo do processo de translação, um ator reinterpreta os interesses de atores humanos e alia os não humanos conforme o seu próprio interesse (Callon, 1991), o que é transferido a uma inscrição (Chua, 1995; Gao, 2005; Latour, 1986). Elas acabam sendo transformadas em argumentos entre autoridades, potencializando a alteração do resultado final e criando uma nova ordem, mesmo tendo relação direta com a substância original (Latour & Woolgar, 1986).

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 torná-la dotada de sentido. As inscrições fazem certo elo entre o interesse do observador no objeto estudado e os resultados encontrados, que precisam voltar para a origem, a fim de justificar a viagem. O autor também afirma que a inscrição é semelhante à informação.

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.

As inscrições são a forma de uma configuração viajar de cada contexto do ator que está longe daquele contexto. . . Mobilidade, estabilidade e combinabilidade são as três condições relacionadas para a efetividade de explicações ‘fortes’ e poderosas e a relevância e centralidade dessas qualidades que o artigo argumenta é ilustrada pela análise da emergência de técnicas contábeis e o desenvolvimento da numeração. (Robson, 1992, p. 686).

Segundo o autor, 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. Sintetizando a argumentação do autor, o uso da inscrição numérica, em conjunto com a prática contábil, pode ser entendido como tendo efeito na ação à distância. Ainda, enquanto o número traz mais precisão e objetividade por um lado, serve também como forma de legitimar argumentos mais difíceis de serem sustentados por outro.

Chua (1995) coloca que os números contábeis criam o que se pode chamar de hiper-realidade, uma vez que são representação e realidade ao mesmo tempo. Em geral, eles são fruto de um processo de arranjo de inscrições.

Para Latour (1986), as inscrições não podem ser conceituadas apenas em termos de visibilidade, impressão e escrita, mas sim, por algo mais profundo, que equivale à mobilização. Ele afirma que “você tem que inventar objetos que têm as propriedades de serem

móveis, mas também imutáveis, apresentáveis, legíveis e combináveis entre si.” (Latour, 1986, p. 7). As inscrições não são interessantes em si, mas sim, porque elas ampliam a mobilidade ou imutabilidade dos rastros da rede. Nesse sentido, o que é considerado verdade na rede não é resultado de uma nova visão, mas da mesma visão anterior na qual os objetos visíveis tem movimentação distinta no tempo e no espaço. Segundo o autor, a inscrição é o processo final de mobilização que acaba por modificar a retórica.

. . . como atuar à distância sobre eventos, lugares e pessoas pouco conhecidos? Resposta: trazendo para casa esses acontecimentos, lugares e pessoas. Como fazer isso se estão distantes? Inventando meios que (a) os tornem móveis para que possam ser trazidos, (b) os mantenham estáveis para que possam ser trazidos e levados sem distorções, decomposição ou deterioração, e (c) sejam combináveis de tal modo que, seja qual for a matéria de que são feitos, possam ser acumulados, agregados ou embaralhados como um maço de cartas. Se essas condições forem atendidas, então uma cidadezinha provinciana, um obscuro laboratório ou uma empresa de fundo de quintal, inicialmente tão fracos quanto qualquer outro lugar, se transformarão em centros capazes de dominar a distância muitos outros lugares. (Latour, 2000, p. 362).

Ainda dentro do *framework* da TAR, outro conceito recorrente são os **centros de cálculo**. Eles atuam como auxílio no reforço ao processo retórico que envolve uma inscrição (Latour, 1986). Latour (2001) define o centro de cálculo como:

Qualquer lugar onde inscrições são combinadas, tornando possível algum tipo de cálculo. Pode ser um laboratório, um instituto de estatística, os arquivos de um geógrafo, um banco de dados etc. Essa expressão situa em locais específicos uma habilidade de calcular que quase sempre se localiza na mente. (Latour, 2001, p. 346).

Latour (2001) exemplifica que não seria possível estudar a floresta amazônica sem levá-la até o laboratório. Nesse caso, o laboratório é o centro de cálculo, enquanto os mapas, anotações e amostras de plantas atuam como inscrições, usadas pelos cientistas para o estudo.

Um exemplo potencial de inscrição são os próprios números contábeis, citados por Robson (1992) como facilitador para a ação à distância da rede. As técnicas seriam outro elemento potencial dos centros 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”.

Uma tecnologia é muitas vezes chamada de artefato, que é um objeto feito por humanos e que, sob a ótica da TAR, se refere ao *design* e inovação tecnológica (Hui, 2012). “As tecnologias são artefatos lineares e que, por serem lineares, funcionam mais seguramente.” (Demo, 2012, p. 65).

Um trabalho bem interessante nesse sentido é o de Callon e Muniesa (2005), que mostram que, tanto na sociologia quanto na antropologia, as práticas quantitativas de um cálculo são na verdade marginais ou, na melhor das hipóteses, uma racionalização *ex post* para escolhas fundamentadas em outras lógicas. Logo, eles consideram o cálculo como um caminho que busca expor os elementos que permitem que mercados em geral se comportem como fontes coletivas de cálculo.

Na visão deles, o cálculo é um meio para estabelecer distinções entre coisas ou estados do mundo, bem como cursos de ação associados a eles e suas consequências. Nesse sentido, chama atenção a menção dos autores ao método das partidas dobradas, elemento central da Contabilidade, que teria sido o meio que levou ao crescimento do capitalismo, segundo eles; sendo que, quem efetua o cálculo não é o mecanismo, mas o agente humano por trás dele, que é quem toma a decisão de utilizá-lo.

. . . conhecimento e ação nunca são individuais; eles mobilizam entidades, humanos e não humanos, que participam na empresa do conhecimento ou ação. Essa participação é ativa e pode apenas excepcionalmente ser reduzida a uma dimensão puramente instrumental. Logo, no caso do método das partidas dobradas, duas interpretações opostas e extremas podem ser excluídas: a primeira, ele é uma ferramenta particularmente eficiente (para cálculos de lucros) nas mãos de agentes humanos que tem controle total sobre seus objetivos e ações; a segunda, ele é um instrumento da racionalidade econômica, o qual simplesmente por ser usado, impõe aos agentes coerência e uma lógica de cálculo que está além do seu alcance. (Em um caso é a ferramenta que é instrumentalizada enquanto no outro é o agente). . . É a dupla constituída pelo empresário e o método que concebe este cálculo e o executa. Poderíamos até dizer que o método, simplesmente por estar lá disponível, propõe esse cálculo para o empresário, que aceita o 'convite' . . . e pede que o cálculo seja realizado. (Callon & Muniesa, 2005, p. 1237).

Essa visão corrobora a argumentação de Robson (1992), de que a quantificação nas inscrições em Contabilidade garante sua legitimidade como medida de valor, citando como exemplo os mecanismos contábeis utilizados para preparar as demonstrações financeiras em condições de inflação.

Para os autores, 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, inclusive, ter mais espaço do que o instrumento em si.

Os textos científicos . . . não são escritos de modo diverso por diferentes castas de editores. Entrar em contato com eles não significa deixar a retórica e entrar no reino mais tranquilo da razão pura. Significa que a retórica se aqueceu tanto ou ainda está tão ativa que é preciso buscar muito mais esforços para manter a chama dos debates. (Latour, 2000, p. 55).

Nesse trecho, o autor mostra a influência da retórica no processo científico, sendo ainda necessária uma atuação constante da rede a fim de que a ideia que se quer defender seja, de fato, considerada. Na sequência, ele também coloca que em alguns casos se recorre aos argumentos de autoridades, que seriam aliados superiores e mais numerosos.

Sobre os textos, o autor afirma que “um documento se torna científico quando se tem pretensão a deixar de ser algo isolado e quando as pessoas engajadas na sua publicação são numerosas e estão explicitamente indicadas no texto” (Latour, 2000, p. 58). Com base nesse processo, é estabelecido um paradigma, ou seja, o sacramento do “. . . que há de mais consolidado sobre o assunto” (Latour, 2000, p. 62). O processo inverso também ocorre, ou seja, a retórica do *paper* favorece a inscrição que se quer mobilizar, desconstruindo um texto anterior, se esse for o interesse (Latour, 1986).

À medida que vai sendo gerado um todo organizado, obtendo-se a convergência, 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. Ademais, “tem-se uma caixa preta quando muitos elementos são levados a atuar como um só” (Latour, 2000, p. 217).

Alguns sinônimos desse termo são colocados pelo autor, como fatos inegáveis, máquinas altamente sofisticadas, teorias eficazes, provas irrefutáveis. Em outras palavras, tudo o que de alguma forma já não é mais passível de contestação. A definição a seguir ilustra bem o termo:

Expressão tomada à sociologia da ciência referente à maneira como o trabalho científico e técnico torna-se invisível decorrente de seu próprio êxito. Quando uma máquina funciona bem, quando um fato é estabelecido, basta-nos enfatizar sua alimentação e produção, deixando de lado sua complexidade interna. Assim, paradoxalmente, quanto mais a ciência e a tecnologia obtêm sucesso, mais opacas e obscuras se tornam. (Latour, 2001, p. 353).

Conforme a visão do autor, a caixa-preta representa tudo o que já foi objeto de investigação científica um dia, mas que hoje, por já ter alcançado certo patamar de sucesso, não é mais questionado.

Sobre as caixas-pretas, Demo (2012, p. 93) coloca que “. . . quando muitas entidades são levadas a agir como uma só, quando são homogeneizadas de modo determinista numa

superfície linear, quando dinâmicas são aprisionadas por estruturas forçadas, cria-se uma caixa-preta.”

Pode-se afirmar que as caixas-pretas requerem baixa manutenção, além de nunca estarem completamente fechadas (Harman, 2009). Para Latour (2000), são exemplos de caixas-pretas os conhecimentos consolidados em que os pesquisadores se apoiam para suas argumentações nos trabalhos científicos. As inscrições tem o potencial de aumentar a sua visibilidade (Chua, 1995).

À medida que um ator cresce e consegue colocar um maior número de relações em caixas-pretas, esse ator pode ser chamado de **macro-ator**. Tal conceito não é distinguido pelo tamanho; macro-ator (instituições, organizações, classes sociais, partes, estados) e micro-ator (indivíduos, grupos, famílias) estão relacionados ao seu poder de construir a rede. Em outras palavras, a sua concepção está associada ao arrolamento de atores visando novas caixas-pretas, sendo assim, seu esforço para negociação pode ser menor do que àquele de micro-atores (Callon & Latour, 1981).

Levando-se em consideração este contexto, pode-se concordar com a abordagem de Latour (2000) de que é difícil para um leigo contestar qualquer descoberta científica, pois a retórica e a atuação das inscrições e caixas-pretas farão o discordante sentir-se sozinho. Por outro lado, até chegar a esse ponto, onde os laços de uma rede estão estabelecidos, são necessárias muitas negociações e mediações, o que torna o objeto científico mais social: “embora de início isso pareça contrariar o senso comum, quanto mais técnica e especializada é uma leitura, mais ‘social’ ela se torna, pois aumenta o número de associações necessárias para isolar os leitores e forçá-los a aceitar uma afirmação como fato” (Latour, 2000, p. 103).

Nesta Seção, foram apresentados os principais conceitos abordados pela TAR. Na sequência, alguns estudos realizados usando a abordagem da TAR são explorados, a fim de elucidar o que foi apresentado até aqui. Ao final do capítulo, um quadro resumindo e exemplificando os principais conceitos é apresentado (Quadro 3).

2.1.2 Estudos anteriores

Para entender como os conceitos da Seção anterior estão sendo aplicados nas pesquisas, são apresentados na sequência alguns estudos realizados, sejam eles reflexões teóricas ou pesquisas de campo, em áreas de aplicação correlatas às da presente pesquisa.

Robson (1991) retoma o processo de translação, a fim de estudar a relação entre Contabilidade e mudança social. Como objeto de estudo, é analisado o Valor Adicionado no

Reino Unido, sendo a principal referência a elaboração do conceito de arena da mudança contábil. Tal conceito emerge do processo de translação de discursos não contábeis e racionais, com condições de existência própria, e a problematização de técnicas contábeis particulares. Tal problematização pode ser uma razão para alteração das convenções contábeis de registro e mensuração, formando novos cálculos contábeis. Nesse contexto, o discurso atua separando o que tem do que não tem relevância.

Segundo o autor, o processo é comum em várias problematizações e processos de mudança contábil, como é o caso do evento de cômputo da inflação. Para o autor, o conceito de translação é sugerido como um constructo para entender associações, conexões e relações positivas na Contabilidade e seu entorno. Por meio do evento mencionado, o autor mostra como a Contabilidade no Reino Unido construiu uma elite de profissionais que passou a criar regras e princípios e a efetuar os processos de translação com os problemas existentes, conforme os seus interesses.

Preston, Cooper e Coombs (1992) mostram, por meio da TAR, baseando-se na obra de Latour 'Ciência em ação', como iniciativas de orçamento gerencial emergem em um sistema de hospitais no Reino Unido. O trabalho sinaliza que os sistemas de gestão orçamentária são fabricados e, também, que não são tecnologias fixas com propósitos bem definidos, mas sim, construções, visto que no processo de desenho e implementação novas possibilidades emergem. Esse processo de construção envolve ceticismo, resistência, maquinações, retórica e apelo a outras iniciativas de legitimação. Para o autor, até os fatos tidos como sucesso ou falha são fabricados.

Mouritsen (1999) realiza um estudo de caso, utilizando a TAR, cuja investigação demonstra como foram direcionadas questões relacionadas a: controle gerencial, custos, flexibilidade, inovação e orientação ao cliente. Também discute o modelo de translação, ao mostrar os polos onde a empresa se encontrava: lucratividade *versus* flexibilidade / inovação / produtividade; em outras palavras, analisa como o conflito entre essas polaridades pode ser solucionado. A organização é analisada da perspectiva de problemas interorganizacionais, sobretudo das redes às quais ela está relacionada. Segundo o autor, a sedimentação das polaridades, que fazem parte do discurso retórico da maioria das organizações, se dá quando a empresa passa pela translação e compõe com isso os sistemas de controle gerencial. Do ponto de vista da rede, cada entidade é mobilizada em nós pela informação central e sua contribuição à rede é delineada. Os sistemas de controle gerencial, por sua vez, tornaram-se importantes por assumir a estratégia na sua totalidade. O mérito do *paper* está em estudar um

caso empiricamente, usando o arcabouço da TAR dentro da pesquisa em Contabilidade de Gestão, o que não era comum na época em que foi escrito.

Anos mais tarde, Mouritsen, Hansen e Hansen (2009) estudam a Contabilidade de Gestão como mediadora entre atividades de inovação e interesses mais amplos da organização. Os autores mostram os artefatos técnicos no contexto de translações de longo prazo, conectando informações e buscas estratégicas nas relações interorganizacionais. O foco deles era a procura de episódios que envolvessem translação, como tecnologias ou cálculos. Para os autores, os “cálculos de Contabilidade de Gestão problematizam a empresa, sua inovação e tecnologias, bem como suas fronteiras.” (Jan Mouritsen et al., 2009, p. 753).

Lowe (2001) tenta mostrar os benefícios em usar a TAR para a pesquisa em Contabilidade. Ele acredita que a pesquisa contábil tem utilizado pouco essa abordagem por relutar em incluir sua visão no ramo. Para ele, a TAR acaba sendo mais completa que alternativas tradicionais, como a teoria da agência, justamente por trazer ênfase significativa aos atores não humanos e, mais que isso, tratar os dois tipos de atores simetricamente, no sentido de terem a mesma importância para composição da translação.

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. Durante o processo e implantação, houve também claramente a utilização de alguns mecanismos retóricos, dado que o movimento para implantação contou com promessas de agentes que não tinham experiência prévia com o ABC.

Outro trabalho interessante, também sobre o ABC, é o de Jones e Dugdale (2002). O artigo explora a ascensão da ferramenta com base na TAR. 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 sociotécnico 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 (*Consortium of Advanced Management International*):

O desencaixe do ABC de alguns contextos locais em um sistema especialista abstrato envolve uma série de translações. Primeiro, ele é influenciado pelo quadro teórico estabelecido em sua pré-história. Em segundo lugar, os próprios casos podem, em termos muito gerais, serem descritos como “essencialmente similares”, mas certamente não são idênticos, de modo que sua exposição envolva a associação de intermediários. Em terceiro lugar, o processo de captação é seletivo para que nem todo o material de capa seja extraído. Finalmente, os próprios autores diferem em sua abordagem para ABC - em particular, a exposição de Cooper e Kaplan difere significativamente da de Johnson. (Jones & Dugdale, 2002, p. 135).

De forma complementar à discussão teórica, as práticas do ABC foram sendo disseminadas pelos atores nos principais *journals* acadêmicos da área.

Nas versões de Kaplan e Cooper de 1988 e 1989, a visão do ABC ainda é relativamente estreita: ele poderia ser usado complementarmente, mais que suplantando, a outros sistemas de custos. Seu papel central é suprir gestores com informação – crucialmente informação sobre “Gestão Estratégica de Custos”. (Jones & Dugdale, 2002, p. 138).

Nesse contexto, 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 (*Chartered Institute of Management Accountants*) e outros acadêmicos. Segundo os autores, “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). Considerando o trabalho dos consultores como muitas vezes fundamental para a mudança dos sistemas contábeis (Christensen & Skærbæk, 2010), isso se reflete na disseminação do conceito na rede, conforme se pode notar no trecho a seguir:

Consultores estavam lá nos primeiros dias (pelo CAM-I) e acadêmicos (em Harvard) logo se tornaram consultores. Os consultores foram responsáveis por grande parte da divulgação da ABC indiretamente por meio de publicações e diretamente por meio de projetos de implementação. (Jones & Dugdale, 2002, p. 156).

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.

Jones e Dugdale (2000) também analisaram ABC e TOC (*Theory of Constraints* - em português, 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. Adicionalmente, utilizaram a abordagem de Guiddens sobre sistemas *expert*, que distinguem relações sociais e práticas em contextos locais, mostrando elementos como atribuição de significado, legitimação e poder. 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. Os autores perceberam que, embora os atores chave 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.

Outra linha de pensamento em trabalhos usando a abordagem proposta pela TAR é a seguida por Ford e Redwood (2005), que analisam a evolução da rede de uma empresa única, baseando-se em análise documental. Esse trabalho se foca mais na evolução histórica da rede da empresa. Segundo os autores, esse olhar para a perspectiva histórica por meio de documentos melhora a qualidade do estudo da rede por não observar apenas um momento do tempo, como ocorre na maioria das pesquisas da área que são realizadas por meio de estudos de caso. Eles analisam a história de um século de uma companhia, por meio de fontes como documentos históricos, reconstruindo a rede e, conseqüentemente, a história da empresa no período analisado. Um ponto forte dessa pesquisa é a análise de longo prazo na perspectiva da construção dessa rede.

Gao (2005) usa a abordagem da TAR para analisar a construção sociotecnológica da estratégia da China para a transformação do mercado de telecomunicações. O mercado, nesse caso, se constitui em um ator não humano. O público/sociedade, o Estado e os operadores constituem os três grupos de atores humanos que representam os interesses sociais do setor em estudo. Para os autores, os interesses dos atores são influenciados por: tecnologia avançada, nível de desenvolvimento das telecomunicações, progresso da macro-reforma e políticas nacionais relativas aos sistemas políticos e econômicos, além da tendência internacional em reformas de telecomunicações. O mercado chinês foi transformado por meio da luta dos atores para inscrever os seus interesses na estratégia nacional. O estudo de caso

demonstrou que as aplicações da TAR podem ser estendidas para investigar a formulação de uma estratégia nacional.

Dechow e Mouritsen (2005) analisam como duas companhias perseguem a integração entre gestão e controle por meio de sistemas ERP. A primeira lição do estudo de casos múltiplos realizado é que o controle não pode ser estudado sem a tecnologia e o contexto, porque dessa forma não se entende a infraestrutura subjacente. O artigo aponta que o controle de gestão em um ambiente ERP não é uma propriedade/função de Contabilidade, mas um assunto coletivo, em que questões de controle local em diferentes partes da organização são usadas para criar noções de gestão global. Tal abordagem remete às noções de uso das ferramentas contábeis (inscrições) como forma de ação à distância (Briers & Chua, 2001; Latour, 2000; Robson, 1992).

A pesquisa em análise diferencia-se das anteriores em função do seu objeto central. Os autores argumentam que, enquanto era comum estudar a curva de aprendizado surgida pela implantação de um ERP na firma ou a melhora na produtividade e desempenho ocasionada pela instalação correta de um ERP (o que não se confirmou na prática, já que as tentativas com *surveys* não conseguiram comprovar empiricamente essas relações), eles estudam como a tecnologia ERP é feita para trabalhar como um sistema, sendo assim vista em um contexto de numerosos interesses e condições organizacionais que levam a caminhos complexos. A abordagem do ERP aqui está diretamente ligada aos mecanismos que envolvem as tecnologias contábeis já mencionadas (Briers & Chua, 2001; Morgan, 2012), de forma que se possa traçar um paralelo entre elas.

É interessante notar também como esta linha de pesquisa começa a mostrar a limitação dos *surveys* para entender este tipo de questão, uma vez que por este método, é possível entender pouco das relações que estão por trás dos bastidores da implantação de um sistema. Assim, a abordagem direcionada pela TAR enfatiza práticas relacionadas aos ERPs constituídas como redes de crescimento tecnológico e narrativo nesse contexto.

Dechow e Mouritsen (2005) ainda argumentam que os sistemas ERP precisam de diversos suplementos diferentes, os quais são criados muitas vezes para responder a crises de integração, ou ainda, são desenvolvidos elementos externos ao ERP para aliviar suas limitações. Isso não é apenas fruto de implementação equivocada do sistema, mas o ERP traz resíduos do passado que ocasiona sua resistência à mudança. Neste trabalho, ficou claro que a integração raramente segue uma curva de aprendizado. Para os autores, há uma “tecnológica” que condiciona como o controle gerencial pode ser realizado. O SAP® representava uma distinção entre medidas financeiras e não financeiras, ou entre medidas contábeis e logísticas.

Ao conceber o ERP se tem certos problemas em mente, o que faz com que não se observe toda a complexidade e gama de possibilidades. Aí entram os suplementos, como forma de reparo ao sistema inicialmente concebido. O controle gerencial acaba sendo um assunto coletivo entre entidades comerciais distintas e mutuamente dependentes.

Por outro lado, o sistema ERP pode tornar a Contabilidade Financeira mais forte, uma vez que seus números são a base para a realização, embora ele não necessariamente torne a Contabilidade de Gestão mais forte; o que é um paradoxo, já que o ERP é uma tecnologia apresentada para o controle gerencial. Apesar disso, os ERPs podem ser versões separadas de controle mutuamente dependente e o controle gerencial se torna uma construção coletiva. Os casos ilustram porque e como a infraestrutura trabalha. A tecnologia atua forçando outros atores a levar suas categorias mais seriamente. E os “podes” e “não podes” relacionados ao sistema acabam sendo boas razões para criar suplementos ao sistema formal, deixando a Contabilidade de Gestão enfraquecida.

A tese de Qu (2006) acompanhou, durante aproximadamente um ano, um escritório de consultoria de gestão e as diferentes formas de atuação dos consultores com seus clientes, observando a atuação deles em relação à ferramenta BSC, de forma que ela fizesse significado aos seus diferentes tipos e contextos de clientes. Ele aponta que a interação social (almoços, bate-papos etc.) é uma das fontes de distribuição de conhecimento e arranjos de poder no social. Além da observação e acompanhamento do dia-a-dia dos consultores, o autor teve acesso a documentos diversos sobre os casos estudados, bem como realizou entrevistas formais com os consultores. O autor conclui que a interação consultor-cliente tem um papel significativo para introduzir e implementar novas ideias de Contabilidade de Gestão, como foi o caso do BSC no estudo realizado. Outro papel dos consultores é difundir o conhecimento entre os setores, principalmente quando são contratados por associações profissionais. Logo, as empresas de consultoria são fundamentais para disseminar uma ideia a uma ampla população.

Entretanto, se nós adotamos uma perspectiva utilitarista da informação, o papel de uma firma de consultoria no processo de difusão será limitado pela qualidade e relevância da informação que ela provê. Com base na TAR com foco em atores e rede, isto é facilitado pela colaboração entre ABConsulting e associações profissionais, que é uma importante sinalização de qualidade percebida e relevância para participantes que são membros de associações profissionais. (Qu, 2006, p. 247).

Além dos consultores, o autor também destaca a importância de construir uma teoria como meio de disseminar um conhecimento, ou seja, os próprios consultores-autores ou acadêmicos podem contribuir nesse sentido.

A construção, consolidação e disseminação do BSC envolve muitos atores, incluindo acadêmicos, consultores, escolas de negócios, empresas de consultoria, meios de comunicação e empresas de publicação para negócios. A interação entre esses atores ativos, e seu controle e enrolamento de aliados, como o *Balanced Scorecard Collaborative Inc.*, *Harvard Business School Publishing* e várias empresas de *softwares*, podem ter facilitado o crescimento do BSC e conseqüentemente sua difusão. (Qu, 2006, p. 249).

O autor também sugere que se as escolas de negócios em universidades são vistas como um canal de disseminação tradicional pelo qual a educação formal de negócios se faz, a consultoria de gestão desempenha um papel ativo no sentido de reeducar gestores e executivos na prática, em contextos de mercado. Outro ponto abordado se refere a potenciais diferenças entre o conhecimento acadêmico e as práticas de gestão.

Uma implicação da presente pesquisa se refere à existência de diferentes tipos de técnicas de Contabilidade de Gestão em uso na prática. Por exemplo, o conhecimento da consultoria pode diferir do conhecimento acadêmico em relação à utilização do BSC. Reconhecendo os diferentes processos de firmas de consultoria de outros como das instituições de pós-graduação, e seu respectivo foco na criação e difusão do conhecimento, nos ajuda a entender a coexistência de diferentes formas de ideias e técnicas de Contabilidade de Gestão. (Qu, 2006, p. 253).

Esse ponto é importante por propiciar uma reflexão sobre a influência dos atores na construção da rede e o impacto de cada um deles nos diferentes processos de translação pelo qual as ferramentas passam, conforme estudo de Callon (1986) abordado na Seção 2.1.1, e corroborando o estudo de Alcouffe, Berland e Levant (2008).

Para Egels-Zandén e Wahlqvist (2006), os artefatos, além de atores não humanos, podem ser grande fonte de legitimidade. O estudo se refere ao estabelecimento de parcerias entre empresas acordando parâmetros de responsabilidade corporativa entre os participantes. O material coletado contemplou documentação escrita (sites, apresentações, jornais etc.) e entrevistas semiestruturadas. O estudo mostrou que o arranjo mais adequado para que as parcerias tenham continuidade envolve enrolar organizações não governamentais, governos e o uso de artefatos no processo.

Amantino-de-andrade (2006) usou a abordagem da TAR para entender a formação da política de erradicação do trabalho infantil no Brasil. Para fazer esse percurso, foi utilizada a abordagem de Callon (1986), seguindo os atores e as translações. Os textos foram a principal fonte de coleta de dados: documentos escritos, falas proferidas em palestras, seminários, reuniões etc. e entrevistas abertas. Foi utilizada análise crítica do discurso para fazer a conexão entre as fontes. Ela reconstruiu a rede, mostrando como atores estatais e não-estatais faziam articulações durante cada gestão.

Mouritsen e Thrane (2006) observaram empiricamente três redes horizontais onde empresas se reuniam em torno de projetos. Por redes horizontais podem-se entender empresas que são potenciais concorrentes, mas cooperam em relação à informação ao cliente, ao desenvolvimento de novos conhecimentos e ao desenvolvimento de ativos de marca. Nessas redes, há razões de mercado e tecnológicas para cooperar, mas há incerteza sobre se a interação irá de fato ocorrer. É possível também ser um membro passivo no contexto, já que cada empresa é autossustentável. Esse é um típico exemplo de estudo que tangencia a GCi, um artefato da GEC, mas no qual a técnica não é mencionada, pois os autores se remetem a outros conceitos de controle gerencial para elucidar o caso.

O estudo mostrou que os controles são atores não humanos que criam durabilidade e previsibilidade à estrutura da rede. Segundo os autores, abordagens como a dos custos econômicos de transação são fracas para explicar os caminhos em que as relações são construídas e gerenciadas. Eles argumentam que a Contabilidade pode ser conceituada como um ator, ajudando a mediar, formatar e construir relações interorganizacionais, utilizando para isso regulamentação própria e mecanismos de orquestração. Em outras palavras, os controles e regras contábeis providenciam os meios para que a rede exista e se perpetue, justificando argumentos que auxiliam na construção da retórica desse processo.

Eles concluem que as redes são frágeis, porque a ideologia de confiança, sugerida pela teoria, é maior do que a prática atual (para a concepção da rede), pois as complexidades das empresas muitas vezes conflitam com esse ideal. Nesse contexto, os mecanismos de controle gerencial são envolvidos com a finalidade de constituir limites às redes, por exemplo, informações que serão compartilhadas e servirão de base para a tomada de decisão.

Emsley (2008) usou os conceitos da TAR para examinar eventos relacionados à Contabilidade de Gestão 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 possivelmente seriam implementadas em função da moda. Para gerenciar o processo de inovação mais adequadamente, os profissionais precisariam entender a heterogeneidade dos interesses dos atores, a complexidade do contexto e a natureza iterativa do processo de inovação.

Um aspecto interessante desse estudo é que se recorreu à abordagem da TAR, especialmente ao conceito de translação, pois o autor considerou que a teoria da contingência

(por meio da variável nível de descentralização) não fornecia suporte para entender o caso. Foram identificadas similaridades e diferenças no processo de translação. Por exemplo, o custo da qualidade em ambas as plantas não foi traduzido em uma trajetória linear, mas foi construído por atores heterogêneos em uma maneira recursiva buscando estabilidade. Em ambas também, eventos não esperados tiveram efeito significativo no caminho no qual o custo da qualidade foi desenvolvido, diferente do planejado.

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), corrobora os achados de Qu (2006) e Alcouffe et al. (2008), já mencionados. Em outras palavras, 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. No trecho seguinte, os autores comentam a essência da investigação.

O principal é entender como e porque algumas inovações contábeis como GPM e ABC foram criadas ou modificadas e eventualmente se tornaram aceitas na França. Para fazer isso, iremos aplicar o conceito de translação da TAR. E então discutir a noção de mudança contábil e a natureza da inovação de algumas técnicas como GPM e ABC. Iremos também atentar para mostrar como inovações contábeis não operam no vácuo, mas, pelo contrário, estão em competição umas com as outras. Argumentos de problematização são escassos para o arranjo de competição de programas rivais. (Alcouffe et al., 2008, p. 4).

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.

Descrevendo as etapas, os autores comentam sobre a primeira, problematização, que não envolve apenas a técnica, mas depende da habilidade dos atores em arrolar ideais que não estejam corporificadas em inovações concorrentes, que já tenham atingido o *status* de caixa-preta. No caso analisado, a rede do ABC teve a vantagem de arrolar ideias em defesa da nação (necessidade de ferramentas para incremento de competitividade dos EUA), ao mesmo tempo em que a rede da GPM tentou dar um novo ímpeto para sua difusão, não se alinhando a qualquer ideal, mas simplesmente relacionando a comparação técnica com o ABC. Eles apontam semelhanças com o trabalho de Jones e Dugdale (2002), pois tal como na França, os EUA propôs o ABC como solução para problemas encontrados por companhias de manufatura enfrentando novos ambientes competitivos.

Na segunda etapa (interesse), eles relatam a complexidade do ABC, pois a inovação foi usada como braço direito para uma reforma acadêmica no que diz respeito à Contabilidade de Gestão na França, que era um campo defasado desde 1947. Promotores e oponentes encontraram no ABC oportunidade de confrontação. A ferramenta também interessou a consultores e editores de *softwares*, pela importância comercial em promover a difusão dessa inovação. Entretanto, consultores franceses foram também arrolados na rede do ABC no que tange ao aspecto intelectual (alguns deles fizeram suas teses de doutorado baseados nesse assunto). Similarmente, jovens estudantes viram no ABC um bom objeto de publicação em um tempo onde a pressão para isso se tornou importante para os acadêmicos franceses.

Em terceiro lugar, os autores propõe uma perspectiva alternativa para o conceito de sucesso e falha. Para eles, a atenção não deveria estar no conceito em si, mas sim, na descrição da rede que suporta a inovação. Segundo os autores, Georges Perrin, por si mesmo, não teve sucesso em promover seu método, ao contrário, o ABC foi suportado por uma variedade de atores arrolados em sua rede, durante a etapa de envolvimento.

Finalmente, a pesquisa explorou como controvérsias locais interferem na globalização e dificultam o processo de normalização/homogeneização das práticas de Contabilidade de Gestão. Nesse caso, eles consideram que não pode haver movimentos da rede sem alguma adaptação/translação e vice-versa. Por exemplo, na visão dos autores, França e EUA usaram os mesmos conceitos de ABC e ABM (*Activity Based Management*), porém eles não correspondiam exatamente às mesmas práticas objetivamente.

Sobre os EUA, Otley (2008) pontua a necessidade de continuar pesquisando organizações reais, o que pode explicar o declínio dos EUA na pesquisa em Contabilidade de Gestão. Como sugestão a esse dilema o autor aponta o uso de perspectivas pluralistas, que pode ajudar a pesquisa nessa área.

Alcadipani e Tureta (2009), em abordagem teórica, mostram um possível uso da Teoria Ator-Rede para contextos organizacionais. Desse ponto de vista, o poder é resultado de uma série de interações entre agentes humanos e não humanos. Segundo eles, a teoria diz que os atores sabem o que fazem, devendo ser seguidos para que se aprenda com eles os “comos” e “porquês”. Nesse sentido, a TAR se aplica ao estudo de organizações, por serem entidades complexas formadas por múltiplas relações.

Em outro estudo, os autores comentam que uma das principais críticas referentes à TAR é o fato de ela não considerar a dimensão política (Alcadipani & Tureta, 2009b); no entanto, esse não seria objeto de estudo da TAR, que se concentra na estabilidade e singularidade das relações (Law, 1999b).

Outras críticas à TAR versam sobre: análise limitada das estruturas sociais; negligência a questões políticas e morais; dificuldade na conceituação de humanos e não humanos e dificuldades na descrição da proposta metodológica de seguir os atores (Walshman, 1997 citado por Alcadipani & Hassard, 2010).

Em contrapartida, Alcadipani e Hassard (2010) colocam que textos mais atuais da TAR, especificamente os ligados à publicação ‘*ANT and After*’, fazem alguma alusão a essa parte política, de forma que, apesar dos criadores não proporem uma solução geral, eles dão subsídios para abordagens não dicotômicas, mas que consideram a complexidade das relações, e salientam também a necessidade de produzir massa crítica, a fim de construir uma teoria robusta que olhe para as questões políticas, especialmente no contexto organizacional.

Neyland (2006) também coloca que as críticas principais vão ao sentido de que a própria TAR se constitui uma caixa preta, e ao fato de ser estática no tempo, o que compromete sua perenidade como estratégia de pesquisa. O principal na visão do autor seria evitar que fossem formados limites rígidos ao redor da TAR, o que justificaria a sua “salvação”, apesar das críticas.

Ao que parece, os mais proeminentes autores da TAR estiveram atentos a essas considerações, procurando responder as principais críticas que eram realizadas. Para Latour (1988), por exemplo, o que mais incomoda os críticos é o fato de que a TAR não propõe trazer uma explicação completa e final como as demais teorias, o que levaria à simplificação dos fenômenos estudados. No entanto, a incompletude ou o caráter não absoluto é elemento característico da própria ciência (Abbagnano, 2007, p. 136).

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.

Numa perspectiva mais recente, Law (2007) faz uma retrospectiva histórica com os principais fatos e artigos que geraram os primeiros conceitos da TAR. O autor divide o assunto entre os conceitos iniciais, que foram balizados até o início dos anos 1990, e a semiótica material atual - após 1995. Nesse sentido, ele destaca a importância da performatividade, ou seja, como as redes de materiais heterogêneos e práticas sociais produzem as relações, o que gera a realidade. Outro conceito é a multiplicidade, em outras palavras, como diferentes realidades se relacionam, tanto em conexões integrais quanto parciais. Ainda, o conceito de fluidez, ou seja, as redes podem se associar de maneiras distintas, e não necessariamente precisam de um centro (que era um entendimento típico do período anterior). Outro ponto abordado é que a realidade e os saberes são produzidos em conjunto, o que amplia a discussão ontológica (representação da realidade) e epistemológica (descrição da formação do conhecimento) da TAR. Finalmente, ele atenta para a necessidade de mostrar o ponto de vista político que a TAR envolve, pois tanto o lado positivo quanto o negativo da realidade estão sendo realizados. Tal conceito já estava nos escritos da TAR, no entanto, por vezes foi esquecido em campo, na visão crítica do autor.

Do ponto de vista da presente pesquisa, as críticas consideradas mais significativas ao desenvolvimento do presente estudo se referem às dificuldades na descrição da proposta metodológica de seguir os atores (Walshman, 1997 citado por Alcadipani & Hassard, 2010) e à forma estática no tempo, o que comprometeria a perenidade da TAR como estratégia de pesquisa (Neyland, 2006). Em relação ao primeiro ponto, buscou-se a consulta exaustiva de trabalhos que versassem sobre o assunto, observando as tratativas metodológicas utilizadas, as quais serviram de inspiração para a presente proposta, a ser descrita em maiores detalhes no Capítulo 3. No que tange à forma estática no tempo, entende-se que ao trazer a abordagem da TAR para o universo contábil, as contribuições atuais e futuras são potencialmente maiores do que as eventuais limitações ou horizonte temporal deste trabalho, como elucidado na Seção 1.5, tendo o intuito de que pesquisas futuras continuem a discussão aqui iniciada, tal como se propõe a ciência, não esgotando as possibilidades e estando sempre em devir (Abbagnano, 2007, p. 136).

Voltando às aplicações da TAR, Kleinman e Hossain (2008) discutem como os interesses políticos, econômicos e ideológicos atuam na rede de instituições para a formação dos padrões contábeis. É um *paper* teórico, onde eles explanam sobre diferentes grupos: investidores e credores, congresso, *Securities and Exchange Commission* (SEC), *American*

Institute of Certified Public Accountants (AICPA), empresas de auditoria, empresas inscritas na SEC, acadêmicos, *Financial Accounting Standards Board* (FASB). Eles focam principalmente nos valores que envolvem cada grupo, descrevendo o que ocorre à luz do que propõe a teoria.

Nesta mesma linha de pesquisa, Rossman (2009) estudou a rede do IASB (*International Accounting Standards Board*), analisando as forças estruturais subjacentes à regulação contábil internacional, de forma a contribuir com os conhecimentos utilizáveis pelo público, políticos e estudiosos, a fim de conceituar os processos de regulamentação internacional de Contabilidade. Com base também nas teorias dos *stakeholders*, da legitimidade e das redes sociais, foi mostrado que esta rede é racionalmente criada para servir certos grupos de interesse em face de assuntos divergentes de outras partes. A coleta de dados envolveu somente dados públicos, uma vez que o acesso à elite do comitê em diferentes partes do mundo inviabilizaria o uso de outras técnicas de coleta de dados.

Outro estudo analisa textos públicos de conferências, livros, artigos etc., sobre os temas: orçamento (60 textos) e *beyond budget* (15 textos), olhando o processo do nascimento à desinstitucionalização (Berland et al., 2010). Segundo os autores, as tecnologias gerenciais não são inertes, elas são manipuladas por atores e divulgadas por um processo retórico, corroborando o pensamento de Latour (2000). Logo, não há um pressuposto racional direto para aceite dessas tecnologias na visão dos autores. Nesse contexto, a tecnologia gerencial só seria bem sucedida quando se tornasse uma caixa-preta, não sendo mais objeto de contestação.

Steen (2010) relaciona a TAR à Visão Baseada em Recursos. Para o autor, os recursos (essencialmente pessoas e tecnologias, como anteriormente mencionado), estratégias e estrategistas estão se transformando na organização, uma vez que o maior problema da visão tradicional dessa abordagem é o caráter estático dado aos recursos. Assim, se os recursos são duráveis da forma que a teoria propõe, é a estabilidade das translações de onde esses recursos vieram que precisa ser explicada.

Blomme (2012) fala sobre as falhas nos processos de mudança nas organizações. Sob a ótica da TAR, ele chega a alguns itens que poderiam auxiliar os gestores a ter mais êxito nesse processo, dentre eles que: os atores precisam ter tempo e espaço para decidir; é preciso perceber se o processo de translação é emergente, ou seja, se os velhos hábitos estão sendo substituídos, mesmo que lentamente, pelas novas abordagens. Isso também tem algumas implicações, como a influência limitada dos gestores nesses processos; o conceito de mudança, que inclui a entrada/saída de novos atores, logo, a translação só ocorre quando um

ator é aceito; o entendimento do processo de mudança dos gestores, pois sua alteração também precisa ser aprovada; verificação se a conclusão do processo de translação (as quatro etapas já citadas) foi bem sucedida, entre outros.

Segundo o autor, mudanças organizacionais não são resultado dos atores individualmente, mas sim, são orquestradas pela rede, no sentido de fazer convergir os comportamentos para essa finalidade. No que tange aos objetos (atuantes), apesar de terem influência nos indivíduos, um objeto não traz sozinho uma mudança para dentro da rede sem intervenção humana. Apesar de o gestor ter influência limitada, ele pode ser considerado um agente de mudança, inclusive para introduzir atores não humanos, fato que é decisivo para a construção (aceitação/rejeição) da rede. Logo, as mudanças serão parte das ações diárias e a rede estabelecerá os caminhos a serem trilhados, tornando-se uma rotina que precede o processo de translação.

Hui (2012) realiza um estudo de caso em três escolas secundárias na Nova Zelândia, onde o orçamento é analisado sob a ótica da TAR como um ator. Também usa essa abordagem ao analisar os mecanismos de poder. O estudo destaca as interconexões entre atores humanos, orçamento, tecnologia de Contabilidade e outros artefatos relacionados, tais como as políticas e procedimentos da escola. Um dos principais achados é que o processo orçamentário constitui relações de poder entre muitos interessados, desconsiderando o ator isoladamente. Cada entidade passa a ter significado quando se relaciona com outras entidades no sistema. A narrativa finaliza mostrando como a Contabilidade e os sistemas orçamentários operam juntos, sendo construídos e interpretados pelos participantes.

Morgan (2012) buscou analisar as relações entre empresas (interorganizacionais), especialmente as relações de suprimento, e a influência das tecnologias contábeis na formação do coletivo. Nesse contexto, a gestão do risco operacional na empresa analisada é pautada por instrumentos contábeis que auxiliam na articulação de decisões entre os atores, a fim de gerenciar o suprimento e construir relações.

Segundo Demo (2012, p. 65), “as tecnologias são artefatos lineares e que, por serem lineares, funcionam mais seguramente”. Ele ainda pontua que, dependendo do momento, “. . . somos os donos das tecnologias, mantendo-as como servas subordinadas, ou somos marionetes delas, já que, uma vez inventadas, elas nos reinventam. . . . É através das interações de atores em rede que a aprendizagem, modos de conhecer e conhecimento são efetivados.” (Demo, 2012, p. 89).

Ushio e Kazusa (2013) mostram como cálculos contábeis são formados e desenvolvidos nas companhias de manufatura japonesas. A TAR é usada para analisar

empiricamente o processo histórico de criação desses cálculos, que atuaram como inscrições. O trabalho mostrou que um cálculo contábil foi formado e desenvolvido como uma bandeira para reunir e envolver interesses e momentos diferentes: traduziu mudanças de contextos sociais e econômicos externos, bem como interesses gerenciais e de “chão de fábrica”, por meio dos cálculos em diferentes estágios de desenvolvimento da empresa. Os processos foram inscritos na forma de um cálculo contábil e essas inscrições foram acumuladas, em vez de substituídas ou abandonadas, com efeitos da rede no tempo. A metodologia utilizada foi um estudo de caso longitudinal.

Os autores concluem que os trabalhadores e pessoal de fábrica podem influenciar o processo de controle gerencial mais do que a literatura tem previsto até agora (onde prevalecem as abordagens *top-down*). No entanto, nas companhias que passaram a adotar a ferramenta, pode haver uma abordagem de controle mais focada no *top-down*, diferente do que ocorreu na empresa onde o cálculo foi desenvolvido. Por outro lado, quando a ferramenta passa a ser compartilhada com outras companhias, é inevitável que não se torne uma caixa preta.

Zachariassen e Burkland (2014) fizeram um estudo de caso com a abordagem da TAR investigando duas empresas na Finlândia. Nesse estudo, eles abordaram os padrões gerais de gestão de inovação das empresas, colocando a ênfase nos controles contábeis e gerenciais, intimamente ligados às estratégias de inovação da companhia. O estudo mostrou que a Contabilidade se mostrou muitas vezes fraca para a gestão em si, porém útil para fins de mercado, pois auxilia na evidenciação de agregação de valor que novos produtos podem trazer, sendo útil para essa finalidade.

Siinoven e Puolamaki (2014) mostraram, utilizando a TAR, que as mais poderosas inscrições da Contabilidade de Gestão, na empresa estudada, vinham de cálculos tipo *ad hoc* geralmente realizados fora da área financeira e dos sistemas de Contabilidade formais. Ainda, nem sempre a área conhece esses cálculos. Tal descoberta questiona o real poder que a função contábil-gerencial tem dentro da organização, bem como o papel das estruturas tradicionais de Contabilidade de Gestão, haja vista que o estudo trouxe indícios de que pequena seria sua força e influência em tempos de turbulência econômica.

Nesta Seção, procurou-se levantar alguns trabalhos relevantes para compreender e avaliar a aplicabilidade da abordagem da TAR a distintos ambientes de estudo, incluindo artefatos da GEC. Do ponto de vista desta pesquisa, entende-se que a TAR dispõe de um arcabouço cuja abrangência e complexidade favorecem a compreensão da problemática que está sendo investigada.

Nas Seções seguintes, tem espaço os conceitos de Estratégia, bem como a Gestão Estratégica de Custos, oportunamente apresentando ligações mais específicas entre GEC e TAR.

2.2 Estratégia

Segundo Mintzberg, Lampel, Quinn e Ghoshal (2006), Chandler foi um dos precursores da Estratégia em meados dos anos 1960. Chandler (1990, p. 13) pontua que “Estratégia pode ser definida como a determinação de metas e objetivos básicos de longo prazo de uma empresa, e a adoção dos cursos de ação e alocação de recursos necessários para atingir essas metas.” Já a estrutura se refere ao desenho pelo qual a empresa é administrada, em termos de linhas de autoridade e comunicação. Nesse sentido, para o autor, a estrutura segue a Estratégia.

Segundo Ansoff (1977), outro dentre os precursores da Estratégia (Mintzberg et al., 2006), o termo tem origem militar, no sentido de aplicar forças em grande escala contra um inimigo, em oposição à tática, que olha para o emprego específico de recursos disponíveis. No entanto, no meio empresarial, ela teria sido trazida por Von Neumann e Morgenstern em 1948 por meio da teoria dos jogos.

Conforme Quinn (2006, p. 29):

Uma Estratégia é o padrão ou plano que integra as principais metas, políticas e sequências de ação da organização em um todo coeso. Uma Estratégia bem-formulada ajuda a organizar e alocar os recursos de uma organização em uma postura única e viável, baseada em suas competências e deficiências internas relativas, mudanças antecipadas do ambiente e movimentos contingentes por parte dos oponentes inteligentes.

Para Ansoff (1977, p. 101), a Estratégia implica em “regras de decisão em condições de desconhecimento parcial”. A questão do desconhecimento parcial das circunstâncias é fato que não ocorre em decisões do tipo administrativa e operacional, fazendo com que, dessa forma, a definição não se aplique a todos os tipos de decisão. No entanto, as decisões operacionais são as que demandam mais energia por parte da empresa, visando maximizar a eficiência do processo e a rentabilidade das operações. Já as decisões estratégicas estariam mais focadas nos problemas externos à empresa (*mix* de produtos, mercados etc.), tendo muita importância o processo de alocação de recursos. Finalmente, as decisões administrativas visariam criar meios para execução objetivando melhores resultados, tomando conta

basicamente dos itens voltados à organização, bem como à obtenção e desenvolvimento dos recursos. Os três tipos de decisões, no entanto, são interdependentes e complementares.

Chandler (1990) coloca que decisões estratégicas são concernentes com a saúde financeira da empresa e seu crescimento futuro. Decisões táticas lidam mais com atividades necessárias ao dia-a-dia da empresa, para operações regulares e eficientes. Ambas, porém, requerem implementação por meio de (re)alocação de recursos (fundos, equipamentos ou pessoas). Mesmo que os planos estratégicos possam ser implementados de baixo, geralmente requerem recursos que só o inverso pode prover, ou seja, alocação partindo dos executivos. Nesse contexto, as decisões táticas partem de recursos que de alguma forma já estão alocados.

Decisões estratégicas são aquelas que podem ter um efeito significativo, sustentável e sistemático sobre o desempenho do negócio e rentabilidade. Elas podem ser classificadas em algumas que afetam o escopo de um negócio (gama de produtos, nível de serviço, pontos de venda/distribuição, preço, *mix* de marketing) e outras que afetam o desenvolvimento de recursos de um negócio (ativos físicos, recursos de pessoal, sistemas e processos de gestão). (Good, 1986, p. 181).

Hickson, Butler, Cray, Mallory e Wilson (1986) estudaram diferentes tipos de decisões em várias empresas no início da década de 1970, o que ficou conhecido como “estudos de Bradford”. Com base nisso, eles estabeleceram alguns critérios para o que poderiam chamar de decisões estratégicas. Para os autores, tais decisões não acontecem com a mesma frequência que as demais, fato que os despertou para o atributo “raridade”. Além disso, elas comprometem recursos substanciais e pela amplitude de suas consequências podem permear toda a organização. Destaca-se o fato que entre a relação de decisões levantadas pelos autores, apenas oito tinham conotações negativas, como fechar uma fábrica ou não optar pela entrada em um negócio, o que para eles pode significar que os gestores nem sempre se lembram do que deixou de ser feito.

Quinn (2006, p. 29) argumenta sobre decisões estratégicas:

As decisões estratégicas são aquelas que determinam a direção geral de um empreendimento e sua viabilidade final à luz das mudanças previsíveis, imprevisíveis e irreconhecíveis que podem ocorrer nos principais ambientes adjacentes. Elas sutilmente moldam as verdadeiras metas do empreendimento. Ajudam a delinear os limites amplos dentro dos quais a empresa opera. Ditam tanto os recursos que a empresa terá disponíveis para suas tarefas como os principais padrões para os quais esses recursos serão alocados. E determinam a eficácia da empresa – se suas principais forças estão na direção certa considerando seus potenciais recursos – em vez de dizer se as tarefas individuais são desempenhadas eficientemente. Gerenciamento voltado para a eficiência, junto com a miríade de decisões necessárias para manter a vida diária e os serviços da empresa, formando o domínio das operações.

Esta definição resume bem a proposta dos principais autores consultados até aqui no que diz respeito à visão, abrangência (cadeia de valor) e horizonte temporal (longo prazo) que

as decisões estratégicas afetam. Kachru (2005) coloca três principais atributos a esse tipo de decisão: rara (no sentido de não serem decisões usuais e não seguirem o fluxo); consequencial (empregam recursos vultosos e necessitam de alto comprometimento de pessoas de todos os níveis) e diretiva (visando ações futuras para a empresa). O Quadro 1 resume as principais características relacionadas às decisões estratégicas.

Quadro 1: Características principais das decisões estratégicas.

Característica da Decisão Estratégica	Autores
Relacionadas a condições ambientais de desconhecimento parcial.	(Ansoff, 1977)
Potencial de intervir na saúde financeira da empresa e no seu crescimento futuro, afetando, portanto, desempenho, rentabilidade, escopo e desenvolvimento de recursos.	(Chandler, 1990)
São raras, envolvem recursos substanciais e são sujeitas a consequências de maior impacto.	(Good, 1986)
Relacionadas à visão, abrangência e horizonte temporal no qual a empresa opera.	(Quinn, 2006)
São raras, confidenciais e diretivas.	(Kachru, 2005)
Tem difícil implantação e reversão.	(Hitt, Ireland, & Hoskisson, 2008)

Fonte: do autor.

Voltando ao âmbito da Estratégia, Hitt et al. (2008, p. 98) colocam que ela “consiste em escolher entre duas ou mais alternativas”. O autor comenta sobre a Estratégia no nível de negócios como um “conjunto integrado e coordenado de compromissos e ações que as empresas utilizam para obter vantagem competitiva explorando as competências essenciais em mercados de produtos específicos”. Em outras palavras, as escolhas feitas pela empresa vão determinar o seu sucesso no longo prazo.

“Estratégia competitiva significa ser diferente” (Porter, 2006, p. 36). Hitt et al. (2008) argumentam que as ações competitivas vêm como resposta à necessidade de defesa de uma vantagem competitiva ou de melhoria na posição de mercado, para as quais são requeridas ações estratégicas ou táticas. Assim, a ação estratégica tem base no mercado e compromete muitos recursos, além de ser de difícil implantação e reversão, características não seguidas pelas ações táticas, cuja natureza e comprometimento de recursos é mais simples.

Já a Estratégia em nível corporativo “especifica as ações que uma empresa toma para obter vantagem competitiva selecionando e administrando um grupo de vários negócios que competem em vários mercados de produtos” (Hitt et. al., 2008, p. 154). Geralmente esse tipo de Estratégia determina os mercados nos quais a empresa deve competir e como deve ser a gestão desses negócios. A ideia por trás dessa diversificação é manter certo nível de equilíbrio e estabilidade no negócio, com um agente compensando o outro em eventuais momentos de dificuldade.

Para Christensen, Andrews e Bower (1978, p. 125):

Estratégia corporativa é a fonte de decisões da companhia que (1) forma e revela seus objetivos, propósitos ou metas, (2) produz as principais políticas e planos para atingimento dessas metas e (3) define o negócio que a empresa tem a intenção de ser e o tipo de organização econômica e humana que ela pretende ter.

Na visão dos autores, o processo estratégico está sempre em evolução, trazendo consigo a visão de longo prazo, que não era comum no dia-a-dia das empresas na época em que o texto foi escrito. Dessa forma, as ações ficavam focalizadas no processo decisório dos gestores, que poderia ou não conduzir a empresa nesse sentido.

Uma declaração sumária de Estratégia irá caracterizar a linha de produto e os serviços oferecidos ou planejados pela companhia, os mercados e segmentos de mercado pelos quais produtos e serviços são agora ou serão desenhados, e os canais por meio dos quais os mercados serão alcançados. (Christensen et al., 1978, p. 127).

Outro ponto é que a formulação da Estratégia corporativa não pode ser separada da estrutura, cultura e comportamento da empresa. Tal processo deve considerar as oportunidades e ameaças do ambiente, bem como estimar algum risco dentre as alternativas disponíveis. Além disso, é necessário que a companhia faça um levantamento dos seus recursos materiais, técnicos e financeiros, adicionando a isso os valores e aspirações pessoais da alta gestão, bem como sua responsabilidade perante a sociedade. Assim, forma-se a Estratégia corporativa, com modelos de propósitos e políticas, definindo a companhia e seus negócios. Implantar a Estratégia corporativa significa organizar a estrutura, relacionamento, processos e comportamento da empresa, alinhando tais premissas com a alta gestão (Andrews, 2006).

Estratégia corporativa descreve a direção geral da empresa em termos de sua atitude para com o crescimento e a gestão de seus vários negócios e linhas de produtos. As Estratégias corporativas normalmente cabem dentro das três categorias principais de estabilidade, crescimento e redução de despesas. (Kachru, 2005, pp. 19–20).

Mintzberg e Lampel (2006) apresentam dez escolas do Pensamento Estratégico, que versam sobre temas como: *Design*, Planejamento, Posicionamento, Empreendedorismo, Cognição, Aprendizado, Poder, Cultura, Ambiente e Configuração. Embora cada uma tenha um enfoque centrado nessas abordagens, os autores argumentam que as escolas se mesclam, haja vista que no mundo real não há como estudar os fenômenos de forma isolada.

A evolução da escola de Estratégia veiculou o termo posterior Gestão Estratégica:

Gestão Estratégica é um conjunto de decisões e ações gerenciais que determinam o desempenho a longo prazo de uma empresa. Ela inclui varredura ambiental (externa e interna), formulação da Estratégia (planejamento de longo prazo e Estratégia), implementação da Estratégia, e avaliação e controle. O estudo de Gestão Estratégica, portanto, enfatiza o acompanhamento e avaliação das oportunidades e ameaças externas à luz dos pontos fortes e fracos de uma corporação. Originalmente chamada de política de negócios, Gestão Estratégica incorpora temas como planejamento estratégico, monitoramento ambiental e análise da indústria. (Kachru, 2005, p. 5).

O quadro 2 mostra a evolução do tema Gestão Estratégica desde o seu surgimento na década de 1960.

Quadro 2: A evolução da Gestão Estratégica.

Período	Principais características do ambiente	Foco da pesquisa
Década de 1960	Muitas companhias diversificadas e transformando-se em conglomerados.	Crescimento, aquisições, diversificação e controle corporativo de conglomerados. "Institucionalistas"
Década de 1970	Estagnação e inflação, gestores de negócio se tornaram mais conservadores e focaram maior ênfase em sistemas de controle financeiro. Empresas procuraram melhorar sua participação de mercado nas áreas de negócio centrais. Choque no preço do óleo e consequências para diversas indústrias e custos de energia.	se comprometiam com estudos de casos detalhados de questões relacionadas à Estratégia. Abordagem "processual" para a Estratégia emergiu. Desenvolvimento da abordagem "institucionalista". <i>Gap</i> na implementação da Estratégia.
Década de 1980	Aumento da competição estrangeira que levou à globalização de indústrias e companhias. Incremento da ênfase em Estratégias dirigidas financeiramente; muitas empresas que tinham pressão real ou percebida de atacantes corporativos que exploravam os baixos preços das ações para adquirir e reestruturar as companhias. Fenômeno " <i>Downsizing</i> ".	Reestruturação, aquisições alavancadas, <i>downsizing</i> , economistas, notadamente Porter, baseando-se na organização industrial econômica, analisam os problemas da firma e fontes de vantagem competitiva.
Década de 1990	Rapidez e descontinuidade econômica e mudança política no ambiente internacional: Guerra Fria finalizada, Europa Oriental aberta, Japão começando a ter problemas, União Europeia cresce em importância econômica e política relativas. Redes corporativas e alianças começaram a formar uma tentativa de lidar com o índice de mudanças no ambiente de negócios. Era da computação em nuvem, grandes bases de dados e máquinas inteligentes.	Alianças multinacionais, riscos corporativos, mudanças tecnológicas e reestruturação contínua. Uma Visão Baseada em Recursos da Estratégia. Primeiras pesquisas por cientistas do comportamento. Foco não em otimizar e equilibrar a economia, mas no funcionamento e sobrevivência das organizações e no comportamento de suas pessoas em redes intra e interorganizacionais. Redes cooperativas como distintas dos mercados competitivos começaram a informar a análise de como algumas empresas sobrevivem e outras falham.
Década de 2000	Depois da evolução por meio das redes, o crescimento do conhecimento do colaborador, a organização baseada em conhecimento e a criação dos estímulos organizacionais. É também a era do <i>e-commerce</i> e da corporação baseada na internet com pequeno <i>staff</i> . Crise financeira global que emergiu em 2008 trouxe incerteza econômica e atenção às questões prioritárias moldando o capitalismo.	Indução e dedução contínua para a matéria de estudos estratégicos; conteúdo e processo são importantes para o entendimento da Gestão Estratégica; Estratégia como prática para melhor compreensão do processo. Agenda de pesquisa como contextual, dinâmica, holística e aplicada. Visão baseada em conhecimento da firma construída na Visão Baseada em Recursos. Comunicação <i>cross-cultural</i> , redes de informação. Aprendizado, conhecimento e inovação. Estratégia como opção. Organização para adaptabilidade.

Fonte: Adaptado de Nixon e Burns (2012, p. 230).

Durante a pesquisa realizada, chamaram a atenção dois estudos mais recentes que fizeram uma varredura sobre o tema: Nag, Hambrick e Chen (2007) e Ronda-Pupo e Guerras-

Martin (2012), os quais se considera importante uma análise mais detalhada na sequência, em virtude da relevância e abrangência deles.

Nag et al. (2007)

Os autores argumentam que o campo de Gestão Estratégica é tido como fragmentado e não coeso, ao mesmo tempo em que percebem certo grau de sucesso na pesquisa do assunto. Por isso, eles realizaram um *survey* com acadêmicos em busca de algum consenso na área que fosse implicitamente seguido por quem dela participa.

Para os autores, uma área acadêmica é socialmente construída e de certa forma se baseia na massa crítica de pesquisadores que adotam e compartilham seus conceitos. No caso da Gestão Estratégica, os autores argumentam: “Gestão Estratégica representa o caso de um campo acadêmico cujo significado consensual pode ser expresso como frágil” (Nag et al., 2007, p. 935). Eles acrescentam ainda que o campo é jovem e que tem sido fruto de constantes remodelagens. Apesar disso, encontra interesse nas mais distintas áreas do conhecimento. Esse ponto é muito relevante para traçar um paralelo com o presente estudo, pois mostra, ao mesmo tempo, a característica multidisciplinar em que se calca a GEC, ao mesmo tempo em que evidencia a fragilidade da base conceitual sobre a qual ela está posta.

A pesquisa foi realizada em dois momentos. No primeiro, foi montado um painel de pesquisadores de Gestão Estratégica com base em 447 resumos de artigos que versavam sobre o tema nos principais *journals*. Pela análise de conteúdo foram identificadas as principais palavras que levaram os autores a uma definição para a Gestão Estratégica, baseada na concepção dos participantes. No segundo momento, foram questionados alguns pesquisadores cujos trabalhos recentes estivessem ligados à Gestão Estratégica e seus campos, buscando tanto uma validação para a definição encontrada, quanto as próprias concepções dos participantes para o campo. Responderam 57 pesquisadores que tinham publicado no *Strategic Management Journal* ou nos principais periódicos de Economia, Sociologia e Marketing, campos escolhidos para representar na pesquisa algumas das possíveis áreas adjacentes.

Os autores consideraram, dentre as definições levantadas, que apesar de não haver necessariamente incompatibilidade entre elas, há certo grau de diversidade e ambiguidade que induz à ausência de consenso da área. Eles partiram da premissa que um campo científico “. . . é uma comunidade de pesquisadores que compartilha identidade e linguagem comuns” (Nag

et al., 2007, p. 937). Os procedimentos adotados levaram os autores a construir a seguinte definição para Gestão Estratégica:

O campo de Gestão Estratégica lida com (a) as principais iniciativas pretendidas e emergentes (b) tomadas pelos gestores principais em nome dos proprietários, (c) envolvendo a utilização de recursos (d) para melhorar o desempenho (e) das empresas (f) em seus ambientes externos. (Nag et al., 2007, p. 942).

Na percepção dos autores, talvez o melhor benefício da definição seja trazer o debate de qual o rumo desejado pelos pesquisadores para o futuro da área, e não a definição em si.

A aparente fraqueza de Gestão Estratégica pode ser a sua força. Seus limites amorfos e inerente pluralismo atuam como um terreno comum para os pesquisadores, a fim de prosperar como uma comunidade sem estarem limitados por uma camisa de força teórica ou metodológica dominante. (Nag et al., 2007, p. 952).

Logo, os resultados sugerem que o sucesso da Gestão Estratégica como um campo emerge do consenso subjacente que a capacita a atrair perspectivas múltiplas, enquanto ainda mantém sua coerente pluralidade.

Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012)

Da mesma forma que no artigo analisado anteriormente, os autores apontam a falta de acordo que existe já de início sobre o conceito de Estratégia, o que naturalmente prejudica a evolução do campo chamado Gestão Estratégica.

Para isso, eles estudaram a evolução do consenso dos pesquisadores no campo em relação ao conceito de Estratégia, bem como a evolução do termo e mudanças estruturais ocorridas na sua linha do tempo histórica. Foi feita a análise de 91 definições compreendidas entre 1962 e 2008, olhando tanto para uma possível definição implícita como para o desenvolvimento no tempo. A análise é realizada sob a égide das técnicas: análise de conteúdo, análise de consenso, *co-word analysis* e análise de redes sociais.

Em nossa opinião, o nível de consenso mostrado por uma comunidade científica no que se relaciona à definição de um conceito denota o grau de progresso de uma disciplina. Ao mesmo tempo, reconhecemos que certa falta de consenso também promove o desenvolvimento do campo. (Ronda-Pupo & Guerras-Martin, 2012, p. 163).

Apesar da aparente ambiguidade, os autores destacam alguns *gaps* percebidos na literatura, como a baixa ocorrência de padrões na evolução histórica da área ao longo do

tempo, diversidade e ambiguidade nas definições, ausência de provas da influência do conceito, entre outros. Nesse sentido, os aspectos citados estariam potencialmente dificultando a ascensão do campo de pesquisa da Gestão Estratégica.

Historicamente, os autores comentam que o termo Estratégia passou a ser associado com gestão durante os anos 1950, quando a Fundação Ford, juntamente com o *Carnegie Corporation*, pesquisou sobre os currículos das escolas de negócios em Administração. Posteriormente, Peter Drucker deu a primeira definição do termo em um livro de 1954 (*The Practice of Management*). Nas décadas de 1960 e 1970 começou a ser construído o termo Estratégia, evoluindo posteriormente para Gestão Estratégica.

Os autores segregaram os trabalhos em três períodos de quinze anos cada: 1962-1977, 1978-1992 e 1993-2008. Tais períodos foram considerados por eles suficientes para evidenciar alguma evolução ou maturidade dentro do campo acadêmico.

Foram identificadas 91 definições no período analisado, nas quais pode ser constatado que mais de 60% dos termos que compunham a definição apareciam apenas uma vez. Logo, o estudo sinaliza que a evolução rumo ao consenso tem sido lenta, embora na percepção deles haja evidências que isso pode se tornar mais robusto nos anos seguintes, uma vez que o movimento mais coeso teria vindo das últimas definições analisadas. De acordo com essa análise, a definição para Estratégia seria:

... A essência do conceito de Estratégia é a dinâmica da relação da empresa com o seu ambiente para que sejam tomadas as ações necessárias para atingir os seus objetivos e/ou para aumentar o desempenho por meio do uso racional dos recursos. (Ronda-Pupo & Guerras-Martin, 2012, p. 180).

Diante dos resultados encontrados, os autores destacam o paradoxo de ser ao mesmo tempo a Estratégia um dos temas mais estudados e menos compreendidos. E também, de forma geral, o estudo corrobora o resultado de pesquisas anteriores, como a de Nag et al. (2007).

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, em função de sua abrangência e pelo rigor metodológico empreendido pelos autores.

Sintetizando o que foi apresentado até aqui, pode-se inferir que o conceito base no qual a GEC está posta, a saber, a Gestão Estratégica, já carece de consenso na visão dos estudos analisados. 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.

Sobre o papel da Gestão Estratégica no que tange à Contabilidade, há evidências de que pode estar havendo um achatamento nas estruturas das empresas em virtude de as decisões estarem sendo tomadas por equipes multifuncionais, o que elevaria a função do contador inclusive no processo decisório (Borges Slavov, 2013). Por outro lado, há que se destacar que “. . . não são todas as iniciativas de gestão de custos que podem ser classificadas como estratégicas” (Borges Slavov, 2013, p. 94). Logo, para ser considerada estratégica, a iniciativa de gestão de custos deveria mobilizar recursos ou ter características tais como as evidenciadas no Quadro 1.

Feitas estas considerações, a próxima Seção irá discutir a GEC e seus desdobramentos no que tange à TAR.

2.3 Gestão Estratégica de Custos

Antes de falar de Gestão Estratégica de Custos propriamente, é preciso comentar sobre a Contabilidade de Gestão, pois como já mencionado anteriormente, 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, 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).

Nesse sentido, a Contabilidade de gestão serve a diversos papéis dentro das empresas, alcançando a tomada de decisão, guiando desenvolvimentos estratégicos (ou avaliando as estratégias já existentes) e focando esforços relacionados à gestão do desempenho organizacional, para as diversas unidades organizacionais e gestores, sendo a informação de custos muito importante nesse contexto (Kaplan & Atkinson, 1998).

A função central da pesquisa em Contabilidade de Gestão é informar e melhorar a prática na área (Mitchell, 2002). Geralmente, a perspectiva utilizada para definir a CG é do uso que se faz da informação – concepção não muito clara do ponto de vista desta pesquisa, dando a impressão de que tudo que não cabe dentro da CF é contemplado pela CG (percepção obtida pela imprecisão das definições nas obras consultadas, já mencionadas).

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 Contabilidade de Gestão veio para tentar responder a inúmeras críticas sobre a perda de relevância da matéria para os novos desafios enfrentados pelas empresas à época (Bromwich, 1988; Clarke, 1995; Cooper & Slagmulder, 2003; Dimnik & Kudar, 1989; Grundy, 1997; Hergert & Morris, 1989; Johnson & Kaplan, 1987; Lord, 1996; Piercy & Morgan, 1989; Wilson, 1990).

Simmonds foi o primeiro a mencionar tal conceito, em 1981 (Guilding, Cravens, & Tayles, 2000; Guilding, 1999; Hoffjan & Wompener, 2006; Langfield-Smith, 2008; Wilson, 1990), ao que posteriormente foi denominado Contabilidade de Gestão Estratégica. No entanto, não se encontram outras menções ao assunto em trabalhos posteriores do autor.

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).

A CGE foi uma tentativa de trazer para o ambiente contábil de gestão o olhar para o lado de fora das empresas, observando os concorrentes e questões relacionadas à competitividade de uma forma geral (Cooper & Slagmulder, 2003; Rickwood et al., 1990). Borges Slavov (2013) ressalta que, embora a relevância da GEC esteja em olhar além dos muros da fábrica, pode ocorrer de o potencial competitivo estar na exploração da própria estrutura interna da empresa, de forma que eventos e artefatos que envolvam o foco interno e externo deveriam ser tratados com igual importância.

Foi apenas por meio de Shank e Govindarajan (1997) que o entendimento da Contabilidade de Gestão Estratégica moveu-se para uma Gestão Estratégica de Custos (Langfield-Smith, 2008), fortemente influenciada pelos estudos de Porter (1985). 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 eles, 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.

Do ponto de vista desta pesquisa, a Contabilidade de Gestão Estratégica 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 por meio de práticas gerenciais, dadas as naturezas de cada matéria, aspectos que serão ampliados na sequência.

Excluindo o componente Estratégia, Cooper (1997) coloca que é necessário mostrar as diferenças entre a Contabilidade de Gestão e a Gestão de Custos:

Primeiro, há técnicas de gestão de custos que não estão relacionadas à Contabilidade em qualquer extensão. . . . Segundo, não há necessidade de sistemas de gestão de custos e sistemas de relatórios financeiros que sejam capazes de reconciliá-los em detalhes. Terceiro, dados de gestão de custos poderiam ser coletados pelo usuário, não pelo contador. Finalmente, muitas técnicas de Contabilidade de Gestão não envolvem gestão de custos (Cooper, 1997, p. 1).

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.

Araújo e Costa (2005) colocam que estratégias de custos, bem como estratégias de produção, se somam na busca das organizações pela competitividade. Dessa forma, gerir os custos de forma estratégica deveria estar linkado às estratégias do negócio, gerando vantagem competitiva. Esse posicionamento também contribuiria para analisar o valor agregado a cada parte envolvida, e atuaria como fator minimizante dos riscos empresariais.

El Kelety (2007) define a GEC como:

. . . A Gestão Estratégica de Custos é uma filosofia, uma atitude e um conjunto de técnicas para contribuir na definição do futuro da empresa. Além disso, a Gestão Estratégica de Custos não deve limitar as suas preocupações e objetivos apenas ao custo, mas também deve considerar a receita, a produtividade, o valor do cliente e, ao mesmo tempo, a posição estratégica da empresa. (El Kelety, 2006, p. 482).

Outro autor que se posiciona sobre o assunto é El Dyasty (2007):

Gestão Estratégica de Custos é um componente da gestão de custos. É um sistema de produção de informações necessárias para a Gestão Estratégica para ajudar a organização a criar e sustentar vantagens competitivas. Ela tem quatro objetivos a longo prazo, que são responder às exigências do cliente, comparando com os concorrentes, capacidade de inovar produtos, qualidade e eficiência. (El-Dyasty, 2007, p. 54).

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; Cooper, 1997) ou sistema de informação (El-Dyasty, 2007).

Se a concepção de GEC é teórica (perspectiva filosófica), de um ponto de vista exclusivamente utilitarista, seu uso pode ficar prejudicado; em contrapartida, do ponto de vista de técnicas gerenciais ou como sistemas de informação, a utilidade prática parece estar mais latente, em detrimento ao aspecto conceitual. Por outro lado, uma vez que todas essas concepções permeiam o universo acadêmico e profissional, e são manuseadas por indivíduos com diferentes objetivos e nível de maturidade, alguma confusão no transporte desses pontos aos distintos ambientes pode ser resultante.

Na concepção deste trabalho, ambos os posicionamentos estão adequados; no entanto, terão seus usos mais encaminhados conforme o local de utilização. Nota-se que as definições propostas abordam, em linhas gerais, a conotação do posicionamento (intelectual, comportamental) que pode ser assumido para por o assunto em prática, além de evidenciar o conjunto de ferramentas gerenciais contemplado pela GEC. Em contrapartida, já demonstram algumas diferentes percepções sobre o entendimento dos autores em relação ao que ela significa, bem como sua forma de aplicação e utilidade prática.

A definição tomada como base neste trabalho coloca que a GEC é composta por filosofias, atitudes e artefatos para gestores que buscam melhorias em custos, bem como competitividade e valor agregado ao ambiente da firma (Borges Slavov, 2013). Em outras palavras, entende-se GEC como uma iniciativa que volta seu olhar à vertente dos custos que impactam a Estratégia, e que pode ser operacionalizada por meio de ferramentas que auxiliem na gestão e controle de tais custos.

Borges Slavov (2013) define os principais artefatos de custos em três categorias: Estratégicos, Operacionais e de Mensuração. O objeto de estudo da presente pesquisa se refere ao primeiro grupo, cujas técnicas gerenciais a seguir são elencadas:

- a) Gestão Baseada em Atividades: busca melhorias no resultado por meio da gestão das atividades e da utilização do Custeio Baseado em Atividades;
- b) Gestão da Rentabilidade por Cliente: analisa custos e receitas de um segmento de clientes ou de clientes específicos visando incrementos na lucratividade e revisão dos relacionamentos estabelecidos com tal grupo;
- c) Gestão de Custos e Benefícios da Melhoria da Qualidade: adota um conjunto de práticas que aumente a qualidade de produtos e serviços de uma empresa, tornando-se reconhecida pelos que fazem uso de tais itens, focando especialmente custos de prevenção, inspeção, falhas internas e falhas externas;
- d) Gestão de Custos Interorganizacionais: visa o gerenciamento de processos entre empresas focando em práticas cooperativas de custos;
- e) Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto: considera que os produtos tem um ciclo de vida geralmente separado pelos estágios de introdução, crescimento, maturidade e declínio. Ao detectar o estágio do produto analisado, ações como o redesenho do produto podem ser empregadas visando a redução de custos;
- f) Gestão do Custeio Alvo: favorece a empresa a atingir a rentabilidade esperada com determinado produto ou serviço, não impactando no preço de venda;
- g) Gestão do Custo Total para Consumidores: analisa o custo de todas as etapas da vida de um produto, desde o lançamento até o descarte, favorecendo principalmente processos de aquisição;
- h) Gestão Enxuta de Custos: adaptação dos sistemas e práticas de custos visando a adequação à filosofia *lean*, ou seja, reduzindo desperdícios e racionalizando as operações;
- i) Gestão *Kaizen* dos Custos: focaliza a melhoria contínua em produtos e processos, contribuindo para a redução de custos durante a produção;
- j) Inteligência Competitiva de Custos: recorre à análise dos dados dos concorrentes com vistas à melhoria das decisões de custos;
- k) Reengenharia de Processos do Negócio: focaliza o redesenho de processo da empresa com a finalidade de revisão das práticas e valores de custos;
- l) Teoria das Restrições: objetiva a melhora da operação após a identificação dos gargalos em um processo produtivo ou administrativo.

A despeito de se tomar esse estudo como ponto de partida; 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).

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 e apresenta alto grau de flexibilidade em relação às suas formas de realização (Gil, 2002).

Outro ponto que pode ser levantado é que pode haver alguma confusão em relação aos conceitos e uso tanto da GEC como de suas ferramentas. Isso é sugerido no estudo de Jones e Dugdale (2002) e também por Gosselin (2007):

Estudos *survey* tem demonstrado que há, na prática, alguma confusão sobre o que exatamente é o ABC e que é muito difícil investigar a implementação do ABC sem, primeiro, tornar clara a definição de ABC com os gestores. Esta confusão é provavelmente, somando-se outras dificuldades metodológicas, a explicação pela qual tem diminuído o número de *surveys* sobre ABC desde os anos 2000. (Gosselin, 2007, p. 666).

Por esse motivo, Gosselin (2007) conclui comentando sobre o paradoxo que envolve o ABC, pois embora seja técnica recorrente nos livros-texto, eventos, atividades de consultoria, *papers*, *softwares* etc., por que as empresas não implementam o ABC, ou ainda, quando o fazem, optam por abandoná-lo? Tal indagação é similar ao que propõe a presente pesquisa em uma perspectiva mais ampla, envolvendo a GEC como um todo.

O presente estudo, no entanto, não se prende a tais questões, por entender que a busca de um *framework* para a GEC já tem sido objeto de estudo de trabalhos anteriores (Borges Slavov, 2013; Cooper & Slagmulder, 2003; El Kelety, 2006), tomando por base a definição e artefatos elencados por Borges Slavov (2013) como ponto de partida. Por outro lado, busca-se aqui levantar o *status* atual dessa área de pesquisa e suas práticas em função da rede de atores, como já descrito nas Seções anteriores. Para isso, alguns questionamentos e posturas críticas que aparecem na literatura são descritos na sequência.

2.3.1 Contexto e situação atual da GEC

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

Como já mencionado, embora não seja uma pesquisa de campo, a reflexão proposta pelo autor provoca um repensar da GEC como área do conhecimento, 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 custos 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. Do ponto de vista desta pesquisa, as colocações de Shank tem sua razão de ser, tanto em termos de evidências de estudos anteriores, quanto pela percepção do pesquisador como participante da área, fato pelo qual esta pesquisa se motivou.

Na sequência, são explorados outros trabalhos que versam sobre essas temáticas e, em sua maioria, corroboram os argumentos de Shank (2006). Também são levantados pontos que podem interferir nesse processo, ainda que não diretamente relacionados à GEC.

Sobre a utilização das práticas de custos pelas empresas, Dugdale et al. (2006), pesquisando companhias de manufatura do Reino Unido, constataram que as entidades 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.

Para os autores, não há como propor ou prever um conjunto de melhores práticas estando do lado de fora de uma empresa, pois isso desconsideraria toda a complexidade inerente aos processos e negócios envolvidos. A hipótese deles para que umas empresas adotem algumas técnicas enquanto abandonam outras é que isso está relacionado ao estágio do ciclo de vida da organização. Nesse caso, a duração de uma nova técnica contábil

dependeria da fase do ciclo em que a empresa se encontra. Eles imaginam um ciclo que passa por: introdução do sistema, operacionalização, desenvolvimento de um sistema mais sofisticado, redefinição para maior sofisticação, simplificação do sistema, insatisfação e abandono para uma nova técnica contábil, retomando o estágio 1.

Outro ponto abordado pelos autores é a necessidade de se considerar o contexto, seja ele político, econômico etc. Logo, o que vale no Reino Unido pode não ser válido nos EUA ou em outra parte do mundo, apesar de considerarem que a globalização induz a que todos se aproximem de algum modo, uma vez que há um maior compartilhamento e intercâmbio das práticas. Eles acreditam que nos países de língua inglesa há maior aproximação, embora a globalização tenha potencial de levantar atitudes ou práticas que sejam mundialmente adotadas. Para os autores, essas ações englobariam: a importância da informação gerencial e sua centralidade para tomada de decisão e controle; a necessidade de pessoal treinado e qualificado para produzir tal informação; a influência de classes profissionais distintas com poder regulatório próprio; a predominância da Contabilidade Financeira historicamente superior à gerencial, bem como a predominância da informação contábil-financeira na informação corporativa externa, uma vez que o lucro é a informação que todos desejam prioritariamente.

Estudos anteriores a esses também referendam as conjecturas de Shank. Por exemplo, 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 em estudos anteriores, como os de Reckziegel et al. (2007) e 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. Se os livros tem influência no mundo corporativo, como pressupõem os autores, como fica a formação profissional, dado que o que foi constatado é que os livros abordam Custos ou Estratégia e dificilmente há 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).

Embora não se saiba se o mesmo fenômeno ocorre em outras áreas, a presente pesquisa toma os estudos levantados como pontos de atenção ao processo de disseminação da GEC na dimensão do ensino. Valeria destacar, no entanto, que divergências de percepção de alinhamento sobre o preparo dos estudantes para o mercado de trabalho, considerando empregadores e instituições de ensino, não é divergente apenas no Reino Unido e Alemanha, dentre os países consultados (México, Brasil, Marrocos, Estados Unidos, Índia, Turquia, Arábia Saudita, Alemanha e Reino Unido) pela McKinsey (2012). Em outras palavras, as diferenças sobre o que se espera da educação formal permeiam todas as áreas em vários lugares do mundo.

Considerando este aspecto, Seal (2012) menciona algumas motivações para a falta de impacto das escolas de negócio na prática. Segundo o autor, os pesquisadores costumam ter uma visão estreita e errônea do que é a prática de gestão, visão essa que é legitimada pela comunidade acadêmica por meio de periódicos e escolas de pensamento, falhando em ter estratégias de pesquisa que de fato compreendam a realidade gerencial.

Neste sentido, vale mencionar o estudo de Pegino (2014), que versa sobre as relações que envolvem a pesquisa e o ensino no Brasil e no mundo no ramo da administração. Cabe abrir um espaço a essa discussão aqui por se entender a administração como área correlata à

contábil; dessa forma, o contexto em que ela se encontra possivelmente pode ser aderente à Contabilidade.

Na pesquisa e reflexão realizada, o autor coloca que os orientados são responsáveis por uma parcela relevante da produção acadêmica existente. Na perspectiva do autor, o Estado, personificado pela CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior) e pelo CNPq (Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico), e o que ele chama de “mercado capitalista acadêmico”, determinam relações de produção, subsidiadas por índices de avaliação que auxiliam a determinar o que pode ser considerado como de qualidade, institucionalizando metas de produção e chegando ao limite de definir o tipo de ciência que se deveria produzir na área, potencialmente no ambiente que engloba a pós-graduação.

Descobriu-se que as relações estabelecidas no interior da pós-graduação privilegiam a produção intensa de *papers*. Fontes de financiamento de pesquisadores individuais – como as bolsas produtividade PQ (Produtividade em Pesquisa) – avaliações dos programas de pós-graduação e possibilidades relacionadas às carreiras de orientandos e professores-pesquisadores possuem forte vínculo com essa intensidade de produção acadêmica. Entretanto, tal intensidade produtiva necessita, sobremaneira, incorporar, às estruturas produtivas, a mão-de-obra orientanda. Nesse sentido, verificou-se que a responsabilidade dos alunos na publicação de *papers* é significativamente maior, em termos quantitativos, do que aquela correspondente ao trabalho dos professores-pesquisadores. São eles que incrementam, decisivamente, os níveis de produção dos docentes-pesquisadores. (Pegino, 2014, p. 288).

Adicionalmente, Pegino (2014) coloca que o Estado tem atuado como legitimador das métricas de qualidade, principalmente via distribuição de recursos aos pesquisadores. Outro ponto destacado são as concessões teórico-metodológicas para se publicar nos periódicos tidos como de maior relevância por essas métricas, haja vista a necessidade de que os artigos estejam dentro do perfil desejado pelos periódicos, o que indiretamente afeta as formas de fazer a própria ciência. O autor questiona também a lógica qualidade *versus* quantidade implícita nesse meio:

Essa distinção entre os pesquisadores que autointitulam seus trabalhos como sendo de “*target alto*” – normalmente direcionados aos periódicos de estrato A – e os pesquisadores que perseguem os “pontinhos-CAPES” – massificando sua produção em periódicos do estrato B – resulta em certas implicações: a) os pesquisadores do topo necessitam, via de regra, adaptar seus produtos (*papers*) às demandas dos grandes periódicos. Tais periódicos são, quase sempre, editados em língua inglesa. Além disso, a submissão do trabalho em periódicos desse nível implica, no limite, na aceitação dos critérios metodológicos, teóricos, das definições dos objetos dignos de serem pesquisados e analisados, enfim, da adaptação da visão de mundo do pesquisador à visão de mundo do periódico. . . o acesso aos periódicos do topo resulta em um “efeito Matrix”, ou seja, na adaptação ideológica do pesquisador à lógica de construção da realidade dos sujeitos envolvidos com tais periódicos. b) por outro lado, os pesquisadores situados na “base” da produção acadêmica, que necessitam massificar a produção para atingir suas metas, envolvem-se em trabalhos dispersos do ponto de vista teórico-metodológico. . . Passa a ser necessário recorrer a objetos, métodos e teorias diversas para que as possibilidades de difusão dos trabalhos aumente. Além disso, como já observado anteriormente, na base encontra-se a maior absorção

da mão-de-obra orientada para os processos de trabalho. Os critérios para a definição de coautores também precisam ser mais flexíveis, até mesmo ao ponto em que a participação efetiva de um coautor na realização do *paper* reduza-se ao nível da insignificância. Não é necessário, de fato, participar ativamente ou efetivamente na construção do *paper* para se negociar a coautoria, uma vez que possibilidades futuras de pagamento podem funcionar como moeda de troca. (Pegino, 2014, p. 303).

Sob outro aspecto, porém, ainda no que tange ao pano de fundo no qual a GEC está posta, outros estudos abordam o estereótipo dos contadores na sociedade. Hunt et al. (2004) comentam a não identificação do profissional contábil como tendo habilidades relacionadas à liderança, comunicação e tomada de decisão, o que seria prejudicial à atração de talentos para a área. Sobre tal fato, pesquisa realizada pela McKinsey (2012) demonstrou que apenas metade dos jovens pesquisados vê a profissão do contador como uma carreira atrativa.

Tonelli (2015) comenta que na Área de Administração a necessidade de aproximação da realidade prática faz-se latente para a pesquisa e o ensino, no que diz respeito a entender os novos desafios e temáticas propostas pela contemporaneidade.

No caso da pesquisa em CG, a resposta à crise de relevância passa por retomar sua ligação com o empirismo e com os práticos (Al-Htaybat & Von Alberti-Alhtaybat, 2013; Mitchell, 2002), bem como ao uso de novos métodos teóricos e metodológicos associados à inovação em termos de originalidade e criatividade (Scapens & Bromwich, 2010).

Azevedo et al. (2008) exploraram a questão do estereótipo contábil entre estudantes e seus pares, no caso, estudantes de outros cursos (economia, administração e atuária) da mesma universidade pública brasileira. Notou-se que a percepção dos pares em questões relacionadas à ambição, propensão ao risco, independência, orientação a pessoas, nível de estudo, trabalho em equipe, flexibilidade e liderança foi negativa entre os estudantes dos outros cursos com relação aos futuros contadores.

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.

Silva e Costa (2011) colocam a questão da interdisciplinaridade entre temas de Contabilidade e Engenharia, mostrando que, na Contabilidade, os assuntos de custos, especialmente o ABC, são temas de interesse dos pesquisadores da área, em análise dos artigos do Encontro Nacional de Engenharia de Produção (ENEGEP) no período de 2001 a

2010. Foram analisados 200 artigos cuja publicação de custos em relação aos demais temas de Contabilidade corresponde a 62% do total. Após o ABC, o segundo tema de GEC com maior destaque envolve a Teoria das Restrições.

Isto levanta uma possibilidade de que a GEC de fato está sendo realizada, muitas vezes por profissionais de outras áreas, e desenvolvida em outros campos de estudo. Tal possibilidade se relaciona a críticas advindas de pensadores da área de Contabilidade de Gestão, como a descrita a seguir:

... Nós necessitamos nos mover para fora do confinamento da Contabilidade de Gestão, e dos sistemas de controle gerencial, que impõe limites ao nosso pensamento que necessitam ser removidos. Pensar mais amplamente em termos de sistemas de mensuração de desempenho pode não ser uma solução completa, mas isso abre a porta a caminhos mais inclusivos de pensamento. Em resumo, a Contabilidade de Gestão é apenas uma parte, e possivelmente uma parte que está diminuindo, nos caminhos em que nós necessitamos pensar sobre o desenho e uso da gestão de desempenho e sistemas de informação para o controle organizacional. (Otley, 2008, pp. 235–236).

Apesar de neste trecho o autor não estar se referindo à GEC, há um indicativo da necessidade de repensar os limites pelos quais os assuntos são concebidos, o que se mostra como algo latente a essas áreas, a fim de aumentar o impacto real que elas possam ter ao desempenho organizacional e impedir seu declínio.

Outro ponto que pode ser sinalizado é 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) afirma que outras áreas como Recursos Humanos, Tecnologia da Informação, Marketing, Produção etc. se definem estrategicamente com mais facilidade e é onde na verdade estaria a essência da GEC. O autor aborda o assunto no contexto do que ele chama de Organizações Horizontais, ou seja, aquelas que integram atividades ao longo da cadeia de valor para suportar a estratégia com foco no cliente. Nesse sentido, o autor coloca que algumas das inovações em CG, dentre elas o ABC/ABM e o *Balanced Scorecard*, têm dificuldade em contribuir com esse tipo de abordagem. Dentre as razões mencionadas para esse comentário encontram-se: a falta de confiança nos números contábeis, a ausência de percepção do contador gerencial como tendo um papel estratégico, a falta de relevância da CG dentro do processo estratégico, bem como a falta de suporte e bom relacionamento com outras áreas. Dessa forma, a despeito de outras áreas fazerem e necessitarem de GEC na prática, o que a academia conhece como GEC fica em segundo plano nas organizações justamente pela falta de sinergia com outras áreas.

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.

Ellram e Stanley (2008) são categóricos ao afirmar que a GEC é muito debatida na CG, mas não conhecida em outras áreas. Zawawi e Hoque (2010) colocam que, com o passar do tempo, a pesquisa relacionada a temas interdisciplinares envolvendo áreas correlatas, como a área de operações, deixou de ser realizada.

Sobre a utilização de práticas de custos em outras áreas, que não necessariamente envolvam a Contabilidade de Gestão, Anderson (2006) pontua:

. . . estudos selecionados a partir do marketing, gestão de operações, estratégia de negócios, finanças e economia . . . Embora esses estudos geralmente não sirvam como estudos sobre as práticas de gestão de custos, estruturas de custos inovadoras muitas vezes acompanham as práticas que são estudadas por eles. Além disso, mais que limitar suas perguntas a uma única empresa (e suas contas de custos), esses estudos geralmente reconhecem explicitamente a vantagem mútua que deve ser obtida pelas duas partes que permanecem em um relacionamento de transações compartilhadas. Assim, eles geralmente extrapolam os limites organizacionais e consideram o desempenho do ponto de vista dos diversos *stakeholders*. Resumindo, diferentemente da Contabilidade de Gestão, eles geralmente restringem sua pergunta a uma determinada parte da cadeia de valor (por exemplo, desenvolvimento de produtos, logística de entrada, relações com fornecedores, logística de distribuição, relacionamento com clientes), e têm muito a oferecer como tentativa de melhor compreender as práticas de Gestão Estratégica de Custos. (Anderson, 2006, p. 33).

Nesse ponto, deve-se notar que outras categorias profissionais possivelmente estão lidando com tais questões de um ponto de vista mais amplo, que não se relacione estritamente ao aspecto financeiro. Ainda, os temas de interesse podem ser outros que não os artefatos tradicionalmente relacionados à GEC, mais conhecidos dentro da pesquisa em Contabilidade de Gestão.

Dubois (2003), por exemplo, ao estudar questões relacionadas à eficiência por meio de um estudo de caso, ilustra ações da empresa estudada no tocante à cadeia de valor, verificando oportunidades de melhoria nas relações com clientes e fornecedores. Embora o estudo seja da área de marketing industrial e não mencione nenhum conceito relacionado à GEC ou à Contabilidade de Gestão, nota-se que os pontos abordados são muito similares à proposta da GCi, uma das matérias que fazem parte do conteúdo geralmente abordado como pertencente à GEC. O mesmo foi mencionado sobre o estudo de Mouritsen e Thrane (2006) na Seção 2.1.2.

Outro ponto que merece ser abordado diz respeito ao grau de adoção dos artefatos. Souza e Heinen (2012) investigaram o uso de práticas de GEC em estudos internacionais, percebendo ainda certo distanciamento entre as práticas propostas pela literatura e sua utilização nos artigos analisados. Por exemplo, práticas como custeio alvo, custos da cadeia de valor e análise de custos de propriedade estavam em todos os trabalhos pesquisados.

Presença alta também foi atribuída ao ABC/ABM, em cinco dos seis trabalhos analisados. Já custos logísticos e custos interorganizacionais estavam entre as temáticas que não foram mencionadas.

Borges Slavov (2013, p. 251) menciona que “. . . para cada organização, existe uma combinação mais apropriada de artefatos da gestão de custos que pode favorecer o seu desempenho, e que a empresa que deixa de utilizar alguns deles não está, de fato, deixando de fazer uma GEC”. Em outras palavras, não utilizar não é necessariamente sinônimo de desconhecer: pode-se conhecer e optar por não usar, inclusive como parte de decisões ditas estratégicas.

Meu ponto de vista é simples. O custo-benefício é a base para julgar onde os sistemas de custeio poderiam ser revisados. Muitos acadêmicos sentem-se frustrados e desapontados quando descobrem que muitas empresas, incluindo as gigantes de sucesso, não usam múltiplos índices de *overhead*, fluxo de caixa descontado, análise de regressão ou orçamentos flexíveis. Na minha opinião, o custo-benefício percebido, com ou sem razão, mostra que os custos dos sistemas mais elaborados superam os benefícios potenciais. Ademais, os custos de implementar mudanças raramente são triviais (Horngreen, 1986, p. 37).

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), ou ainda, *insights* sobre gestão, crescimento e risco, a despeito da mensuração e reporte (Sorensen, 2008).

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 também pela área de Contabilidade de Gestão (Berland et al., 2010; Guerreiro et al., 2006; Qu, 2006) e que, por consequência, afeta as práticas de custos relacionadas à Estratégia (Aillon, 2013; Bhimani & Gosselin, 2009; Briers & Chua, 2001; Machado, 2012; Santana, Colauto, & Carrieri, 2012).

O fio condutor comum a esta revisão das "novas" técnicas de Contabilidade de Gestão das duas últimas décadas, é que o papel da Contabilidade de Gestão tradicional está diminuindo. Muitas das novas técnicas revelam não ser tão novas; os desenvolvimentos que parecem oferecer mais movimento potencial em áreas onde as habilidades tradicionais de um contador de gestão são úteis adicionam pouco valor. Isso se reflete na prática, onde até mesmo o título de "contador de gestão" está caindo em desuso. (Otley, 2008, p. 235).

Langfield-Smith (2008) argumenta que os artefatos da GEC não tem plena compreensão da parte dos profissionais e empresas; mesmo assim, acabam exercendo

potencial influência sobre o rumo dos negócios. Já Nixon e Burns (2012) colocam que isso pode ser consistente com o curto ciclo de vida dos próprios conceitos de Gestão Estratégica, como também pelo desconhecimento dos termos relacionados à CGE e pela falta de integração e identidade das pesquisas de natureza similar, como mensuração de desempenho, controle gerencial e gestão do conhecimento em um corpo de conhecimentos consolidado. Isso leva a mais um paradoxo, na visão dos autores, pois tanto pode mostrar que o pluralismo da matéria indica a necessidade de avançar para outras searas, buscando a interdisciplinaridade, como que o foco dos contadores gerenciais está dentro de seus próprios nichos.

Bhimani (1986) já argumentava que a pesquisa em Contabilidade de Gestão tem tido pouco impacto na prática. Outro estudo mais recente (Lunkes, Feliu, & Rosa, 2013) analisou os temas e métodos de investigação utilizados por pesquisadores brasileiros e espanhóis na pesquisa em Contabilidade de Gestão (que trata GEC e CG dentro do mesmo campo de estudos). Eles separaram os artigos em três grandes grupos: Práticas de Custos (Contabilidade de Custos, Gestão de Custos, Estudos e Práticas de custos, Gestão Estratégica de Custos e Práticas Múltiplas); Planejamento e Controle (Orçamento, Orçamento de Capital, Mensuração e Avaliação de desempenho, Controle Organizacional, Controle Internacional Práticas Múltiplas) e Outras (Sistemas de Informações Contábeis, *Benchmarking*, Gestão da Qualidade Total, *Just in time* e Teoria das Restrições, Educação em Gestão, Gestão Estratégica, Preços de transferência e Preços de Venda, Estudos em Contabilidade de Gestão, Análise Financeira e Práticas Múltiplas). A pesquisa foi realizada nos principais periódicos de cada país, sendo analisadas 7 revistas espanholas e 10 brasileiras no período de 2001 a 2010. Os autores concluíram que as práticas de Contabilidade de Gestão não tem um papel de destaque, em geral, na pesquisa da área nos dois países. Eles conjecturam que isso possivelmente se deva à dificuldade em acesso aos dados, bem como ao número restrito de periódicos da área e falta de criatividade dos pesquisadores. Outro ponto ressaltado pelos autores é a presença de poucos trabalhos internacionais em boa parte da produção brasileira consultada, o que deveria ser analisado, haja vista poder ser fator limitante à internacionalização da pesquisa feita no Brasil.

Usando novamente a Contabilidade de Gestão como base de comparação e campo correlato à GEC, o estudo de Barros, Schekaiban e Gomes (2008) comparou, por meio de estudo bibliométrico, os artigos publicados em Brasil, México e Espanha. Como conclusão, destacam que o Brasil publica pouco em CG em relação aos demais países. Nascimento, Junqueira e Martins (2010), em estudo no campo brasileiro, constataram que a pesquisa em

CG no Brasil sinaliza problemas metodológicos como o baixo grau de utilização de teorias de base, diferenças nos padrões metodológicos utilizados, pequena atenção à literatura internacional mais recente e predomínio do paradigma de pesquisa funcionalista. Algumas considerações são realizadas sobre o estágio de pesquisa na área no Brasil, sendo que para os autores o desenvolvimento da pesquisa internacional em Contabilidade, no que diz respeito aos distintos paradigmas, metodologias e teorias, é recente, bem como a tradição em pesquisa em Contabilidade no Brasil, que ainda estaria em estágio de desenvolvimento.

Aragão, Oliveira e Lima (2014) concluem que cerca de metade dos artigos publicados nos 4 principais periódicos de Contabilidade no Brasil não receberam citações, mostrando a baixa relevância da pesquisa na área. Logo, não apenas a GEC, como a CG e, até mesmo, a Contabilidade como um todo, enfrentam dificuldades para estabelecer sua pesquisa como relevante no Brasil e, mais ainda, fora dele.

Ritta, Citadin e Pereira (2015) analisaram o perfil da produção científica sobre GEC no Congresso Brasileiro de Custos de 1994 a 2013. Foram analisados 160 artigos, o que correspondia a aproximadamente 5% do total do período. A maior parte dos pesquisadores, dos 305 autores encontrados, tem poucos trabalhos, destacando-se como os mais produtivos: Wellington Rocha, Carlos Alberto Diehl, Antônio Robles Junior, Miguel Juan Bacic e Wilson Kendy Tachibana; bem como as universidades USP, UNISINOS e UFSC. Os trabalhos mais citados referem-se aos livros de Contabilidade de Custos (Eliseu Martins) e de autores como Shank (obras: *Gestão Estratégica de Custos* e *A Revolução dos Custos*), com baixo uso de artigos como fonte de pesquisa e sendo a maioria dos trabalhos de natureza teórica.

Sobre a diminuição de estudos do tema GEC nas pesquisas, especialmente considerando o acervo da CG, 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. Sobre essa temática, El Kelety (2006) pontua:

Embora a gestão de custos tenha passado de um papel tradicional para um papel estratégico, a Gestão Estratégica de Custos é entendida de formas diferentes na literatura. Além disso, a Gestão Estratégica de Custos tem sido discutida de muitas formas. As abordagens conceituais existentes consideram apenas algumas contribuições individuais e, portanto, concentram-se em aspectos específicos da Gestão Estratégica de Custos. (El Kelety, 2006, p. 481).

Talvez esse seja um dos maiores problemas enfrentados pela GEC atualmente. Por não ter um *framework* consistente (Borges Slavov, 2013; El Kelety, 2006; Langfield-Smith, 2008; Wrubel, Diehl, Toigo, & Ott, 2011), 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 (Borges Slavov, 2013). 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), tanto internacionalmente quanto no Brasil, mesmo que se referindo aos assuntos abordados de forma periférica ou pontual. A Seção seguinte elucida o uso da TAR na pesquisa em GEC, bem como a potencial utilidade de seus conceitos para entender os desdobramentos da discussão realizada até aqui.

2.4 GEC e TAR

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.

Outra pontuação importante é que este paradigma de pesquisa não é muito comum nos estudos em Contabilidade de Gestão (Baxter & Chua, 2003), embora possa ser visto como assunto inovador, no sentido de observar ângulos distintos ao de outras teorias - como a teoria institucional ou a teoria da contingência -, mais comuns nas pesquisas dessa área (Justesen & Mouritsen, 2011).

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 na Seção 2.1.2.

. . . o uso do conceito de translação tem dado uma nova perspectiva sobre a mudança contábil. Nossa revisão mostrou como muitos diferentes estudos de Contabilidade usam essa inspiração para analisar o que acontece quando objetos contábeis (como um sistema ABC ou um orçamento) "viajam" de um cenário para outro. A premissa comum é que os sistemas de Contabilidade não têm essências inerentes, mas assumem novas propriedades quando eles se envolvem com novas constelações de atores, ou seja, quando são traduzidos. Uma das principais conclusões é que os fenômenos de Contabilidade nunca são meramente difundidos, adotados ou implementados, pois eles são adaptados e traduzidos e, ao mesmo tempo, estão matriculados em uma rede de atores que reconfigura os interesses dos outros atores. (Justesen & Mouritsen, 2011, p. 176).

Outro ponto levantado pelos autores é que as tecnologias contábeis e centros de cálculo 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).

. . . A pesquisa inspirada na TAR é diferente de outros tipos de pesquisa por insistir que qualquer condição ambiental ou qualquer influência política tem que ser mostrada mais do que assumida. Não apenas é importante ligar o ambiente com as práticas contábeis, mas também a ligação tem que ser documentada e feita visível em ordem a se entender como é que a incerteza, a política e a tecnologia atualmente afetam a constituição da Contabilidade, ou como fenômenos contábeis são atribuídos ao poder e à causalidade para influenciar o ambiente, a tecnologia e a organização. (Justesen & Mouritsen, 2011, p. 185).

As novas abordagens indicadas do trabalho de Latour 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.

O estudo da Contabilidade pode se beneficiar de *insights* de trabalhos posteriores de Latour, tornando-se possível compreender o poder dos números contábeis e das inscrições, sem assumir que eles são poderosos, porque eles são cópias do mundo, mas sim porque eles foram feitos fortes pelos vários anexos que compõem o fenômeno contábil, permitindo assim organizar as configurações das quais ele faz parte. (Justesen & Mouritsen, 2011, p. 183).

Em outras palavras, os autores argumentam que é importante compreender as inscrições não como ferramentas dotadas de poder por si só, mas sim, pela construção social em que estão inseridas, ou seja, porque elas 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.

... estudos da TAR têm o potencial para ilustrar a fragilidade e complexidade no desempenho de blocos de construção teóricos individuais decisivos para a disciplina de Contabilidade de Gestão, a fim de informar os pesquisadores sobre variações e desvios no desempenho de abstrações teóricas e conceituações na prática. (Hansen, 2011, p. 132).

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 (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. Não foram encontrados trabalhos especificamente de GEC relacionados ao terceiro grupo.

De forma a sintetizar os conceitos, pesquisas e discussões levantados até aqui, o Quadro 3 descreve os principais conceitos da Teoria Ator-Rede, mencionando uma potencial interpretação e aplicação ao campo da GEC. Para montagem desse quadro, foram considerados os principais pontos de apoio teóricos ao conceito apresentado (trabalhos consultados), visando interpretá-los e, quando possível, exemplificá-los dentro dos fatos oriundos da GEC, apresentados na Seção anterior.

Quadro 3: Descrição e aplicação dos conceitos da TAR na GEC (continua)

Conceito da TAR	Descrição	Trabalhos consultados	Aplicação do conceito nas diferentes esferas de atuação da GEC
Atores Humanos	São participantes e efeitos das redes aos quais pertencem, contribuem efetivamente para disseminação dos conceitos.	(Alcadipani & Tureta, 2009; Hui, 2012; Joannides & Berland, 2013;	Os atores de GEC podem envolver profissionais das áreas acadêmica e de mercado, como docentes, pesquisadores, consultores e gestores. Esse grupo, em geral, auxilia na criação e desenvolvimento do conceito nas suas respectivas áreas de atuação.
Atores Não Humanos (Atuantes)	Influenciam o processo organizativo, auxiliando a entender como os fatos acontecem. Podem ser considerados <i>actants</i> quaisquer meios utilizados para translação de um movimento da rede.	Justesen & Mouritsen, 2011; Latour, 2000; Morgan, 2012)	<i>Journals</i> , artefatos, tecnologias, sistemas ERPs, currículos de ensino etc. são exemplos de atores não humanos que possivelmente influenciam o processo de concepção e disseminação dos conceitos de GEC.
Coletivo	A construção do coletivo determina o que é verdade em um meio, e é efetivada pela retórica, reforçando ou invalidando 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 relacionada 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 ou “níveis de excelência” para a pesquisa acadêmica.
Rede	Meio de ação composto pelos atores humanos e não humanos, cuja construção determina quais processos e conceitos terão sucesso ou não em movimento de constantes resignificações. A rede precisa continuar a atuar para manter os processos que encabeça e também dá subsídio aos mecanismos de ação à distância.	(Chua, 2011; Latour, 2000; Steen, 2010)	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.

Fonte: do autor.

Quadro 3: Descrição e aplicação dos conceitos da TAR na GEC (conclusão)

Conceito da TAR	Descrição	Trabalhos consultados	Aplicação do conceito nas diferentes esferas de atuação da GEC
Translação	Determina significados e estabelece os processos de mudança de significado, estabelece 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; Gao, 2005; 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 o uso de inscrições para sedimentar tais tentativas, é que determinam a efetividade de um processo de translação. Quando uma ferramenta não chega a ser institucionalizada, possivelmente uma das etapas do processo não logrou êxito. Na pesquisa, um artigo seminal que dá um novo signo a conceitos estabelecidos anteriormente pode representar o processo de translação para um determinado campo ou assunto.
Porta-voz	Representantes de outras partes junto à rede.	(Alcadipani & Tureta, 2009a; 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, que atuariam como porta-vozes aos agentes da área.
Inscrição e centrais de cálculo	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; Robson, 1992)	Os artefatos oriundos da GEC são potenciais inscrições, podendo ser utilizados como meios de articulação dos atores para os processos de translação. Tais itens são reunidos em um lugar específico (centro de cálculo) e combinados em índices e cálculos que podem tornar a articulação viável. Na pesquisa, índice de citações e avaliação de um curso (inscrições) reunidos na agência avaliadora (centro de cálculo) podem sinalizar os argumentos para aprovação ou não de um projeto.
Caixa-preta	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)	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. Por outro lado, um <i>software</i> que viabilize a implantação de um artefato é uma caixa-preta em potencial, haja vista que, depois de implantado, seu grau de contestação tende a ser menor.

Fonte: do autor.

O propósito deste quadro foi mostrar que os conceitos da TAR podem auxiliar na compreensão da movimentação de rede da GEC ao longo do tempo, tanto do ponto de vista acadêmico quanto empresarial. 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 além ao que geralmente fazem os estudos dessa área quando utilizam a Teoria Institucional para constatar a institucionalização de um artefato em uma organização.

O objetivo desse Capítulo foi discutir os principais conceitos teóricos que embasam a presente pesquisa, bem como trazer à tona elementos que auxiliem a compreensão do tema de estudo. Nota-se a TAR como um instrumento teórico-metodológico cujos conceitos potencialmente ajudam a compreender as nuances de uma rede. A GEC, por sua vez, está imersa em um arcabouço não coeso, inclusive considerando a teoria sobre Estratégia, e envolta em uma série de relações suficientemente complexas, englobando agentes e artefatos os mais diversos. Reforça-se aqui a potencial contribuição que o estudo conjunto dessas matérias pode trazer ao estudo e compreensão da GEC.

3. PROPOSTA METODOLÓGICA

A utilização do método no processo científico é o que sinaliza a geração de conhecimento, de forma que riscos são pontuados e limitações tratadas dentro das possibilidades. Demo (2012) argumenta que a realidade tratada pela TAR não é linear, mas complexa e difusa, de forma que as metodologias de pesquisa tradicionais, especialmente aquelas mais ligadas às pesquisas positivistas, não se desempenham satisfatoriamente neste contexto.

Como se pode notar no Capítulo 2, não há uma metodologia específica utilizada para a aplicação da TAR, o que também é abordado por Demo (2012). Durante a revisão realizada na Seção 2.1.2, notou-se que dentre as abordagens adotadas pelos autores destacam-se:

1. Teórica (Blomme, 2012; Kleinman & Hossain, 2008; Mclean & Alcadipani, 2008; Steen, 2010);
2. Estudo de caso (Briers & Chua, 2001; Dechow & Mouritsen, 2005; Emsley, 2008; Gao, 2005; Hui, 2012; Morgan, 2012; Mouritsen & Thrane, 2006; Mouritsen, 1999; Qu, 2006; Ushio & Kazusa, 2013);
3. Análise documental utilizando dados públicos (Joannides & Berland, 2013; Rossman, 2009);
4. Análise documental mesclada com entrevistas (Alcouffe et al., 2008; Egels-Zandén & Wahlqvist, 2006; Lowe, 2001; Robson, 1991); e
5. Reconstrução da rede seguindo os atores (Amantino-de-andrade, 2006; Jones & Dugdale, 2002).

King, Keohane e Verba (1996) mencionam que, nas pesquisas em geral, não importa a abordagem metodológica utilizada, uma boa pesquisa científica:

- a) Tem a inferência como meta: a partir dos dados coletados, infere algo maior, que não seja diretamente observável;
- b) Os procedimentos são públicos: para que a comunidade científica possa avaliar, aprender e replicar por meio do estudo realizado;
- c) As conclusões são incertas: a inferência já pressupõe incerteza, é necessário, portanto, questionar sempre o caminho e resultados traçados, já que um grau elevado de certeza pode causar problemas;
- d) O conteúdo é o método: é isso que garante a cientificidade e, conseqüentemente, a continuidade da pesquisa posteriormente.

Somando-se a essas recomendações, deve-se lembrar que “o *insight* dominante na visão de mundo da TAR é que todos os objetos, bem como todas as pessoas, conhecimento e localizações são efeitos relacionais.” (Demo, 2012, p. 70).

Observando tais considerações, este Capítulo apresenta o delineamento a ser trilhado para que os objetivos da pesquisa sejam alcançados, observando as particularidades do fenômeno que está sendo analisado.

Antes de adentrar à estratégia de pesquisa propriamente dita, vale lembrar que essa é uma pesquisa de natureza descritiva e qualitativa.

A presente pesquisa encontra-se no escopo da pesquisa descritiva, por procurar descrever as características de um fenômeno (Gil, 2002). A TAR já dá subsídios a essa classificação, por entender que o produto de pesquisas sob essa abordagem se concentra na descrição das relações entre os atores e o fenômeno (Callon, 1986; Latour, 2006). Sobre a forma de analisar uma rede sociotécnica, Latour (1987) argumenta:

Sociedade e tecnologia não são duas entidades ontologicamente distintas, mas são como fases da mesma ação essencial. . . Se nós exibimos uma rede sociotécnica – definindo trajetórias por associações e substituições de atuantes, definindo atuantes por todas as trajetórias em que eles entram, por seguir translações e, finalmente, por variar o ponto de vista do observador – nós não temos necessidade de olhar para qualquer causa adicional. A explicação emerge uma vez que a descrição é saturada. (Latour, 1987, p. 129).

Já a pesquisa qualitativa cobre um amplo leque de abordagens, mas que, por definição, não se relaciona com mensurações numéricas. Além disso, mesmo com um pequeno número de casos, os pesquisadores conseguem extrair grandes volumes de informação dos estudos (King et al., 1996). Nesse contexto, é importante destacar, conforme menciona Demo (2012), que a TAR, dentro do escopo qualitativo, não é dicotômica à pesquisa quantitativa e nem presa ao social, mas busca diferenciar-se de abordagens quantitativas positivistas, fazendo aportes qualitativos e quantitativos quando necessário. Sem as especificações de estudos qualitativos, não haveria embasamento para as asserções gerais realizadas na pesquisa positivista, de forma que a pesquisa positivista traz um refinamento a tais estudos (Ahrens & Chapman, 2006).

A abordagem qualitativa acaba se constituindo em um guarda-chuva para um paradigma superior, como apresentado por Guba e Lincoln (1994), que mostram as vertentes existentes sob esse escopo (Quadro 4).

Quadro 4: Posições de paradigmas em questões práticas selecionadas.

Questão	Positivista	Pós-positivista	Teoria Crítica	Construtivismo
Questão principal	Explicação: predição e controle		Crítica e transformação: restituição e emancipação	Entendimento: reconstrução
Natureza do conhecimento	Hipóteses verificadas estabelecidas como fatos ou leis	Hipóteses não falseáveis que são provavelmente fatos ou leis	<i>Insights</i> estruturais / históricos	Reconstruções individuais aderentes ao redor de um consenso
Conhecimento acumulado	Crescimento – “construindo relógios” adicionados ao edifício do conhecimento; generalização e relações de causa e efeito		Revisionismo histórico: generalização por similaridade	Reconstruções mais informadas e sofisticadas; experiências realizadas
Crítérios de qualidade	<i>Benchmarks</i> convencionais de “rigor” interno e validade, confiabilidade e objetividade externa		Contextualização histórica: erosão da ignorância Ações estimulantes	Confiabilidade e autenticidade
Valores	Excluído: influência negada		Incluído: formativo	
Ética	Extrínseco: inclinado para a decepção		Intrínseco: moral inclinada para a revelação	Intrínseco: processo inclinado para a revelação; problemas especiais
Voz	“Desinteresse científico” como informante do tomador de decisão, decisores políticos e agentes de mudança		“Intellectual transformador” como advogado e ativista	“Participante apaixonado” como facilitador na reconstrução de múltiplas vozes
Treinamento	Técnico e quantitativo; teorias substantivas	Técnico; quantitativo e qualitativo; teorias substantivas	Ressocialização; qualitativo e quantitativo; histórico; valores de altruísmo e empoderamento	
Acomodação	Comensurável		Incomensurável	
Hegemonia	Em controle de publicação, consolidação, promoção e domínio		Procurando reconhecimento e entrada	

Fonte: Adaptado de Guba e Lincoln (1994, p. 112).

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, descolando de abordagens exclusivamente quantitativas e positivistas, e que levam à generalização e, se constituindo, portanto, de pesquisas mais pontuais.

No entanto, é importante mencionar, como comenta Demo (2012, p. 59), que a TAR foge do chamado construtivismo social (construção social dos fatos científicos), ao contrário, a noção de construtivismo se refere a “. . . interações performativas das dinâmicas reais”. Em outras palavras, os fatos científicos são construídos, mas não por determinações sociais (como sugere o construtivismo social), ao contrário, estão sempre passíveis de revisão ligada à realidade.

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 (ambos, pessoas e tecnologia), em um senso de realidade que se torna real à medida que os atores interagem.

Hansen (2011) fez um trabalho de natureza teórica abordando a distância entre os estudos performativos (construtivistas), como a proposta da TAR, e os estudos ostensivos, semelhante ao que propõe um estudo de caso, por exemplo, na pesquisa em CG. Segundo o autor, apesar de algumas diferenças ontológicas e epistemológicas propostas por essas distintas abordagens, há certos pontos que poderiam ser explorados em ambas para melhorar as pesquisas. O foco desse tipo de pesquisa, no entanto, não é uma grande quantidade de dados ou casos, mas entender as relações que permeiam a construção da rede que está sendo estudada.

A TAR poderia ser considerada performativa pela sua aproximação com a realidade ou, segundo Hansen (2011), algo que é construído e se refere ao seu sentido e significado. Logo, a realidade não está continuamente acessível, ao contrário, ela sofre influências a todo instante que culminam nos processos de translação, que é onde há mudança de significado. A pesquisa ostensiva estaria mais vinculada a “saber que”, enquanto a performativa estaria mais preocupada em “saber como”. Sobre as diferenças entre os dois tipos, o autor declara:

O primeiro tipo de explicação (ostensiva) é orientado para revelar uma relação entre A e B e ilustra como A pode explicar B. O segundo tipo (performativo) não pretende delinear explicações e explicados, mas sim, descrever como a ideia de A e B e suas ligações são construídas. (Hansen, 2011, p. 119).

Assim, enquanto um estudo ostensivo buscaria uma explicação mais reducionista, a TAR buscaria descrever de modo menos reducionista e focar em revelar a produção de ideias de A ou de B de uma perspectiva individual.

Algumas diferenças são significativas, no entanto, ao conduzir um ou outro tipo de estudo. Por exemplo, o autor argumenta que ao coletar dados para um estudo de caso, são buscadas diferentes formas e fontes de dados, visando a triangulação, a fim de obter melhores

insights sobre o significado do fenômeno. Já a TAR não necessariamente se cerca de todas essas arestas quando escolhe, por exemplo, seguir um ator, que é um meio que também lhe propicia entender os processos de translação em relação a um fenômeno observado.

Sobre o domínio da literatura, é imprescindível para a construção de um estudo de caso, enquanto na TAR, relacionar os estudos na prática é que traz fluidez ao que está sendo investigado. Ainda, enquanto um estudo de caso busca um rigor metodológico que possibilite ampliar a validade daquele caso a outros, a TAR está interessada em uma descrição da prática, estabelecendo visões sobre o significado de um fenômeno.

Tangenciar as duas visões, segundo o autor, leva o pesquisador da TAR a talvez usar algumas cercas da abordagem ostensiva para facilitar seu caminho. Por exemplo, dominar a literatura ou ampliar os dados coletados pode possibilitar detectar relações não percebidas; no entanto, o autor argumenta que tais abordagens, ou mesmo as pesquisas longitudinais, não são imprescindíveis pela proposta da TAR, pois, em alguns casos, poucas entrevistas podem levar à detecção das relações investigadas.

Sobre as questões de validade conceitual, descritas por Yin, válidas ao escopo das pesquisas qualitativas em geral e, nesse caso, transpostas para os estudos de caso, o autor argumenta:

A noção de clareza conceitual é, conseqüentemente, sugerida como critério de avaliação para o estudo performativo, mais que a validade conceitual proposta por Yin, porque o primeiro refere-se à clareza com que o estudo se refere a outros, enquanto o último apenas se refere ao papel do conceito como um elemento numa corrente válida de teorização que não pode ser combinada com o objetivo geral do estudo performativo. (Hansen, 2011, p. 127).

Já sobre a confiabilidade sugerida a esse tipo de estudo, o autor afirma:

O realismo é a resposta à ideia de Yin de confiabilidade. Segundo Yin, um estudo é confiável se outro investigador é capaz de repetir o estudo e alcançar os mesmos resultados. No entanto, do ponto de vista do pesquisador da TAR, este critério não faz muito sentido, porque é impossível experimentar a mesma translação duas vezes. A translação será sempre um evento histórico único que nunca se repete. Além disso, o estudo de caso é a própria translação do pesquisador de uma translação, o que implica que o pesquisador individual também transforma a realidade por si mesmo e nunca, simplesmente, espelha a realidade. (Hansen, 2011, p. 127).

Tais explicações são importantes, a fim de deixar claro que, apesar do fato de o pesquisador tomar as devidas providências para que o estudo atinja níveis aceitáveis de validade e confiabilidade, a natureza da pesquisa proposta, de certa forma, restringe tais opções. Em outras palavras, “o pesquisador, portanto, não está apenas observando, está construindo ativamente o que está sendo estudado” (Alcadipani & Hassard, 2010, p. 429).

Creswell (2007) também aponta que termos como validade e confiabilidade ainda são tomados de empréstimo da pesquisa positivista com vistas à maior aceitação da pesquisa qualitativa por seus pares na academia; no entanto, diversas iniciativas têm surgido pelos pesquisadores qualitativos com intuito de demonstrar a credibilidade e possibilidade de confirmação de seus achados. Tais iniciativas essencialmente passam por triangulação de dados, descrições acuradas das práticas realizadas e submissão dos dados e resultados a entes externos ou pares que possam contrapor ou confirmar os achados, demonstrando o rigor e valor que pode também conter tal tipo de pesquisa.

Apesar das divergentes concepções, Hansen (2011) argumenta que a aproximação entre as abordagens pode ser benéfica à pesquisa performativa, no sentido de ampliar suas possibilidades de buscas por translações, além de aumentar a relevância da pesquisa produzida frente às críticas sobre a produção de uma história entediante como resultado final nesse tipo de estudo.

Feitas estas considerações, é importante ressaltar que o presente estudo toma tal diretriz como uma das bases a serem seguidas. Em outras palavras, o pesquisador busca, sempre que possível, ampliar o escopo de elementos conceituais e de coleta de dados, de forma a dirimir críticas potenciais a esta pesquisa, conforme sugerido por Hansen (2011).

Outra estratégia utilizada é o estudo de campo que, segundo Gil (2002), se diferencia da pesquisa de levantamento por buscar o aprofundamento das questões propostas, com menor alcance, porém maior profundidade. Ao invés de identificar características em um universo pesquisado, no estudo de campo “. . . estuda-se um único grupo ou comunidade em termos de sua estrutura social, ou seja, ressaltando a interação entre seus componentes” (Gil, 2002, p. 121). Procedimentos conjugados como entrevistas, observação e análise de documentos costumam fazer parte desse tipo de pesquisa.

Feitas essas considerações, a próxima Seção traz o delineamento da estratégia de pesquisa a ser empregada.

3.1 Estratégia de Pesquisa

A tese 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, durante o processo de modelagem

da pesquisa, alguns pontos pareciam obscuros, dentre eles: Como mapear os atores não humanos? Como captar a rede que não é necessariamente física?

Para tentar responder a esses pontos, é preciso buscar ferramentas metodológicas que captem como a informação se propaga. Após algumas reflexões, por meio de leitura dos artigos relacionados no Capítulo anterior e conversas com pessoas da área, 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”. Tureta (2011) coloca que não se deve assumir uma estrutura ou modelo que defina o que será observado em campo. Isso acarreta alguma dificuldade em um primeiro momento para que se identifiquem com clareza os agentes responsáveis pela atuação; no entanto, a própria dinâmica social da rede auxilia na demonstração de tal identificação.

Feitas estas considerações, é importante esclarecer que, na presente pesquisa, apesar de se usarem os agentes mencionados como ponto de partida, o pesquisador teve por premissa não pressupor quem seriam os principais atores e atuantes, ou ainda, quais relações seriam encontradas, deixando tal concepção livre para o processo de observação, coleta e análise de dados.

Outro ponto que vale destacar é que não é objetivo deste trabalho discutir o conceito ou o *framework* da GEC, bem como as práticas gerenciais a ela relacionadas. Dessa forma, optou-se pelo trabalho de Borges Slavov (2013) como ponto de partida no que tange ao conceito e às práticas gerenciais concernentes à GEC, fazendo as considerações e adendos pertinentes, se e quando necessário.

Ainda, é importante mencionar o fato de não terem sido considerados dentro do escopo do trabalho os gestores e profissionais de mercado em geral. Apesar de a questão de pesquisa, apresentada na Seção 1.3, já fazer a devida delimitação aos campos de ensino e pesquisa, é importante destacar que esses personagens não foram incluídos por se considerar que ampliariam muito o escopo da pesquisa, dificultando a sua realização dentro do prazo e recursos disponíveis pelo pesquisador. Além disso, trata-se de função considerada estratégica por parte das empresas, na maioria dos casos, o que certamente ampliaria a dificuldade de

acesso às pessoas ou informações, limitando ainda mais o tempo disponível para realização do estudo. Ademais, foram consideradas possíveis resistências por parte dos indivíduos em serem observados (Czarniawska, 2014).

Voltando ao ponto da captação da rede, é preciso rastrear este meio. Como dito na Seção anterior, não há uma forma fixa ou única para desenvolver os trabalhos que envolvem a TAR, ou seja, para chegar à rede e seus movimentos, de forma que o pesquisador precisa usar de artifícios metodológicos que lhe auxiliem nessa empreitada.

Do ponto de vista desta pesquisa, entendeu-se que um único meio não seria suficiente para compreender como a informação se propaga, dado que o cerne da propagação dessa rede está no fluxo de informação. Assim, é preciso “seguir os atores” (Latour, 2000) por meios distintos.

Os tipos de dados a serem usados devem ser aqueles com maior capacidade de captar o fenômeno (Strauss & Corbin, 2008). Algumas formas poderiam ser utilizadas para fazer esse rastreamento, entre elas: observação de pessoas atuando; acompanhamento de eventos da área; indagação dos envolvidos; análise de material relacionado à GEC em geral; técnicas de *shadowing* com os participantes na área; pesquisa etnográfica em ambientes relacionados ao ensino e pesquisa em GEC, entre outras.

Dentre as possibilidades relacionadas, algumas foram consideradas pouco viáveis. Por exemplo, observação de professores em cursos que abordem a GEC. Lembrando que nas grades curriculares podem ter assuntos distintos em uma mesma disciplina ou, o contrário, temas dispersos em várias matérias, fazendo com que fosse necessário acompanhar o processo inteiro, em áreas diferentes e possivelmente englobando vários docentes, a fim de saber o que, de fato, compõe cada curso, necessitando de muitas horas-aula de acompanhamento. Outro exemplo seria o acompanhamento como sombra (*shadowing*) de um pesquisador. Nesse caso, foi considerado que, em geral, os pesquisadores se dedicam a atividades diversas e, possivelmente, de forma não predominante às atividades de pesquisa, o que também aumentaria em muito o tempo de observação de campo. Nesses casos, limitações de acesso e de tempo por parte do pesquisador tornaram inviáveis tais opções.

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, com base nas restrições mencionadas e nessas considerações, foram selecionadas algumas estratégias de pesquisa no sentido de tentar captar a rede que envolve a GEC. A coleta de dados em geral compreendeu: (a) horas de observação participante em eventos da área; (b) entrevistas semiestruturadas com

participantes do meio e (c) análise de material adicional correlato à GEC, a serem descritos nas próximas Seções.

A consideração da utilização da técnica Observação Participante funcionou como uma opção em detrimento à impossibilidade de realização de uma pesquisa etnográfica “pura” propriamente dita. Tal abordagem seria apropriada, haja vista que sinaliza a importância da experiência direta com um determinado contexto cultural ou social (Tureta, 2011). No entanto, no que se referem à sua duração e locais de investigação, principalmente, pode-se considerar que o presente estudo está distante da proposta de trabalhos etnográficos (Santos, 2011).

Por outro lado, apesar das limitações em se fazer uma pesquisa de cunho etnográfico, considera-se que o presente estudo adotou uma postura etnográfica: “a observação possui um papel de grande importância em estudos de inspiração etnográfica, pois ao praticá-la procuramos apreender aparências, eventos e comportamentos dos atores.” (Tureta, 2011, p. 88). Tal assertiva vai de encontro a pesquisas com iniciativas similares, como a de Hamilton (2011), que usa a TAR para avaliar políticas em educação, e demonstra como útil a coleta de dados tipicamente utilizados pela etnografia, tais como entrevistas, observação e coleções de documentos e artefatos.

Não se deve confundir a postura do etnógrafo com a produção de uma etnografia em si, cujo interesse seria a identificação de aspectos ligados à cultura. Não é esse o caso na ANT. O autor, quando menciona a forma pela qual os antropólogos fazem seu trabalho em campo, em nenhum momento trata do interesse em aspectos culturais. Destaca sim, a capacidade do etnógrafo de olhar para o campo, identificando elementos relacionados sem dissociá-los. (Pinto, 2013, p. 4).

Portanto, ao invés do levantamento e explicação de uma cultura, ter-se-ia a descrição de elementos como atuantes, de suas redes de associações e as translações ocorridas. Para Atkinson e Hammersley (1994), o termo Observação Participante apenas designa um modo de agir típico de pesquisadores, uma vez que não há como estudar o mundo social sem ser parte dele. O termo consiste em uma abordagem exclusivamente humanista com cunho interpretativo, sendo contrário às posições positivistas. Ao sugerir o uso da pesquisa intervencionista em conjunto com a TAR, Lukka e Vinnari (2014) destacam a importância da utilização da Observação Participante em vasta extensão como ferramenta metodológica.

A Observação Participante como abordagem metodológica pode 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 pela realização de entrevistas 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). Essa opção foi importante por possibilitar ampliar pontos de destaque nas entrevistas que fossem detectados pelo pesquisador durante as falas.

Escolhida a técnica a ser utilizada, eis algumas dificuldades iniciais: a quem questionar? Como escolher o perfil mais adequado para auxiliar na compreensão dos temas até aqui discutidos?

Neste caso, foram considerados os indivíduos pertencentes ao grupo que potencialmente influencia o meio que está sendo estudado, especialmente: 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 inicial para a seleção de um potencial entrevistado 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 três entrevistas iniciais foram utilizadas como teste para o roteiro e abordagem do pesquisador, que também necessitaria ser treinado no que diz respeito à dinâmica e completude com que conduziria a pesquisa.

Outro critério utilizado foi o destaque do entrevistado, como número de pesquisas realizadas na área ou atuação em universidade, periódico ou organização de relevância para a compreensão do contexto analisado. Os primeiros nomes surgiram, por exemplo, de levantamentos dos grupos de pesquisas relacionados à gestão de custos, registrados e atuantes junto ao CNPq, bem como da análise de produtividade em pesquisa pelo Currículo Lattes dos potenciais entrevistados. Foram analisados itens como: ano de formação do grupo, última atualização, publicações e Currículo Lattes dos líderes dos grupos para avaliar atuação na área (ensino, pesquisa, docência, empresas, associações de classe etc.). No caso dos coordenadores de cursos, outro ponto avaliado foi a representatividade do curso em mecanismos de avaliação, como o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes [ENADE] (para graduação) e CAPES (para pós-graduação), fato que explica o porquê de nem todas as regiões do Brasil terem representantes diretos na pesquisa. Já para os editores de periódicos, foi

considerada a avaliação realizada pelo Qualis¹ CAPES para seleção. Ademais, foram selecionados participantes adicionais em função de terem tido contato direto com entidades muito citadas durante a pesquisa, como a CAPES e o MEC (Ministério da Educação). Em relação aos participantes internacionais, foi considerada a reputação por meio do volume de publicações e tempo de atuação na área em estudo.

Considerando-se 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 (Latour, 2006), essa foi a forma encontrada para tentar captar a relevância dos agentes, pressupondo que a participação em movimentos de destaque conduza o pesquisador a encontrar não apenas o que o agente faz, mas porque faz (Morgan, 2012), tornando possível a sua identificação como ator. Demo (2012, p. 70) coloca que “o mais importante não será estudar o que os objetos significam, mas o que fazem numa rede de atores performativos e mediadores”.

À medida que as entrevistas foram acontecendo, um terceiro critério foi adotado: a busca de indivíduos citados pelos próprios entrevistados como relevantes, dentro de um contexto ou atuação, o que vai diretamente de encontro à sugestão de Latour (2000) de seguir os atores.

Outros pontos que se tentou observar, na medida do possível, foram localização geográfica e tempo de experiência na profissão. No caso do primeiro, buscou-se procurar representantes das distintas regiões geográficas do Brasil, não se fixando apenas no estado de São Paulo que concentrava boa parte dos nomes inicialmente localizados para contato. Isso possibilitaria certa comparabilidade no que diz respeito a potenciais diferenças no ensino e pesquisa entre as regiões brasileiras.

Ademais, ampliando o escopo da pesquisa, foram contatados alguns pesquisadores internacionais, tentando também, quando possível, diversificar as regiões de onde provinham tais pesquisadores. Tal especificação deve-se ao entendimento do presente estudo de que o *insight* inicial da pesquisa, a saber, o estudo de Shank (2006), trata de um contexto global e não somente local. Dessa forma, esta pesquisa ampliou seu escopo na tentativa de possibilitar a verificação das questões analisadas não apenas no ambiente nacional, mesmo que a predominância dos entrevistados tenha sido essa.

No que tange à experiência profissional, certamente é importante conhecer o ponto de vista dos indivíduos aqui tidos como *sêniores* na área investigada. No entanto, há que se notar

¹ “Qualis é o conjunto de procedimentos utilizados pela Capes para estratificação da qualidade da produção intelectual dos programas de pós-graduação.” (CAPES, 2015b).

que a percepção sobre o assunto pode ter mudado ao longo dos anos, já que a década gloriosa para o tema foi considerada a de 1990 (Shank, 2006), e hoje há evidências de que ele sequer seja conhecido em todas as esferas de atuação (Langfield-Smith, 2008; Miranda, 2010). Dessa forma, a opção de alcançar indivíduos mais jovens, em termos de atuação, no processo de coleta de dados, também foi considerada.

Já sobre o material adicional concernente à GEC, optou-se pela análise de *journals*, ementas de cursos e livros. No que tange aos periódicos, os critérios essenciais foram representatividade e abrangência: 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), eles foram tomados como base em termos de referência em nível global. Já no que se refere aos 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.

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

3.2 Procedimentos de Coleta e Análise de dados

Como mencionado na Seção anterior, a coleta de dados compreendeu o uso de técnicas como Observação Participante, entrevistas e análise de material adicional relacionado à GEC. As Seções seguintes descrevem os procedimentos utilizados com maior detalhamento.

Como referências principais de apoio foram consultados os trabalhos de Alcouffe et al. (2008), Briers e Chua (2001) e Jones e Dugdale (2002), cujos procedimentos para coleta e análise de dados foram similares aos empregados por este estudo, bem como os objetos de análise. Também foram utilizados como inspiração metodológica os trabalhos de Santos (2011) e Tureta (2011), pela forma detalhada e rigorosa com que estabeleceram a descrição e a análise dos dados.

3.2.1 Observação Participante

Na Seção 3.1 foi mencionada a seleção da técnica Observação Participante como parte integrante da abordagem metodológica a ser seguida por esta pesquisa. É importante mencionar uma dificuldade encontrada ao buscar referências sobre a utilização da técnica: a

falta de detalhamento nos procedimentos e análises realizados que foi notada na maioria dos trabalhos consultados. Para dirimir essa dificuldade, foram utilizados como base os artigos mencionados no início da Seção 3.2 como referencial de apoio.

Para selecionar os eventos que seriam objeto de observação, foram considerados aqueles disponíveis no período selecionado para coleta de dados (segundo semestre de 2014). Um segundo critério foi a busca de conferências que não estivessem apenas na área contábil, de forma que fosse possível notar potenciais movimentos de pesquisas relacionadas a custos em outras áreas. Ademais, foi considerada a disponibilidade do pesquisador em termos de tempo, recursos financeiros e distância para participação nos eventos selecionados.

Assim, os eventos dos quais se participou foram:

1. XVII Simpoi (Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais) realizado em agosto de 2014 na cidade de São Paulo (Simpoi, 2014);
2. XVII Semead (Seminários em Administração FEA-USP) realizado em outubro de 2014 na cidade de São Paulo (Semead, 2014);
3. XXI CBC (Congresso Brasileiro de Custos) realizado em novembro de 2014 na cidade de Natal (CBC, 2014).

Para balizar minimamente o processo comparativo entre os eventos observados, foi delineado um *checklist* inicial de itens que poderiam ser analisados durante o processo de observação, que englobou:

- a) Seleção prévia dos trabalhos relacionados a assuntos de custos incluídos na programação do evento, por meio do título do trabalho ou do tema da Seção, dando preferência a trabalhos de GEC e, na ausência desses, a outros de gestão de custos de forma geral;
- b) Presença prioritária nas Seções pré-selecionadas;
- c) Contato com os apresentadores buscando dados como: origem, momento de concepção do trabalho, atuação no mercado ou em pesquisas na área, participação em grupos correlatos etc.;
- d) Observação geral: movimentação dos participantes nas Seções e intervalos, linguagem utilizada, assuntos de maior interesse/procura, temas sugeridos para pesquisa etc.

Toda a movimentação observada foi escrita em notas de campo pelo pesquisador, sendo que o material a ser analisado foi completado com arquivos adicionais disponibilizados pelo evento contendo elementos como: programação, slides de palestras realizadas, notas sobre as premiações etc.

Ao final, foram realizadas aproximadamente 80 horas de observação considerando-se os três eventos.

3.2.2 Entrevistas

Outra técnica de coleta de dados utilizada foram as entrevistas semiestruturadas. No caso das entrevistas, a principal dificuldade encontrada se refere à forma de estruturação do roteiro, que deveria ser abrangente o suficiente para abordar os temas que estão sendo investigados, ao mesmo tempo em que não induzisse o entrevistado às respostas a serem obtidas, nem fosse específico a ponto de não permitir que elementos inicialmente não pensados pudessem brotar espontaneamente da parte do entrevistado.

Sabemos por experiência que, se alguém vai para o campo com um questionário estruturado, as pessoas vão responder o que for perguntado e, geralmente, sem elaboração. Os informantes podem ter outras informações a dar, mas, se o pesquisador não pergunta, eles podem relutar em oferecer, temendo que possam perturbar o processo de pesquisa. Entrevistas mais desestruturadas, apenas com diretrizes gerais do tipo “diga-me o que você pensa sobre...”, “o que acontece quando...?” e “qual é sua experiência com...?” dão ao informante mais espaço para responder em termos do que é importante para eles. As respostas a essas perguntas serão comparadas entre os informantes, e os conceitos que surgirem serão a base para a coleta de dados adicionais, sempre deixando espaço para que surjam outras respostas e conceitos. (Strauss & Corbin, 2008, p. 199).

Assim, optou-se por efetuar um roteiro de pesquisa em formato de tópicos, com pontos que estariam à disposição do pesquisador para fins de direção da conversa, mas abertos de forma que possibilitassem o discurso livre, conforme segue:

1. Dados gerais: formação; organização a que a pessoa está vinculada; natureza do trabalho; tempo na organização; trabalhos anteriores; principal região de atuação;
2. Profissão: interesses pessoais e profissionais; percepção sobre temas relevantes na área; locais para busca de aprimoramento profissional; eventos relevantes que participa ou recomenda; grupos de pesquisa/associações que participa ou recomenda; tempo na função, na organização e no segmento; dedicação a

atividades não relacionadas à sua função principal (trabalhos administrativos e outras atividades concorrentes);

3. Gestão de custos: priorização dentro da instituição de ensino (ensino e pesquisa); frequência de pesquisa e aprimoramento; percepção sobre o estágio atual das práticas de gestão de custos em geral;
4. Ensino: perfil e receptividade dos alunos em relação aos temas de custos; percepção de interesse dos alunos sobre os temas de custos em relação a outras disciplinas; critérios de seleção do material a ser utilizado; processo de escolha dos temas principais das disciplinas; estratégias da instituição ou individuais para integração entre teoria e prática; fatores de dificuldade para cumprimento das diretrizes institucionais (currículos, ementas, priorização etc.); principais desafios no ensino;
5. Pesquisa: percepção de temas relevantes; percepção sobre dificuldades para desenvolver pesquisa em temas de GEC e correlatos; relação com agências de fomento e sua influência na pesquisa; percepção da existência de iniciativas para formação de redes de pesquisadores; periódicos ou eventos que são referência na área; nível de inter-relação com outras áreas;
6. Avaliação em geral: temas relevantes no geral; critérios para barrar trabalhos e principais problemas nos artigos recebidos; temas mais recorrentes de custos; percepção de iniciativas para formação de redes de pesquisadores; percepção de integração entre teoria e prática.

O roteiro de entrevista tomou como base o Capítulo 2, Referencial Teórico, buscando formular questões que pudessem levantar os fatos sobre o processo de disseminação da GEC. Além disso, buscou-se captar os grupos envolvidos nesse processo, bem como 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, além das outras ferramentas metodológicas utilizadas pela pesquisa que visavam captar tal aspecto. Dessa forma, possibilita-se a sua

identificação, em conjunto com as outras técnicas de coleta de dados utilizadas nesta pesquisa.

Adicionalmente, foram usadas questões de acompanhamento, como as descritas por Bowden (2005) citado por Amaro (2012), que propõe três tipos para complementar o roteiro de entrevistas:

1. Questões neutras que são destinadas a estimular o entrevistado a falar mais. Exemplos: Você poderia falar mais a respeito disso? Você pode explicar aquilo de novo usando outras palavras? Por que você disse tal coisa?
2. Questões específicas que buscam mais informação sobre assuntos levantados pelos entrevistados anteriormente na entrevista. Exemplos: Você falou a respeito de X e também a respeito de Y, mas o que significa X e Y? Por que você falou a respeito de Y dessa maneira?
3. Questões específicas que convidam a reflexão dos entrevistados sobre aquilo que disseram. Exemplo: Você falou A, e então disse B; como essas duas perspectivas se relacionam uma com a outra? (Amaro, 2012, p. 110).

Vale destacar que após as três primeiras entrevistas, que possibilitaram o ajuste do roteiro, foi percebida a necessidade de adaptar a discussão para não apenas temas relacionados à GEC, mas ampliá-la de forma a contemplar outros temas correlatos a custos, à Contabilidade de Gestão e, até mesmo, à Contabilidade como um todo, uma vez que a discussão, havendo necessidade de compreender o porquê de determinadas escolhas ou não aderência a um tema, naturalmente evoluía para esses pontos. Outro ponto a destacar foi a abordagem também espontânea de discussões de cunho ontológico e epistemológico sobre a área do conhecimento em que tais temas estão inseridos, que são oportunamente discutidas quando da análise dos dados coletados.

Os entrevistados (Quadro 5) foram inicialmente contatados pessoalmente ou por email. 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.

Quadro 5: Relação de entrevistados

Entrevistado	Modo	Região de atuação	Formação					Atuação			
			Administração	Contabilidade	Economia	Engenharia	Outros	Docência/Pesquisa	Edição	Coordenação	Outros
1	Pessoalmente	SP (capital)		x	x		x	x		x	
2	Pessoalmente	SP (capital)		x			x	x		x	
3	Pessoalmente	SP (capital)	x				x	x	x	x	x
4	Pessoalmente	SP (capital)		x		x		x		x	x
5 ^a	Pessoalmente	SP (capital)		x				x		x	
5b	Pessoalmente	SP (capital)	x	x				x		x	
5c	Pessoalmente	SP (capital)	x	x				x		x	
6	Pessoalmente	SP (capital)				x		x			x
7	Pessoalmente	SP (capital)		x				x		x	x
8	Skype	SP (interior)		x		x		x			
9	Pessoalmente	SP (interior)	x	x	x			x			x
10	Skype	Centro-Oeste		x				x			
11	Skype	Nordeste		x				x		x	x
12	Pessoalmente	Nordeste			x	x		x			x
13	Pessoalmente	Sul	x	x				x	x	x	x
14	Skype	Sul	x	x				x	x	x	x
15	Pessoalmente	Sul	x	x				x		x	x
16	Pessoalmente	Sul				x		x			x
17	Skype	Sul				x		x			x
18	Skype	Estados Unidos		x				x			x
19	Skype	Alemanha	x					x			x
20	Skype	Inglaterra	x					x			
21	Skype	Itália			x			x			
22	Skype	Portugal		x	x	x		x			x

Fonte: do autor

Uma limitação não esperada foi a perda de um dos áudios das entrevistas internacionais, pois houve um problema com o *software* de gravação (aplicativo iFree Skype Recorder®) que não foi notado pelo pesquisador durante a coleta da entrevista. Ao perceber a ausência do áudio imediatamente após a entrevista, 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 coletadas. 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 (Apêndice I) a cada um dos participantes, contendo uma breve descrição da pesquisa, dados do pesquisador e informações sobre a forma de utilização e confidencialidade dos dados para aceite. Anexa ao termo foi enviada a entrevista transcrita, sendo que os entrevistados tiveram a possibilidade de revisar, incluir/excluir ou alterar qualquer ponto do texto, manifestando seu aceite posteriormente, inclusive para a entrevista em que só estavam disponíveis as anotações do pesquisador. Ademais, as notas adicionais e materiais de apoio enviados pelos entrevistados, como artigos, ementas, planos de ensino etc., foram arrolados ao material de pesquisa utilizado neste trabalho.

Vale salientar um ponto abordado por Strauss e Corbin (2008, p. 200): “a coleta de dados deve ser seguida imediatamente pela análise”. Dessa forma, à medida que os dados foram sendo coletados, foi realizada sua conferência e comparação com a teoria, buscando novos aportes teóricos quando necessário. Tal ação foi realizada não apenas em função dessa assertiva, como também para direcionar novos esforços na coleta de dados junto a outros informantes ou tópicos a serem pesquisados. A finalização do processo contemplou a recomendação de Strauss e Corbin (2008, p. 205): “. . . coletar dados até que todas as categorias estejam saturadas”.

Os autores também colocam que o ideal é fazer a codificação linha a linha em todo o documento, sendo que a primeira tentativa geralmente não é muito eficaz. As categorias principais representam fenômenos (fatos), enquanto as subcategorias correspondem a: quando, como, onde, porque, quem. Nesse processo, é muito difícil estabelecer relações de causa e efeito. O ideal é procurar condições para que o fenômeno se estabeleça (sem presumir nada que não seja comprovável pelos dados), procurando identificar ações e consequências. Tais sugestões foram contempladas na realização da pesquisa.

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. “Cada volta da espiral define um novo coletivo e uma nova objetividade. O coletivo em permanente renovação que se organiza em torno das coisas em permanente renovação jamais deixou de evoluir.” (Latour, 2009, p. 84).

Segundo Bardin (2011), a Análise de Conteúdo reúne técnicas para analisar a comunicação e tem por objetivo a inferência. Dentro da Análise de Conteúdo, optou-se pela Análise Categorical, mais especificamente a Análise Temática, que na visão da autora:

Funciona por operações de desmembramento do texto em unidades, em categorias segundo reagrupamentos analógicos. Entre as diferentes possibilidades de categorização, a investigação dos temas, ou análise temática, é rápida e eficaz na condição de se aplicar a discursos diretos (significações manifestas) e simples. (Bardin, 2011, p. 201).

Em outras palavras, as categorias são criadas em função de elementos comuns entre elas, o que permite o seu agrupamento, simplificando os dados originais. Boas categorias devem ser: mutuamente excludentes (não existem em outras categorias), homogêneas (direcionadas por um mesmo princípio de classificação), pertinentes (ao material e quadro teórico definido), objetivas (a análise propicia a mesma classificação em qualquer parte do material ou em uma nova análise) e produtivas (traduzida em resultados férteis). O texto pode ser dividido em temas ou subtemas. Geralmente a análise de questões abertas de entrevistas é realizada tendo o tema como base (Bardin, 2011).

Strauss e Corbin (2008) também colocam alguns critérios para determinação das categorias centrais:

1. Ela deve ser central, ou seja, todas as outras categorias importantes podem ser relacionadas a ela.
2. Deve aparecer frequentemente nos dados. Isso significa que em todos os casos, ou quase todos, há indicadores apontando para este conceito.
3. A explicação que resulta da relação das categorias é lógica e consistente. Os dados não são forçados.
4. O nome ou a frase usada para descrever a categoria central deve ser suficientemente abstrato, de forma que possa ser usado para fazer pesquisa em outras áreas substanciais, levando ao desenvolvimento de uma teoria mais geral.
5. À medida que o conceito é refinado analiticamente por meio da integração com outros conceitos, a teoria ganha mais profundidade e mais poder explanatório.
6. O conceito consegue explicar variações e também o ponto principal dos dados; ou seja, quando as condições variam, a explicação ainda é válida, embora a forma na qual um fenômeno seja expresso possa parecer um pouco diferente. Devemos ser capazes de explicar casos contraditórios ou alternativos em termos dessa ideia central. (Strauss & Corbin, 2008, p. 146).

Sobre a análise em espiral, Creswell (2007) coloca:

... para analisar dados qualitativos, os pesquisadores se engajam no processo de se mover em círculos analíticos mais que usar uma abordagem linear fixa. De um lado entra com dados de textos ou imagens (exemplos: fotografias, gravações em vídeo) e sai com uma conta ou narrativa. Em ambos, o pesquisador toca em diversas facetas da análise e circula ao redor delas. (Creswell, 2007, p. 150).

A Figura 1 exemplifica melhor as diversas nuances ocorridas dentro do processo de análise de dados em espiral.

Figura 1: Análise de dados em espiral
Fonte: Adaptado de Creswell (2007, p. 150).

A sugestão desse tipo de análise considera que a pesquisa qualitativa não tem uma abordagem linear, de forma que o conjunto de teoria, conceitos e dados coletados a todo tempo se mesclam e são revistos durante o processo de análise, segundo Creswell (2007).

Neste *loop*, a formação do código ou categoria (e esses dois termos serão usados indistintamente) representa o coração da análise de dados qualitativa. Aqui pesquisadores descrevem em detalhes, desenvolvem temas ou dimensões por meio de alguns sistemas de classificação e conseguem uma interpretação à luz de suas próprias visões ou perspectivas da literatura. Autores empregam descrição de detalhes, classificação ou interpretação ou alguma combinação desses procedimentos de análise. Descrição detalhada significa que os autores descrevem o que eles veem. Esse detalhe é providenciado pelo que é o contexto conjunto da pessoa, lugar ou evento. A descrição se torna um bom lugar para começar um estudo qualitativo (depois de ler e gerenciar os dados). . . (Creswell, 2007, p. 151).

Deste procedimento são desenvolvidas as categorias para análise, que partem de 5 ou 6 categorias iniciais, não excedendo 25 a 30 categorias - considerando as possibilidades de subgrupos, sendo que o ideal é o trabalho do pesquisador no sentido de reduzir esse número

ao menor possível. O autor também ressalta que embora a frequência dos termos dê um indicativo para a análise, ele não costuma reportar esses valores nos textos, a fim de não contradizer a natureza dos estudos qualitativos, com quantificações que poderiam levar a um entendimento mais linear, mais próximo das abordagens quantitativas.

Bardin (2011) coloca que na análise qualitativa é a presença ou ausência de uma característica em um trecho da mensagem que deve ser levada em consideração, e não a frequência, cuja abordagem é quantitativa. Isso se deve ao fato de que acontecimentos, acidentes ou fatos raros podem ter um sentido mais forte para a inferência como um todo.

Creswell (2007) também comenta sobre a utilização de categorias definidas “*a priori*”, o que poderia enviesar os resultados encontrados ou limitá-los, de forma que deveriam ser evitados. Tais procedimentos foram considerados durante a codificação e análise de dados empreendida por esta pesquisa.

Feitas essas considerações, 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, porém, essa classificação não atendia ainda todos os critérios anteriormente mencionados para estabelecimento das categorias, havendo ainda duplicidade em relação aos temas considerados entre elas. Novas análises do material coletado e classificações anteriores levaram às três categorias principais finais, a serem apresentadas na Seção 4.2, sendo a segunda dividida em 4 subcategorias.

3.2.3 Material Adicional

O objetivo deste tópico é propor a análise de material adicional que pudesse complementar ou referendar as etapas anteriores. Considerando a relação de material adicional que está relacionada à GEC, optou-se por analisar: periódicos, livros e cursos. As ferramentas metodológicas mais próximas a essa proposta são as Pesquisas Bibliográfica (no caso dos livros e *journals*) e Documental (no caso de material relacionado aos cursos, como sites e ementas), cuja principal diferença é a natureza das fontes: secundária, no primeiro caso, e primária, no segundo (Martins & Theóphilo, 2009). Ainda, foram utilizadas técnicas bibliométricas que podem ser “. . . utilizadas para avaliar a produtividade e a qualidade da pesquisa dos cientistas, por meio da medição com base nos números de publicações e citações dos diversos pesquisadores.” (Vanti, 2002, p. 155).

3.2.3.1 Periódicos

Para a análise dos periódicos, foi considerado o período de início da GEC, a partir da década de 1980, analisando o assunto por meio de suas práticas (Afonso, 2007; Borges Slavov, 2013). Tal opção teve como objetivo viabilizar a coleta de dados, embora a pesquisadora também partilhe da visão de GEC como filosofia de gestão (Anderson & Dekker, 2009; El Kelety, 2006), conforme já mencionado. Como critérios de seleção, foram incluídos os seguintes periódicos na análise:

- a) Da pesquisa de Hesford, Lee, Van der Stede e Young (2006): Esse trabalho levantou os principais *journals* na área de Contabilidade, realizando uma análise que os separou em dois *clusters*: *Accounting, Organizations and Society (AOS)* e *Management Accounting Research (MAR)* – publicações de fora dos EUA; e demais periódicos (*Behavioral Research in Accounting [BRIA]*, *Contemporary Accounting Research [CAR]*, *Journal of Accounting and Economics [JAE]*, *Journal of Accounting Literature [JAL]*, *Journal of Accounting Research [JAR]*, *Journal of Management Accounting Research [JMAR]*, *Review of Accounting Studies [RAS]* e *The Accounting Review [TACR]*) – publicações dos EUA. Nesse caso, notou-se que aqueles de maior destaque em trabalhos relacionados a custos no segundo *cluster* foram JMAR e TAR. Dessa forma, foram selecionados os periódicos: AOS (AOS, 2015), MAR (MAR, 2015), JMAR (JMAR, 2015) e TACR (TACR, 2015).
- b) Periódicos de maior fator de impacto pelo *Journal Citation Reports [JCR]* (ISI, 2015): Em relação aos periódicos de outras áreas, foram considerados aqueles com maior fato de impacto:
 - i. *Academy of Management Review (AMR)*: maior fator de impacto na categoria *Business* (7,817) (AMR, 2015);
 - ii. *Journal of Management (JOM)*: segundo maior fator de impacto na categoria *Business* (6,862) (JoOM, 2015);
 - iii. *Journal of Operations Management (JoOM)*: Maior fator de impacto na categoria *Operations Research & Management Science* (4,478).

- c) Periódicos de Qualis A2 (CAPES, 2015b): Em relação aos periódicos nacionais foram considerados aqueles com melhor avaliação no Qualis da CAPES, sendo:
- i. Revista de Contabilidade e Finanças (RCF): área Administração, Ciências Contábeis e Turismo, Qualis A2 (RCF, 2015);
 - ii. Revista de Administração Contemporânea (RAC): área Administração, Ciências Contábeis e Turismo, Qualis A2 (RAC, 2015);
 - iii. Revista Gestão e Produção (RGP): área Engenharias III, Qualis A2 (RGP, 2015).

As pesquisas foram realizadas no mês de março de 2015, portanto, dispunha-se de dados até o final do ano de 2014.

Dentre as técnicas mencionadas por Borges Slavov (2013), tendo em vista a ausência de consenso mencionada na Seção 2.3, foram selecionadas aquelas que se entendeu atender de forma plena às características das decisões estratégicas elencadas pelos autores, mencionadas no Quadro 1. Dessa forma, foram buscadas informações sobre os temas: (1) Gestão Baseada em Atividades; (2) Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade; (3) Gestão de Custos Interorganizacionais; (4) Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto; (5) Gestão do Custeio Alvo e (6) Gestão do Custo Total de Consumidores.

Para cada tema foram utilizados os seguintes termos de buscas nos periódicos: (1) *Activity Based Management*, *ABM*, Gestão Baseada em Atividades; (2) *Total Quality Management*, *Quality Management*, *Total Quality*, *Quality Cost*, *TQM*, Gestão da Qualidade Total, Gestão da Qualidade e Custo da Qualidade; (3) *Inteorganizational Cost Management*, *Interorganizational Pratices*, *IOCM*, Gestão de Custos Interorganizacionais e GCi; (4) *Life Cycle Management*, *Life Cycle*, Custeio por Ciclo de Vida, Ciclo de Vida; (5) *Target Costing*, *Target Cost*, Custo Alvo, Custeio Alvo, Custo Meta e Custeio Meta; (6) *Total Cost of Ownership*, *TCO*, Custo Total de Propriedade, Custo Total do Consumidor.

Optou-se por procurar, quando disponível (exceto AMR e RGP), a menção relacionada em qualquer parte do artigo, além da tradicional busca no título, *abstract* e palavras-chave de cada periódico. Essa opção ocorreu a fim de contemplar *papers* que trabalhassem a prática analisada em conjunto com outras práticas. Portanto, ao final foram incluídos trabalhos que abordassem as referidas práticas quando essas foram principais ou coadjuvantes em um trabalho, ou seja, que possam acrescentar algum conhecimento à teoria desenvolvida nessa área. Essa análise observou, por exemplo, a inclusão de um assunto dentre as variáveis de pesquisa de campo e discussão da teoria/prática dentro dos resultados obtidos.

Quando apenas mencionadas no referencial teórico, mas não discutidas nos resultados ou parte da coleta de dados, o artigo não foi considerado.

Por restrições de tempo, não foi possível entrar no mérito de até que ponto os artigos de que dizem abordar uma determinada prática estão discutindo questões especificamente relacionadas à gestão de custos, uma vez que poderia ocorrer de haver alguma discussão de outras arestas estratégicas da referida prática.

Outro ponto que não foi possível distinguir envolve os casos de trabalhos que usam sinônimos para falar das mesmas práticas. Por exemplo, em alguns casos foi notado que os artigos que falam do ABC tratam ABC e ABM como sinônimos. Porém, não havendo menção do ABM, esse não foi registrado na pesquisa, não sendo possível cogitar esse tipo de trabalho. Embora se entenda que nesse ponto há questões de semântica e conceituais que podem impactar os resultados, optou-se por manter a pesquisa da forma inicialmente planejada, a fim de não trazer impactos negativos ao cronograma da pesquisa.

Adicionalmente, pelos mesmos motivos, não foi possível a inclusão de outros termos correlatos, além dos já citados, pois seria necessária uma análise em maior profundidade de quais outros nomes poderiam dar signo ao estudo da mesma prática, optando-se por utilizar os mais conhecidos aqui já elencados.

3.2.3.2 Cursos

Partindo da ideia de que a pesquisa encontra-se preponderantemente no ambiente da pós-graduação, como anteriormente mencionado, esta análise considerou tal nicho em relação aos cursos mais bem classificados como segue:

- a) Internacional: como base foi utilizada a pesquisa de Coyne, Summers, Williams e Wood (2010), que menciona as universidades mais bem posicionadas em *rankings* de programas de pós-graduação em Contabilidade, em termos de pesquisa na área de *Managerial*, sendo os três cursos mais bem posicionados: *Stanford* (Stanford, 2015), *Michigan* (Michigan, 2015) e *London School of Economics* (LSE, 2015);
- b) Nacional: Resultado da avaliação trienal da CAPES aos programas de pós-graduação (CAPES, 2015a), sendo considerados os programas de mestrado e doutorado mais bem avaliados: Universidade de São Paulo – mestrado e

doutorado, nota 6 (CAPES, 2015a; USP, 2015); Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte – mestrado e doutorado, nota 5 (CAPES, 2015a; UNB, 2015); Universidade Federal do Rio de Janeiro – mestrado, nota 5, doutorado em homologação (CAPES, 2015a; UFRJ, 2015); e Universidade do Vale do Rio Sinus – mestrado, nota 5, doutorado em homologação (CAPES, 2015a; UNISINOS, 2015).

3.2.3.3 Livros

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. A análise dos livros busca cobrir essencialmente a parte de Ensino, haja vista ser esse material comumente utilizado pelos docentes para tal finalidade.

Durante a coleta de dados, notou-se que a maior parte dos docentes usa esse material na graduação, mas alguns livros são indicados também para a pós-graduação, mesmo que nesses cursos o maior uso seja de artigos. Do material indicado, foram excluídos aqueles livros que tratavam de apenas um tema, assumindo a premissa de que, em geral, no curso de graduação, a opção é pela adoção de um material que aborde a maioria dos tópicos do curso como principais, e os demais como indicação complementar.

3.2.4 Protocolo de Análise

Strauss e Corbin (2008) dão algumas diretrizes sobre a adequação do critério de pesquisa utilizado, que podem servir como métrica para avaliação do trabalho realizado. Inspirando-se nessa abordagem, o Quadro 6 mostra um protocolo de itens que a pesquisa procura enquadrar em termos de coleta e análise de dados.

*Quadro 6: Protocolo de análise***Questões a serem observadas**

1. Como a amostragem inicial foi selecionada? Em que bases?
 2. Quais as principais categorias que surgiram?
 3. Quais foram os fatos, os incidentes ou as ações (indicadores) que apontaram para algumas dessas categorias principais?
 4. Com base em que categorias foi feita a amostragem teórica? Isto é, como as formulações teóricas guiaram parte da coleta de dados? Depois que a amostragem foi feita, o quanto as categorias se mostraram representativas dos dados?
 5. Que informações foram obtidas das relações conceituais (ou seja, entre categorias), e em que bases elas foram formuladas e validadas?
 6. Houve casos em que as relações conceituais não explicaram o que estava acontecendo com os dados? Como essas discrepâncias foram resolvidas? Houve alguma modificação?
 7. Como e por que a categoria básica foi selecionada? Essa coleta foi súbita ou gradual, e foi difícil ou fácil? Em que bases foram tomadas as decisões analíticas finais?
-

Fonte: Adaptado de Strauss e Corbin (2008, p. 207).

A proposta do Quadro 6 é estabelecer alguns pontos direcionadores em relação a questões cujo tratamento foi iniciado neste Capítulo, bem como o direcionamento da análise de aspectos essenciais a serem descritos no Capítulo seguinte.

4. APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

A proposta deste Capítulo é descrever as categorias obtidas a partir dos dados coletados, conforme as etapas apresentadas anteriormente. Seguindo os atores, é possível analisar eventuais processos de translação, tentando estabelecer seus pontos de passagem obrigatórios, interesses e mobilizações, como propõe a teoria elucidada no Capítulo 2.

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. Dessa forma, o Capítulo se divide em três Seções principais: (I) Descrição dos dados coletados; (II) Descrição das categorias e (III) Discussão.

É importante destacar que a operacionalização da análise se dá por meio da descrição dos fatos, eventos e opiniões sintetizados a partir do material coletado em campo, sendo que opiniões divergentes, controvérsias, comparações e recursos de apoio, como trechos ilustrativos das entrevistas, são oportunamente utilizados, quando necessário. A descrição é o objetivo do pesquisador que se baliza pela TAR (Latour, 2000).

4.1 Descrição dos dados coletados

O objetivo desta Seção é a descrição do material coletado em campo, principalmente aquele referente à Observação Participante e ao Material Adicional. Para não prejudicar a compreensão da análise que foi realizada referente a essas técnicas, optou-se pela descrição na íntegra da análise realizada, relacionando os principais pontos observados às respectivas categorias oportunamente na Seção 4.2.

4.1.1 Entrevistas

No que tange às entrevistas, verificou-se que seria mais oportuna a apresentação de tal material durante o processo de descrição e análise das categorias, o que foi realizado na Seção 4.2, a ser apresentada posteriormente.

4.1.2 Observação Participante

Simpoi

O primeiro evento observado foi da Área de Administração de Produção e Operações (Simpoi). O início é marcado por um auditório parcialmente ocupado (aproximadamente 1/3 dos lugares). A comissão organizadora é composta de professores da casa, sendo os coordenadores de área de diferentes instituições.

O discurso de abertura deu destaque aos participantes envolvidos considerando o evento como um todo: 296 docentes, 125 universidades, sendo 3 delas estrangeiras. O destaque também é em função do sistema de avaliação *double blind review*, na tônica de reforçar a idoneidade do processo. Outro destaque é o *Fast Track*, quando os melhores trabalhos tem indicação pelo congresso para publicação em *journals* já conveniados.

Neste evento, as áreas temáticas mais procuradas foram gestão de operações e sustentabilidade de operações, levando-se em conta o número de trabalhos submetidos a essas temáticas. A condução da observação passou por selecionar trabalhos que preferencialmente pudessem ter a temática de custos envolvida dentro das Seções disponíveis para assistir. Não havendo, tentar buscar assuntos de áreas similares que pudessem evidenciar alguma correlação ou abordagem conjunta.

A primeira Seção assistida está na Área Temática “Gestão de Operações”. O bloco de trabalhos analisado teria uma hora e meia de duração e 6 trabalhos a serem apresentados. Nesse tempo, deveria ocorrer a apresentação e discussão de todos os trabalhos. A sessão também contava com um mediador, responsável por apresentar os autores e o trabalho que seria apresentado, colher a assinatura do apresentador (etapa necessária para garantir a confirmação da participação do autor) e mediar a discussão dos artigos.

Dos 6 trabalhos a serem apresentados, 2 não foram vistos, pois os apresentadores faltaram. Na sala, para participar da apresentação, havia 7 pessoas, sendo 4 apresentadores, o debatedor, um ouvinte e a pesquisadora. Causou estranheza ao debatedor o fato da pesquisadora ser “apenas ouvinte”.

O primeiro trabalho versava sobre práticas de produção enxuta em células de manufatura, sendo a apresentadora aluna de um Programa de Pós-Graduação (PPG) em Engenharia de Produção. Na apresentação, nenhuma sinalização à temática de custos. Em conversa informal após a apresentação, a apresentadora informou que teve contato com os

temas de custos em disciplina que cursou durante o mestrado (cujo professor é um doutor ex-aluno do PPG de Ciências Contábeis da FEA-USP).

O segundo falava sobre Custo Total de Propriedade, no qual havia uma maior expectativa, pois seria um trabalho específico da temática de GEC. O trabalho é fruto da iniciação científica da apresentadora, que atualmente é mestranda em Ciências Contábeis. Ela usa o tema Custo Total de Propriedade como apoio a uma parte da dissertação. A pesquisadora frisou que foi o primeiro artigo que fez na vida, sendo que os autores são a apresentadora e como coautores outro colega do curso e o professor orientador. O objetivo do trabalho era fazer uma revisão teórica para construção de instrumento de pesquisa a ser utilizado. Para isso, utilizou o JCR nas áreas *Business* e *Business Finance*, realizando uma pesquisa bibliométrica com os 45 artigos encontrados como resultado. Uma das conclusões do artigo mostra uma pluralidade no constructo sobre o assunto, que dificultou a vida da autora para construir a definição que ela tinha como um dos objetivos ao final do trabalho.

O terceiro trabalho falava sobre implantação de práticas operacionais por modismo ou por, de fato, agregar desempenho às empresas. Nesta apresentação, foi possível perceber que os artefatos e ferramentas gerenciais geralmente analisados em GEC e CG, aqui são tratados como práticas operacionais. As práticas analisadas envolveram produtividade, custo e qualidade, sendo elas: *Total Quality Management* [TQM], *Just in time* [JIT], *Lean*, *Supply Chain Management* [SCM] e *Human Resource Management* [HRM]. O olhar para o custo, nesse contexto, é como uma medida operacional. O resultado da pesquisa mostrou que o interesse pelas práticas tem uma correlação positiva com o desempenho ao longo dos anos.

Em conversa informal após a apresentação, as autoras comentaram que o foco dos trabalhos com práticas operacionais na área de operações é a competitividade, em que o custo entra como um assunto periférico, uma das métricas para balizar a competitividade. Outros pontos mencionados por elas sobre os estudos que envolvem custos nessa área são: dificuldade de acesso a dados, foco das empresas em redução de custos, práticas operacionais geralmente são estudadas em grupo pela dificuldade de entender os efeitos reais de uma prática isolada.

O último trabalho apresentado olha para a aplicação da Teoria das Restrições em uma indústria. Também é um trabalho produzido por alunos de doutorado no contexto de uma disciplina. O trabalho desenvolveu um estudo de caso, elaborando o fluxo do processo da indústria estudada, buscando analisar os motivos de restrição da capacidade e os custos de produção. Em conversa informal após a apresentação, um dos autores comenta que em sua universidade há um grupo de estudo que englobaria trabalhos como o dela, cujo foco é

competividade e desempenho, sendo que os assuntos envolvendo custos entram como temáticas acessórias. Esse grupo é formado por profissionais de diversas áreas, inclusive uma contadora.

Os intervalos do evento geralmente são usados para retomada de contatos antigos e para início de novos. A preocupação com a discussão dos trabalhos serve como estopim para um novo contato. Também é comum a troca de contatos visando parcerias ou a divulgação dos trabalhos. Percebe-se que, entre os dias observados, o público é itinerante, variando muito em função dos participantes terem ou não trabalhos a apresentar no dia.

Mesmo nas palestras sobre a temática central do evento, o auditório não tem sua ocupação total, chegando a pouco mais da metade de cadeiras ocupadas, mesmo não havendo atividades concorrentes. Nesse evento, as palestras se dividiram entre temas em voga no momento para a área; casos dirigidos de empresas, com presença de palestrantes ligados ao mercado profissional; e palestras direcionadas aos acadêmicos, dando, por exemplo, dicas para publicação nos *journals* de ponta.

Em várias temáticas, especialmente aquelas voltadas à aplicação prática, os assuntos de custos aparecem ou tangenciam o tema que está sendo exposto, mas os conceitos utilizados são outros, diferentes dos que foram apresentados na Seção 2.3. Por exemplo, em uma palestra sobre operações de serviço voltadas para o cliente, itens como o gerenciamento de relacionamentos dos subcontratados e os custos escondidos para os clientes poderiam facilmente aplicar as temáticas GCi e CTC; no entanto, não são citados. Nas palestras, em geral, quando assuntos relacionados a custos aparecem, envolvem uma abordagem mais prática, com uma perspectiva multidisciplinar, ou abordando a estratégia *low cost* (de Porter) ou o enfoque de redução de custos costumeiramente dado pelas empresas.

A segunda Seção de apresentação de artigos refere-se à Área temática “Desempenho, Custo e Risco em Operações”. Seguindo a mesma regra da Seção anterior, dessa vez foram 7 participantes sendo 4 apresentadores (um deles era autor de dois trabalhos) e 3 ouvintes, incluindo a pesquisadora.

O primeiro trabalho foi um estudo de caso tratando sobre avaliação de desempenho em uma propriedade rural, resultante de um Trabalho de Conclusão de Curso [TCC] da graduação, cujos donos eram os pais da autora. Os coautores envolviam outro aluno e o orientador. O trabalho mostra a inexistência de indicadores em empresas desse tipo e porte, e relaciona a aplicabilidade de 19 à empresa estudada dos 105 indicadores propostos pela literatura.

O segundo trabalho, oriundo também de um TCC, versa sobre o gerenciamento de custos na pecuária de corte, sendo os autores o professor (autor) e o aluno (coautor). No referencial do trabalho, há um aporte de conceitos firmados nos principais livros da área (dentre eles grande destaque ao do Prof. Eliseu Martins), mas não há teoria envolvida. O trabalho emprega observação, entrevistas e documentos, como técnica de coleta de dados e, ao final, mensura os custos das opções de engorda de gado via pastagem ou via refinamento para saber qual a melhor alternativa.

O terceiro trabalho apresentado teve a mesma autoria do primeiro, sendo que os autores, origem e metodologia são iguais e a questão de pesquisa muito parecida com o anterior, apenas aplicada a outro contexto. Os autores constroem um modelo de avaliação de desempenho para a nova área empregada, mas não há a aplicação.

O quarto trabalho apresentado muda o enfoque de agropecuária para bancos, e destoa totalmente em termos de linguagem, setor, metodologia e contribuições em relação aos apresentados na mesma Seção. Nesse, prevalece a abordagem quantitativa com um estudo de caso considerado longitudinal, apesar de englobar dois anos. O trabalho não envolve temas de custos.

O quinto trabalho versa sobre a análise de desempenho em empresas de logística, composto por dois mestrados e um professor. Nesse trabalho também a ênfase principal (e se gasta boa parte da apresentação com isso) é na metodologia estatística utilizada para análise, o embasamento teórico por sua vez menciona apenas dados sobre o setor logístico e indicadores, e a questão de pesquisa apresenta alguns problemas na construção (questão de engenharia). Após a apresentação, o coordenador da Seção comenta: “Achei as técnicas muito sofisticadas, complexas”, mas não há comentário adicional visando cooperar com o trabalho. Esse quesito de contribuição, quando ocorre, é iniciativa de poucos ouvintes que acompanham os trabalhos. Nota-se também que não há uma preocupação, nem do debatedor nem dos participantes, em ler previamente os trabalhos.

O sexto trabalho não foi apresentado. Um detalhe no caso desta seção é que, se todos os trabalhos tivessem sido apresentados, não haveria tempo suficiente para apresentar e discutir.

A partir desse ponto, o que se vê é uma repetição do que já foi comentado: Seções com pouca audiência; trabalhos com contribuição teórica questionável; artigos realizados e apresentados por alunos, na grande maioria dos casos, geralmente frutos de TCC, disciplinas de pós-graduação, dissertações/teses; Seções incompletas por falta de apresentação; discussão

dos trabalhos breve e superficial, pois nenhum dos presentes, incluindo o coordenador da Seção, teve algum contato direto com o trabalho.

A terceira Seção assistida era da Área Temática “Competências e Estratégia de Operações”. Nessa Seção, o primeiro trabalho foi apresentado por um colega dos autores, que não era coautor, e que pouco sabia sobre o tema do trabalho.

O segundo trabalho foi o único assistido no evento que foi apresentado por um professor, cuja pesquisa era fruto de um projeto maior, um recorte: analisou como estudo de caso 2 das 19 empresas participantes do projeto.

Outro trabalho era parte da dissertação de mestrado do autor, um dos poucos trabalhos de autoria única vistos no congresso, o que parece não ser a regra, pois mesmo sendo os trabalhos fruto de TCC, dissertações etc., envolvem além do orientador algum outro aluno na maior parte dos casos.

Outra Seção assistida era da área temática “Inovações Organizacionais e Aprendizagem”. Nessa, uma consideração importante a fazer é que dois dos trabalhos apresentados estão completamente fora da temática da Seção. Outro caso isolado que apareceu foi um trabalho apresentado por um consultor. O trabalho versava sobre *Lean Thinking* em centros de inovação acadêmicos. A proposta era verificar dentro da teoria sobre *Lean* o que seria aplicável (em termos práticos) aos projetos desenvolvidos dentro do centro de inovação do ITA (Instituto Tecnológico de Aeronáutica).

A pesquisadora teve a oportunidade de acompanhar, em um grupo em que estava, uma conversa de bastidores de um ex-aluno da escola onde foi realizado o evento, pedindo dicas a um dos professores sobre como ingressar no curso de doutorado. O professor demonstrou preocupação quando o aluno disse ser do mundo corporativo e ter terminado o mestrado há 10 anos. Na visão dele, os tempos mudaram, e ele recomendou ao aluno que tentasse uma aproximação da academia novamente, mas reforçando que a faixa etária dos egressos é por volta dos 30 anos.

No que tange às palestras assistidas durante o evento, uma delas versava exclusivamente sobre publicação em *journals* de ponta. As mensagens principais da palestra englobavam: demonstrar a contribuição ao debate internacional e não apenas local; demonstrar a contribuição teórica; mostrar os pontos obscuros que a pesquisa pretende esclarecer; observar questões como audiência, relevância, rigor metodológico e ineditismo; mostrar ao editor que o seu artigo é importante, pois isso é fundamental para o encaminhamento dele no processo; propor recomendações e sugestões; propor uma resposta precisa a um claro *gap* da literatura. O palestrante enfatiza bastante que o editor é que toma a

decisão sobre os comentários dos revisores, então as páginas do *papers* devem convencer o editor de que o avaliador deve “perder tempo” lendo o artigo. O percentual de rejeição do *desk review* gira em torno de 20%. Ele também comenta que o *mainstream* da pesquisa na área de operações envolve EUA e Europa.

Outra Seção assistida foi da área temática “Intersecções - Além dos Limites da Função de Operações”. Nessa Seção, tanto os debatedores quanto um autor apresentaram mais de um trabalho. Um dos trabalhos dessa Seção versava sobre percepções de valor na relação entre fornecedores e distribuidores. Esse trabalho continha elementos muito similares aos assuntos estudados na GEC, como o estudo de uma parte da cadeia de valor, níveis de dependência no relacionamento entre as partes, relações de confiança e relacionamento entre pares. Apesar dos conceitos serem equivalentes ao que se estuda em GCi, não houve tal conexão. O trabalho usou um *survey*, que também é uma metodologia comum na área de CG. Ele era parte da dissertação de mestrado de um aluno, porém o primeiro autor do trabalho era o orientador.

Resumindo a observação do evento: nas Seções assistidas pela pesquisadora, estavam sendo cotados 32 artigos (de um total de 161 trabalhos), dos quais: 24 são de alunos (21 de TCCs, teses e dissertações, e 3 de disciplinas do curso); 3 de professores (sendo apenas um fruto de um projeto de pesquisa maior); 1 de consultores e 4 não foram apresentados. O evento em geral tem uma frequência baixa em relação ao total de inscritos. Dentre os participantes, os estudantes têm como uma das finalidades estabelecer relacionamentos com os professores, fato expresso em expressões como “fizemos a tietagem completa”.

Semead

O segundo evento observado é sediado dentro da FEA-USP na área de Administração em geral (Semead). Dos 21 trabalhos apresentados e acompanhados pela pesquisadora, 2 apenas eram de custos e bastante básicos em relação às abordagens possíveis dentro da área. Na distribuição: 12 oriundos de disciplinas de pós-graduação, 1 TCC de graduação, 5 de dissertações de mestrado, 2 de teses de doutorado e 1 de projeto de pesquisa.

Da mesma forma que no evento anterior, o mais comum era que as Seções tivessem apenas os apresentadores e debatedores, poucos ouvintes. Esse fato apenas não era verdade para os trabalhos de alguns professores da casa (cujo relacionamento gerava um público maior de ouvintes) e trabalhos de áreas mais populares no evento (não válido para os de custos que foram acompanhados).

Como no primeiro congresso, o que se vê é a participação maior de alunos de pós-graduação. As ausências também são notadas, culminando na não apresentação de alguns trabalhos. No que tange ao conteúdo dos trabalhos, a qualidade teórica e metodológica é bastante questionável. Por exemplo: artigos com literatura predominantemente nacional, estudos de caso sem triangulação, revisão teórica pouco expandida e sem clareza etc. Também se nota um grande destaque aos métodos estatísticos ou *softwares* utilizados, mas não se evidencia muito a contribuição. A opção predominante dos trabalhos cuja apresentação foi assistida envolve a pesquisa em bases de dados públicas, havendo poucos trabalhos utilizando abordagens qualitativas.

Nesse evento havia uma preocupação maior do debatedor ou do doutorando que acompanhava ou direcionava a Seção com a leitura prévia do trabalho, visando fazer algum comentário ou direcionar a discussão. Outro ponto notado foi a fala de alguns apresentadores evidenciando a divisão da pesquisa principal e várias partes para apresentação em diferentes eventos. Em um dos casos, o apresentador criou uma expectativa para o resultado final da pesquisa, cujo artigo seria preparado para a apresentação no ano seguinte.

Outro fato que pode ser observado nesse evento é o apreço de autores de cidades mais distantes ao criador do modelo utilizado por um dos artigos, presente na respectiva apresentação. Dos autores locais, a mesma relação era vista para com os palestrantes internacionais.

Novamente foram perceptíveis alguns trabalhos com a tônica de assuntos tratando indiretamente da questão dos custos, mas essa temática, além de não enfatizada, não tinha correlação com as teorias existentes sobre o assunto (apresentadas na Seção 2.3, mais comuns à área contábil). Por exemplo, em um trabalho apresentado sobre redes de negócios, uma das autoras mencionou, em conversa informal fora do contexto da apresentação, que a redução de custos é o objetivo da rede, mas tal objetivo não aparece como foco central nos trabalhos.

Em alguns casos, nota-se que o tempo para debate é insuficiente, uma vez que são colocados muitos trabalhos em uma mesma Seção, e qualquer atraso compromete o tempo para discussão.

Um dos trabalhos assistidos versava sobre a produção científica na área de administração. Os autores notaram que eram poucas contribuições e vários problemas metodológicos, além da falta de ineditismo e mimetismo de artigos feitos fora do Brasil, adaptados ao ambiente nacional. Outros destaques eram a falta de contribuição teórica, pressões para publicação e produtivismo acadêmico.

A proximidade do fim do evento leva junto as pessoas, e os últimos apresentadores tendem a conversar quase que exclusivamente com os debatedores e companheiros de Seção devido à ausência dos congressistas. Ao longo desse evento foram notadas muitas faces repetidas em relação à primeira conferência observada (Simpoi), especialmente de alunos de pós-graduação.

CBC

Diferente dos anteriores, no terceiro evento observado (CBC), o comparecimento à cerimônia de abertura é expressivo: o auditório começa com uma boa ocupação e fica cheio até o final da cerimônia. As palestras do evento envolvem práticos e acadêmicos; no entanto, nem sempre elas abordam os temas de custos de uma maneira direta.

O congresso ofereceu possibilidade de visitas técnicas aos inscritos que se candidatassem previamente. Nessas visitas, é possível ter uma apresentação geral da empresa e acompanhar o ciclo do processo produtivo para conhecimento. Na visita a qual a pesquisadora participou, houve algum constrangimento quando os congressistas (acadêmicos) quiseram ensinar/corrigir termos utilizados pela empresa no dia-a-dia, que estava mostrando os sistemas utilizados por ela.

Na visita foi possível identificar os sistemas e métricas de custos utilizadas pela empresa: método de custeio absorção; custo-padrão; teoria das restrições; custos diretos; o modelo da empresa de ficha de custo baseada em tempo (custos indiretos); indicadores rotineiramente utilizados pela empresa como o custo unitário/minuto por setor; verificação do acompanhamento da empresa em relação ao tempo de cada estágio etc. Alguns pontos interessantes na visita envolvem a possibilidade de integração teoria e prática, as diferenças em relação aos nomes dos conceitos, a curiosidade de que o gestor de custos era contador, a utilização de ferramentas como o *kanban* para organização da planta, entre outros.

Nesse evento, diferente dos demais, notou-se que uma parte expressiva dos participantes já comparece há muito tempo, havendo um relacionamento efetivo entre os participantes, que é retomado nesse tipo de ocasião.

A forma de organização das Seções também é um pouco diferente, no sentido de que são apenas 5 Seções que ocorrem em paralelo, cada qual com três trabalhos sendo apresentados. Em função disso, o número de participantes envolvido nas apresentações acaba tendo um quórum significativo. Por ter também relativamente poucos trabalhos em cada

Seção, há tempo para discussão e sugestões, ainda que essas sejam superficiais, uma vez que, em geral, apenas o debatedor (ou nem ele) teve contato com o trabalho previamente.

Na primeira Seção, dois dos trabalhos apresentados foram feitos exclusivamente por alunos de pós-graduação e o terceiro por um professor, sendo que, nesse caso, o trabalho é um pedaço da tese dele de 2008, que ele recortou e apresentou como um estudo de caso. Nessa mesma Seção, outro trabalho apresentava uma pesquisa bibliométrica com base em artigos clássicos e livros. A propósito, a presença de trabalhos bibliométricos é expressiva nos três eventos.

Na segunda Seção, novamente os trabalhos são feitos por alunos de pós-graduação com uma peculiaridade: nessa apareceu uma aluna cujo trabalho foi o TCC da pós-graduação *lato sensu*, o que não havia sido detectado nos eventos anteriores. Nesse trabalho, apesar de ser uma temática típica de GEC (custo da qualidade), o que ocorreu foi a descrição do que ocorre na empresa, sem agregar novidades, nem atentar diretamente ao custo da qualidade que era a métrica proposta. O terceiro trabalho dessa Seção foi oriundo de um grupo de pesquisa, fato que também era inédito nas observações até aquele momento.

Neste evento nota-se uma preocupação da maior parte dos debatedores das Seções assistidas pela pesquisadora em estimular o debate; no entanto, a ausência de contato com os trabalhos por parte dos participantes limita um pouco o aproveitamento. Outro comentário geral é que se pode perceber um gasto grande de tempo em mostrar a parte metodológica realizada nos trabalhos, especialmente quando essa adota ferramentas estatísticas; no entanto, o debate teórico e a contribuição efetiva do trabalho ficam em segundo plano na maioria das vezes.

Outra peculiaridade do evento é a participação de pessoas do mercado profissional como ouvintes (ao menos nas Seções em que a pesquisadora esteve, não houve nenhuma apresentação de trabalho desse público). O contato com essas pessoas mostra que elas veem um ganho nas discussões que o evento realiza; no entanto, há um problema claro de linguagem por ser um evento com uma massiva presença de acadêmicos. Relata um dos participantes: “Tem que trazer a iniciativa privada, senão fica muito acadêmico e pouco prático e a gente não consegue nem justificar a nossa participação”, sobre a dificuldade em acompanhar algumas apresentações.

No geral, a maioria dos participantes são alunos de pós-graduação em Contabilidade. Embora custos seja um tema para várias áreas, não parece haver aproximação expressiva com outras áreas, carreiras, associações etc., como seria o caso de Engenharia ou Administração, por exemplo.

Das palestras do evento, uma envolveu o assunto GEC propriamente dito. Já os 117 trabalhos apresentados encontram-se distribuídos da seguinte forma: Contabilidade de Custos (32%); Gestão Estratégica de Custos (9%); Educação em Custos (2%); Contabilidade de Gestão (32%); Contabilidade Financeira (23%); Educação em Contabilidade (3%).

Nas outras Seções, o que se seguiu também repete o padrão dos eventos anteriores: trabalhos de contribuição teórico-metodológica questionável, na maioria desenvolvidos por alunos de pós-graduação e orientados por professores, debates superficiais etc. Também nesse evento aconteceu de um apresentador estar à frente de um trabalho que não era dele, que compromete o detalhamento e os esclarecimentos sobre o trabalho. Nesse congresso, há mais presença de professores, ou em função do relacionamento já efetivado ou para apresentar os trabalhos predominantemente desenvolvidos por alunos.

Neste evento também se notou mais o uso de livros na composição das referências. Além da parte teórica, houve construções muito questionáveis em termos de metodologia e coletas de dados; o problema mais comum notado pela pesquisadora são os estudos de caso que não são estudos de caso de fato. Um único trabalho era um recorte de um projeto de pesquisa, desvinculado de monografias, dissertações, teses etc. Segundo os organizadores, houve 404 inscritos e 355 participantes efetivos. Dos 18 trabalhos assistidos pela pesquisadora: 2 de dissertação, 1 de tese, 1 de projeto de pesquisa e os demais de monografia de graduação/*lato sensu* ou disciplina de pós-graduação.

4.1.3 Material Adicional

Como explicitado na Seção 3.2.2, o objetivo desta Seção é mostrar a análise do material adicional realizada como aspecto complementar à Observação Participante e às entrevistas realizadas.

4.1.3.1 Periódicos

O primeiro conteúdo analisado se refere aos periódicos, que resultou na análise de 191 artigos, distribuídos por temas e periódicos, conforme Tabela 1.

Tabela 1: Temas versus Periódicos

Periódico	Gestão Baseada em Atividades	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	Gestão de Custos Interorganizacionais	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	Gestão do Custeio Alvo	Gestão do Custo Total de Consumidores	Total
AOS	12	22	3	1	11	3	52
JMAR	1				1		2
MAR	12	21	5	7	25	1	71
TACR				1			1
AMR		14		1			15
JoM		3					3
JoOM		21					21
RCF		3			4		7
RAC	1	3					4
RGP		12	3				15
Total	26	99	11	10	41	4	191

Fonte: do autor.

Por essa tabela, nota-se a maior incidência aos temas nos periódicos de Contabilidade mais voltados à pesquisa em CG. Também se nota mais proeminência do tema Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade, que corresponde a quase metade dos artigos analisados e, em segundo lugar, Gestão do Custeio Alvo, que corresponde a aproximadamente um quarto das publicações.

As tabelas seguintes exploram os periódicos em períodos de 5 anos para cada um dos temas de GEC investigados.

Tabela 2: Publicações sobre Gestão Baseada em Atividades por período.

Periódicos	Até 1990	1991-1995	1996-2000	2001-2005	2006-2010	2011-2015	Total
AOS			2	8	1	1	12
JMAR					1		1
MAR		1	1	5	5		12
TACR							
AMR							
JoM							
JoOM							
RCF							
RAC				1			1
RGP							
Total		1	3	14	7	1	26

Fonte: do autor.

Pela Tabela 2 nota-se que o estudo da Gestão Baseada em Atividades teve seu auge no início dos anos 2000 e foi mais localizada nos periódicos de CG.

Tabela 3: Publicações sobre Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade por período.

Periódicos	Até 1990	1991-1995	1996-2000	2001-2005	2006-2010	2011-2015	Total
AOS		2	7	8	4	1	22
JMAR							
MAR		2	2	1	13	3	21
TACR							
AMR	1	8	2	1	1	1	14
JoM			2			1	3
JoOM		2	6	6	6	1	21
RCF				2	1		3
RAC			3				3
RGP		2	4	3	3		12
Total	1	16	26	21	28	7	99

Fonte: do autor.

Nesta análise, nota-se que o tema Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade envolveu as diversas áreas, tendo destaque maior nos periódicos de CG (AOS e MAR) e Engenharia (JoOM). O período proeminente de publicação esteve entre 1996 e 2010, com tendência ao declínio nos últimos anos.

Tabela 4: Publicações sobre Gestão de Custos Interorganizacionais por período.

Periódicos	Até 1990	1991-1995	1996-2000	2001-2005	2006-2010	2011-2015	Total
AOS				1	1	1	3
JMAR							
MAR				1	3	1	5
TACR							
AMR							
JoM							
JoOM							
RCF							
RAC							
RGP					2	1	3
Total				2	6	3	11

Fonte: do autor.

Aqui se percebe que o tema GCi tem aparecido mais nos últimos anos, mas ainda não alcançou tanta expressividade em relação aos demais temas. Há uma indicação também de que tem (ou terá) abertura não apenas na CG (vide aparição na área de Engenharia).

Tabela 5: Publicações sobre Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto por período.

Periódicos	Até 1990	1991-1995	1996-2000	2001-2005	2006-2010	2011-2015	Total
AOS				1			1
JMAR							
MAR		1		2	3	1	7
TACR						1	1
AMR	1						1
JoM							
JoOM							
RCF							
RAC							
RGP							
Total	1	1		3	3	2	10

Fonte: do autor.

Sobre a Gestão do Ciclo de Vida do Produto, nota-se maior expressão nos últimos anos e também nos periódicos de CG (MAR); no entanto, o número de publicações não tem sido tão significativo ao longo os anos em relação aos demais temas.

Tabela 6: Publicações sobre Gestão do Custeio Alvo por período.

Periódicos	Até 1990	1991-1995	1996-2000	2001-2005	2006-2010	2011-2015	Total
AOS			2	5	2	2	11
JMAR					1		1
MAR		6	2	6	9	2	25
TACR							
AMR							
JoM							
JoOM							
RCF				3	1		4
RAC							
RGP							
Total		6	4	14	13	4	41

Fonte: do autor.

Nesta análise nota-se maior ocorrência do tema Gestão do Custeio Alvo nos periódicos de CG (AOS e MAR), sendo o maior número de publicações na primeira década dos anos 2000, com tendência de queda.

Tabela 7: Publicações sobre Gestão do Custo Total de Consumidores por período.

Periódicos	Até 1990	1991-1995	1996-2000	2001-2005	2006-2010	2011-2015	Total
AOS			1	1	1		3
JMAR							
MAR					1		1
TACR							
AMR							
JoM							
JoOM							
RCF							
RAC							
RGP							
Total			1	1	2		4

Fonte: do autor.

Nesse caso, para a Gestão do Custo Total de Consumidores, nota-se que o assunto ficou mais restrito aos periódicos de CG e não teve muita expressividade até o momento.

A lei bibliométrica de Bradford estabelece que verificando a soma do total de artigos e a divisão por 3, o grupo que resultar em até um terço dos artigos é o grupo de principal publicação sobre o assunto (Vanti, 2002). Nesse caso, o principal periódico seria o *Management Accounting Research*. O segundo terço da produção estaria dividido entre *Accounting, Organization and Society* e *Journal of Operations Management*. Os três periódicos citados contém aproximadamente 75% da produção analisada. Os 70% dos *journals* restantes são responsáveis por 25% da produção realizada no período, nos periódicos estudados.

Gráfico 1: Lei de Bradford

Fonte: do autor

A base pesquisada conta com 191 artigos, como mencionado. Nesses, encontrou-se um contingente de 309 autores distintos envolvidos. O quadro a seguir mostra a quantidade de autores com três ou mais artigos e os temas em que atuaram.

Tabela 8: Autores com maior produção por tema

Autor	Gestão Baseada em Atividades	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	Gestão de Custos Interorganizacionais	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	Gestão do Custeio Alvo	Gestão do Custo Total de Consumidores	Total
Kim Langfield-Smith	2	4			2		8
Robert H. Chenhall	1	4			2		7
Allan Hansen	1	3			1		5
John Cullen	1	1	1	1	1		5
Roger G. Schroeder		4					4
Dutch Fayard	1	1	1		1		4
Hiroshi Okano		1			3		4
Lorraine S. Lee	1	1	1		1		4
Robert A. Leitch	1	1	1		1		4
William J. Kettinger	1	1	1		1		4
Annette Baines	1	1			1		3
Chee W. Chow	1	1			1		3
Chris Guilding		1			2		3
Elisa Wright	2				1		3
Håkan Håkansson			1		1	1	3
Irvine Lapsley	2				1		3
Jason Zezhong Xiao	1			1	1		3
Johnny Lind		1	1		1		3
Marcos Antonio de Souza		1			2		3
Michael D. Shields	1	1			1		3
Rajiv D. Banker	1	2					3
Robin Roslender	1			1	1		3
Susan J Hart	1			1	1		3
Willie Seal	1			1	1		3

Fonte: do autor

Conforme a Lei de Lotka, grande parte da proporção da literatura científica é efetivada por um pequeno número de autores e o restante é feito por uma grande dispersão de autores e artigos (Vanti, 2002). Para isso, foram analisados os autores com mais de dois artigos e excluídas as duplicidades. Dos 309 autores, 24 (aproximadamente 8%) eram responsáveis por 21,8% da produção científica sobre o assunto (seguindo a aproximação de 1/3).

Gráfico 2: Lei de Lotka
Fonte: do autor

Sintetizando o levantamento realizado até aqui, percebe-se que as publicações, para a maior parte dos assuntos, ficaram mais concentradas na CG; no entanto, alguns temas como Qualidade e GCi, especialmente o primeiro, tiveram maior abertura em outras áreas. O período entre 2001 e 2010 é o que concentra o maior número de publicações, havendo uma diminuição nos últimos cinco anos. A relação completa dos artigos analisados encontra-se no Apêndice II.

4.1.3.2 Cursos

No que tange aos cursos de pós-graduação em Contabilidade, no conteúdo analisado se procurou verificar: foco das disciplinas centrais, estrutura geral e ênfase do curso, presença e carga horária proporcional das disciplinas de custos, entre outros aspectos que o pesquisador julgar importante destacar. Vale destacar que foi considerado o plano de curso em andamento no momento da coleta de dados, a saber, o mês de julho de 2015.

Stanford

No início do curso é requerido do estudante se capacitar em termos de métodos quantitativos, como álgebra linear, otimização, teoria da probabilidade e estatística em geral. Outro ponto requerido é a habilitação em linguagens de programação, como Fortran e Pascal. Se o estudante não tiver essa habilidade previamente, ele pode se inscrever em uma disciplina na Universidade ou aprender de forma autodidata antes do segundo período.

Ao escolher pelo programa de Contabilidade são 8 disciplinas, sendo 7 obrigatórias e uma optativa: Reporte financeiro e controle de gestão; Seminários em Pesquisa Contábil Empírica; Aplicações de economia da informação em gestão e Contabilidade; Seminários de reporte financeiro; Tópicos selecionados em pesquisa contábil; Incentivos de gestão e governança corporativa. Ainda, são exigidas mais três disciplinas em Economia, quatro disciplinas de Econometria e três disciplinas de Finanças. Os demais créditos são relacionados aos temas de pesquisa do aluno, sendo que o programa do curso recomenda cursar ao menos três disciplinas por trimestre. Também na parte obrigatória, há duas disciplinas, nas quais o estudante precisa se matricular ao menos em uma, relacionadas às Práticas de Ensino e Práticas de Pesquisa. O curso é estimado em 5 anos.

O foco central das disciplinas gira em torno de questões atuais da Contabilidade Financeira, especialmente as relacionadas ao mercado financeiro; no entanto, o gerenciamento das operações também é abordado, principalmente no que se refere à mensuração e avaliação de desempenho. Também abordam temas relacionados à construção da estratégia, acordos contratuais entre fornecedor e cliente, *disclosure* obrigatório e voluntário etc. Também há ênfase em métodos e técnicas de pesquisa com o intuito de avaliar criticamente a pesquisa contábil empírica. Embora se perceba que alguns dos temas abordados tangenciam as disciplinas de custos, não há um enfoque explícito sobre esse aspecto.

Já o programa de mestrado tem duração de um ano e tem como público-alvo executivos de nível médio. O conteúdo central é referente a disciplinas importantes para gestão, como ética, finanças, estratégia, comportamento organizacional e, dentre elas, Contabilidade Financeira. As disciplinas complementares são eletivas entre as disponíveis aos alunos de graduação. Analisando o conteúdo dessas disciplinas, o que se nota é que não há enfoque específico em custos, esse tema se espalha ao longo de várias disciplinas como uma das temáticas possíveis. A disciplina que seria mais completa nesse aspecto seria *Management Accounting*, que trataria do ferramental de custos dentre as possibilidades apresentadas pela CG.

Michigan

O curso de doutorado está estruturado em cinco anos. Durante os dois primeiros anos, os alunos fazem créditos em Contabilidade (ênfase na Financeira), Economia, Finanças, Econometria, Matemática e disciplinas correlatas. Além disso, eles também aprendem habilidades de programação e se familiarizam com instituições de Contabilidade e negócios.

Também são realizadas atividades por meio de miniprojetos fora da estrutura do curso. O restante do programa é dedicado a atividades que capacitem o estudante em habilidades de pesquisa propriamente ditas.

Outro aspecto a se destacar é que nas trilhas sugeridas (Contabilidade Pública, Consultoria, Finanças e Gestão geral) para o estudante cursar, não há a indicação dessa disciplina, mas da disciplina de Contabilidade de Custos (na trilha Gestão Geral), que contém os temas mais elementares da matéria, com foco em gestão; ou outra disciplina de Contabilidade de Gestão Avançada, cujo foco são os Controles Internos.

No curso de mestrado as disciplinas principais são: Pesquisa Financeira Corporativa e Relatórios; Tributação Federal; Instrumentos Financeiros e Finanças Estruturadas; Desenho dos Sistemas de Informação; Contabilidade Financeira Avançada; Auditoria; Simpósio de Contabilidade e Políticas Públicas.

A única menção mais específica relacionada aos temas de GEC foi encontrada na ementa da disciplina “Desenho dos sistemas de informação”, relacionado à gestão do ciclo de vida para o desenvolvimento de sistemas. Não há outra menção direta a temas relacionados a custos.

As disciplinas optativas são integradas ao programa de MBA, ampliando o leque de possibilidades de escolha do estudante. Nesse caso, foi encontrada uma disciplina específica de GEC, cuja denominação é *Advanced Management Accounting*. A ementa da disciplina está dividida em dois blocos: sistemas de gestão de custos e sistemas de controle de gestão. No entanto, não há uma abertura mais ampla da ementa para saber quais itens são considerados em cada tópico.

London School of Economics

Nos programas de mestrado e doutorado há duas trilhas principais: “Contabilidade, Organizações e Instituições” e “Contabilidade e Finanças”. A primeira seria aquela que contempla temas mais próximos ao arcabouço da GEC. Ela é estruturada em uma perspectiva interdisciplinar, de forma que o aluno após fazer as disciplinas obrigatórias pode desenhar o caminho a ser percorrido.

As disciplinas obrigatórias são três: Contabilidade, Organizações e Instituições; Contabilidade de Gestão, Decisões e Controle; e Contabilidade Financeira, Reporte e *Disclosure*. Na segunda, estão incluídos, além de temas de análise de custos, outros como ABC, Gestão do Custo da Qualidade, Custeio Alvo etc. Outros assuntos estudados nessa trilha

envolvem Gestão de Riscos, Governança, Auditoria etc. O programa de doutorado, como um todo, independente da trilha, tem duração máxima de 4 anos.

Universidade de São Paulo

Os programas de mestrado e doutorado estão estruturados em 4 linhas de pesquisa: (1) Controladoria e Contabilidade Gerencial; (2) Contabilidade para usuários externos; (3) Mercado Financeiro, de Créditos e de Capitais; e (4) Educação e Pesquisa em Contabilidade.

Para o curso de mestrado, há obrigatoriedade das disciplinas: Métodos Quantitativos em Contabilidade; Métodos de Pesquisa em Contabilidade; Fundamentos teóricos em Contabilidade; Seminário de Pesquisa de linha e mais duas disciplinas optativas.

Para o curso de doutorado, as mesmas disciplinas são obrigatórias e, adicionalmente: Fundamentos Teóricos de Contabilidade; Fórum de Pesquisa em Contabilidade; Monitoria Didática; Seminários de Tese e quatro disciplinas optativas, sendo uma obrigatoriamente do conjunto de métodos quantitativos.

A linha 1 é aquela que possui os temas correlatos à GEC, tendo uma disciplina optativa oferecida anualmente sobre essa temática, que versa sobre os temas: Determinantes de custos; Custeio e Gestão Baseados em Atividades; Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade; Gestão de custos interorganizacionais; Custo total para os consumidores; Análise de custos de concorrentes; Custeio por ciclo de vida; e Custeio-alvo. Na disciplina de Controladoria, também optativa, alguns tópicos de custos também são tratados, como ABC e Teoria das Restrições.

Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Este programa conta com os esforços de três universidades com a finalidade de conter um corpo docente adequado às necessidades. Eles declaram a ênfase do programa de pós-graduação como mensuração contábil, sendo três as áreas de concentração: (1) Contabilidade e Mercado Financeiro; (2) Contabilidade para Tomada de Decisão; e (3) Impactos da Contabilidade na Sociedade.

As disciplinas obrigatórias para o programa de mestrado são: Teoria da Contabilidade; Métodos Quantitativos aplicados; Prática de Ensino em Contabilidade; Método de Pesquisa aplicada à Contabilidade; Pesquisa em Contabilidade; e Atividades Complementares.

No programa de doutorado as disciplinas obrigatórias são: Controladoria Avançada; Métodos quantitativos avançados; Pesquisa em Contabilidade; Projeto de Pesquisa e Teoria Avançada da Contabilidade.

Para ambos os programas a relação de disciplinas optativas é a mesma. Constam na lista disciplinas como Controladoria, Custos 1 e Custos 2, porém, como a ementa das disciplinas não está disponível no site do programa, não foi possível verificar o conteúdo das respectivas ementas. Por outro lado, a ênfase declarada do programa em mensuração contábil auxilia a inferir que a possibilidade de haver temas de GEC é menor.

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Os programas de mestrado e doutorado tem como base de concentração a área de Controladoria e Contabilidade.

O programa de mestrado tem como obrigatórias as seguintes disciplinas: Metodologia do Ensino Superior; Metodologia da Pesquisa em Ciências Contábeis; Métodos Quantitativos Aplicados; e Teoria da Contabilidade.

Neste programa, os assuntos de custos que poderiam estar correlacionados à GEC encontram-se dispersos e não há uma disciplina única sobre o tema. Por exemplo, na disciplina “Contabilidade Estratégica” são trabalhados temas como Programa de Qualidade Total e *Just in time*; na disciplina “Contabilidade de Custos” é trabalhado o tema ABC. E na disciplina “Gestão Empresarial” são trabalhados temas gerais de Estratégia.

Sobre o curso de doutorado, até o momento de conclusão desta pesquisa, no site da CAPES constava a mensagem “Aguardando homologação pelo CNE.”² (CAPES, 2015a).

Universidade do Vale do Rio Sinos

Os programas de mestrado e doutorado estão estruturados em três linhas de pesquisa: (1) Contabilidade para Usuários Externos; (2) Controle de Gestão; e (3) Finanças Corporativas. A segunda seria aquela que contempla conteúdos específicos de GEC.

No mestrado, as disciplinas obrigatórias englobam: Pesquisa e Métodos Científicos; Estatística Aplicada à Contabilidade; Seminário de Anteprojetos de Pesquisa; Teoria da Contabilidade; Contabilidade Societária (até aqui para todas as linhas); Gestão Estratégica de

² Conselho Nacional de Educação.

Custos; e Controladoria e Contabilidade Gerencial (as duas últimas para a linha de pesquisa 2 apenas).

A disciplina “Gestão Estratégica de Custos” engloba os seguintes temas: Gestão de custos e posicionamento estratégico; Determinantes e direcionadores de custos; Gestão de custos da cadeia de valor; Custo total de uso e propriedade e Custo por ciclo de vida de produtos; Custos intangíveis, Custos ocultos, Custos Invisíveis; e Custos da *Green Logistic*. A disciplina “Controladoria e Contabilidade Gerencial” aborda temáticas relacionadas à Estratégia, entre outras. Adicionalmente, há uma disciplina optativa denominada “Análise de Custos” que engloba temas como Planejamento e Controle de Custos (Custo Padrão, Custo Meta, Custo *Kaizen*) e Gestão Baseada em Atividades, dentre outros.

No programa de Doutorado, as disciplinas obrigatórias são: Epistemologia e Métodos de Pesquisa; Métodos Quantitativos; Teorias Aplicadas em Controladoria e Finanças; e Seminário de Pesquisa. Nesse caso, há outro leque de disciplinas optativas, porém, até o momento da conclusão desta pesquisa, no site da CAPES constava a mensagem para o curso de doutorado “Aguardando homologação pelo CNE” (CAPES, 2015a).

Sintetizando o que foi colocado até aqui, nos cursos internacionais, nota-se que nos EUA as temáticas GEC e CG estão entrelaçadas. A ênfase dos cursos está nas habilidades quantitativas e computacionais, além da CF e finanças. Os conteúdos de GEC, quando existentes, tendem a ser optativos, requerendo uma disposição direta do aluno em incluir esse aspecto na sua formação. Na *London School of Economics* há um foco mais específico aos conteúdos de GEC. Outro aspecto que pode ser analisado em relação aos três cursos é a forma de abordagem dos conteúdos nos sites, em termos de nível de detalhamento, aparência e conexão com a atividade profissional (tanto acadêmica quanto empresarial) percebida.

No Brasil, o conteúdo é mais expressivo quando há um pesquisador especialista na área de atuação. Vale destacar que as disciplinas existentes, além de optativas, são condicionadas ao número de interessados, por isso nem sempre são oferecidas.

4.1.3.3 Livros

O Quadro 7 mostra os livros analisados e um resumo dos principais tópicos abordados pelo material.

Quadro 7: Relação de livros analisados (continua)

Código	Título	Autor(es) / Ano	Tópicos principais
1	Análise Gerencial de custos: aplicação em empresas modernas	(Bornia, 2010)	Conceitos de Contabilidade Gerencial de custos para leigos em Contabilidade (especialmente alunos de Engenharia)
2	<i>Introduction to Management Accounting</i>	(Horngren, Sundem, & Stratton, 1996)	Foco em tomada de decisão, Contabilidade para planejamento e controle, Orçamento de capital, Custeio de produtos, Contabilidade financeira básica.
3	<i>Managerial Accounting</i>	(Garrison et al., 2012)	Visão geral da Contabilidade de Gestão, Contabilidade de Gestão e conceitos de custos, Custeio por ordem/processo, Custeio de processo, Relações custo-volume-lucro, Custeio variável e reporte de segmento, ABC, Planejamento de lucratividade, Orçamento flexível, Custeio padrão, Mensuração de desempenho, Análise diferencial, Decisões de orçamento de capital, Padrão para Fluxo de caixa, Análise de padrão financeiro.
4	<i>Advanced Management Accounting</i>	(Kaplan & Atkinson, 1998)	Compreensão do comportamento dos custos; Orçamento de curto prazo, alocações de recursos e custo da capacidade; Sistemas de Custeio Baseado em Atividades; Gestão Baseada em Atividades; Tomada de decisão Baseada em Custos; Descentralização; BSC; Medidas financeiras de desempenho; Mensuração de cliente, processos internos e desempenho do funcionário; Capacidades tecnológicas; Incentivos e sistemas de compensação; Modelos formais de orçamento e contratos de incentivo
5	Controle gerencial: uma abordagem da Contabilidade Gerencial no contexto socioeconômico, comportamental e sociológico	(Frezatti, Rocha, Nascimento, & Junqueira, 2009)	Controle gerencial, papel da controladoria, gestão no ambiente organizacional, sistemas de informações gerenciais, diferentes métodos de custeio e seu impacto no controle gerencial, divisionalização e preços de transferência, controle gerencial no ambiente internacional, avaliação de desempenho, BSC, governança empresarial, teorias organizacionais no controle gerencial.
6	Contabilidade de Custos	(Horngren, Foster, & Datar, 2009)	Fundamentos da Contabilidade de Custos, Instrumentos para o planejamento e controle, Dados de custos para decisões, Rateio do custo e das receitas, Qualidade e JIT, Análise de investimentos, Sistemas administrativos de controle.
7	Contabilidade Gerencial	(Warren, Reeve, & Fess, 2001)	Introdução, Sistemas de custo por ordem e processo, Lucro para análise gerencial, Orçamento, Análise de desempenho utilizando custo-padrão, Avaliação de desempenho, Análise diferencial, Análise de investimento de capital, Alocação de custos e Custeio Baseado em atividades, Gestão de custos para JIT, Fluxo de Caixa, Demonstrações Financeiras.
8	A execução <i>premium</i> : a obtenção de vantagem competitiva através do vínculo da estratégia com as operações do negócio.	(Kaplan & Norton, 2008)	Planejamento e Desenvolvimento da estratégia, Iniciativas estratégicas, Alinhando unidades organizacionais e empregados, Planejamento das operações, Análise de operações e estratégia, Aprendizado da estratégia, Unidade de gestão da estratégia.
9	Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo	(Kaplan, 1998).	Gerenciamento de custos e desempenho, Sistemas de custos padrão e orçamento flexível, Custo <i>kaizen</i> , Custeio baseado na atividade, Medindo o custo da capacidade dos recursos, Gerenciamento operacional e estratégico baseado na atividade, Outras aplicações do ABC.
10	Gestão Estratégica de Custos: Conceito, Sistemas e Implementação	(Nakagawa, 1991)	Tecnologias Avançadas de produção, GEC, Práticas de manufatura, Modelos contábeis, Implementação do sistema de gestão de custos.

Fonte: do autor.

Quadro 7: Relação de livros analisados (conclusão)

Código	Título	Autor(es)	Tópicos principais
11	Competição	(M. E. Porter, 2009)	Competição, Competitividade das localizações, Soluções competitivas para problemas sociais, Estratégia e responsabilidade social nas empresas, Estratégia e liderança.
12	Gestão Estratégica de Custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva	(Shank & Govindarajan, 1995)	GEC, Análise estratégica, Cadeia de valor, Análise de custos e aplicações, Posicionamento estratégico, Variação do lucro, Direcionadores de custos, ABC, Qualidade, Custo estrutural.
13	<i>The design of Cost Management Systems</i>	(Cooper & Kaplan, 1991)	Sistemas de custeio, Capacidade de recursos, Sistemas para controle operacional e mensuração de desempenho, ABC (foco do livro em casos)
14	Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior	(Porter, 1989)	Estratégia competitiva, Princípios de vantagem competitiva, Escopo competitivo dentro de uma indústria, Estratégia empresarial e vantagem competitiva, Implicações para a estratégia competitiva.
15	Contabilidade de Custos	(E. Martins, 2006)	Introdução à Contabilidade de custos, Princípios para avaliação de estoques, Custos para decisão, Custos para planejamento e controle, Implantação de sistemas de custos.
16	Sistemas de Controle Gerencial	(Anthony & Govindarajan, 2001)	Ambiente de Controle gerencial, Processo de controle gerencial, Variações do controle gerencial.

Fonte: do autor.

Após a seleção, foi realizada a verificação dos conteúdos de custos, baseando-se no sumário e no conteúdo, quando necessário, e menção à Estratégia existente nos respectivos livros. Dessa análise resultou o Quadro 8.

Quadro 8: Temas de Estratégia e Custos contidos nos livros analisados

Tema	Livro															
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Terminologia	x	x	x			x									x	
Sistemas de custos	x	x	x			x									x	
Avaliação de Estoques	x														x	
Ordem, Processo, Custos conjuntos	x		x			x	x								x	
Métodos de custeio	x	x	x		x										x	
ABC	x	x	x	x			x		x	x		x	x		x	
UEP (Unidade de Esforço de Produção)	x														x	
Análise Custo-Volume-Lucro	x	x	x	x		x	x								x	
Custo padrão	x		x				x		x						x	
<i>Just in time</i>						x	x			x						x
Reengenharia				x												
Estratégia								x			x			x		x
GEC (definição, conceitos)										x		x		x	x	
ABM				x					x			x	x		x	
Teoria das Restrições	x		x	x		x									x	
<i>Lean Production</i>			x													
Custeio Alvo			x	x			x								x	
<i>Kaizen</i>				x					x							
Qualidade				x		x				x		x				x
Ciclo de vida				x												
Rentabilidade de Cliente				x												

Fonte: do autor.

Na sequência, alguns pontos que puderam ser observados fazendo uma análise mais detalhada do material coletado. Alguns livros apresentam-se como aqueles mais completos no que se refere aos temas sobre custos: Bornia (2010); Garrison, Noreen e Brewer (2012); Kaplan e Atkinson (1998); e Martins (2006). Dentre esses, os três últimos também são mais os completos em relação ao número de temas de GEC abordados.

Martins (2006) é o livro nacional mais abrangente no que se refere aos assuntos de custos. Porém, a abordagem de GEC é pequena, com um pouco mais de destaque ao conceito em si e ao ABM, sendo que o total de temas de GEC abordados não ultrapassa 4,5% do material disponível (em relação ao total de páginas da publicação).

Garrison et al. (2012) é o livro de fora do Brasil mais completo em termos de tópicos de custos. Nesse livro, aproximadamente 2,5% do material total disponível se refere ao

conteúdo de GEC, no qual os tópicos são abordados de forma breve, exceção ao ABM que tem um Capítulo dedicado a tal finalidade.

O livro mais completo sobre GEC é o de Kaplan e Atkinson (1998), cuja tradução para o português não foi encontrada durante a realização desta pesquisa. Mesmo assim, os temas tem uma descrição superficial, não sendo aprofundados ou discutidos em maior amplitude.

O Custeio Baseado em Atividades é o tema mais abordado; no entanto, a gestão envolvendo o ABC (ABM) só é mencionada em metade dos livros que abordam esse tema, nos demais, a ênfase fica restrita à mensuração.

Finalmente, notou-se que, em geral, os livros que falam de Estratégia não tratam de Custos.

4.2 Descrição das categorias

Do material coletado, após o processo apresentado na Seção 3.2, foram obtidas as seguintes categorias: (I) Domínio; (II) Contexto; e (III) Conceito, a serem descritas na sequência. Para cada categoria é apresentada uma descrição das fontes pesquisadas e Links com a TAR.

4.2.1 Domínio

O material dessa categoria identifica os campos de origem dos conceitos relacionados à GEC, envolvendo outras áreas de estudo fora da Contabilidade e pontos de possível parentesco e início. Ademais, relaciona tais áreas à Ciência Contábil e outros campos identificados como tendo movimentação de estudo que envolva a GEC, seja no âmbito da pesquisa ou do ensino. Especificamente, ainda, aborda a Contabilidade de Gestão, haja vista que, em muitos momentos, os assuntos aparecem como sinônimos e correlatos.

4.2.1.1 Descrição das fontes pesquisadas

4.2.1.1.1 Entrevistas

“Custos é um tema transversal”, nas palavras do entrevistado 9. Em função disso, a inspiração ou herança advinda de outras áreas ou ciências é algo latente. O link mais

comumente realizado está na Economia: “Eu procuro enxergar custos com um ponto de vista não contábil, mas do ponto de vista econômico, então muitas vezes eu acabo trazendo para dentro da discussão de custos elementos de microeconomia.” (Entrevistado 17).

A ênfase no ponto de vista “não contábil” é algo recorrente nos discursos, como no trecho a seguir: “O contador é muito demandado. Agora, o contador, como tem muitas vezes uma visão tradicionalista, vem já com paradigmas formados, que dificultam a gestão de custos.” (Entrevistado 6). A questão da visão estritamente contábil é algo perceptível aos próprios contadores, que notam a ênfase na Contabilidade Financeira e nos aspectos fiscais.

. . . se você tivesse oportunidade um dia de conversar com gente em empresa, você vai ver que quem trabalha com custo tem formação em engenharia ou economia. Você vai ver que é uma visão totalmente diferente de custos do profissional que é formado em Contabilidade. Quando você conversa com um engenheiro sobre custos é uma visão totalmente diferente, ele tem uma visão mais técnica, que é aquela mais próxima do que se ensina em economia. (Entrevistado 11).

Termos como “os *book-keepers*” (Entrevistado 6) mostram de maneira sutil na fala a tradicional visualização do contador por seus pares de outras áreas como fazendo a manutenção das demonstrações financeiras, e não em atividades adicionais a essa.

É importante o engenheiro de produção ter uma visão do sistema de custo e conhecer o sistema de custo com essa análise particularmente que eu comentei, de eficiência. Ele não vai ter o lugar do contador nunca, que é produzir informações com detalhes, contabilizadas, nem é esse o foco... o conhecimento para a engenharia de produção é para o profissional que vai atuar na empresa, é mais conhecer como a informação é gerada, que tipo de uso se faz da informação, que tipos de cuidados com o uso dessa informação, para não tomar decisões erradas. . . . E isso está muito próximo da Contabilidade Gerencial. (Entrevistado 16).

Um dos entrevistados comenta uma experiência pessoal ao fazer sua pós-graduação na área de Engenharia, depois de ter tido sua primeira formação em Contabilidade:

Nós tínhamos um grupo de contadores dentro do mestrado de engenharia de produção e nós já chegamos com dez a zero contra a gente. . . . e conseguimos, na verdade, mostrar para as pessoas outra visão, porque a gente falava a linguagem dos gestores. Então, o que tinha de diferente? Ali naquele curso, a visão de Contabilidade que eles tinham não era Contabilidade para o usuário externo, era a visão de Contabilidade Gerencial. E o que me parecia? Que as pessoas de Contabilidade tem essa dificuldade: de fazer uma ponte com pessoas de outras áreas, o que a gente conseguia fazer. Nós fizemos uma disciplina chamada Administração da Produção e os grupos foram montados na disciplina por área de formação, então nós da Contabilidade formávamos um grupo, tinha um pessoal da saúde, médico, enfermeiro, dentista, e assim por diante. Ao final dessa disciplina, a visão que os nossos colegas tinham de Contabilidade mudou totalmente. (Entrevistado 4).

Essa visão do contabilista como fora do processo de gestão afeta sua atuação no mundo empresarial, fazendo com que, muitas vezes, ele não participe de reuniões de times

entre áreas para discutir questões gerenciais, em função do viés contábil na prática. Ocorrências comuns citadas se referem a departamentos denominados controladoria (que seria um local adequado para a função contábil-gerencial), mas que fazem um trabalho estritamente contábil, ou ainda, informações de custos produzidas pelas mais diversas áreas, exceto pela controladoria: “Essa parte gerencial, tem que ter essa mensuração, acaba tendo no comercial, acaba tendo um pouco na área de recursos humanos, acaba tendo com o pessoal da gestão industrial, com o pessoal de planejamento e controle de produção” (Entrevistado 8). Exceção seja feita aos EUA, onde parece haver um movimento de inclusão nesse sentido percebido nos últimos dez anos (Entrevistado 18).

Outro fator que se pode mencionar é que a preocupação contábil no geral está em nível macro, de prover informação financeira para a empresa como um todo, no sentido de que o atendimento a detalhes analíticos menores vem de se conhecer todo o processo de produção, fato que não é inerente ao trabalho contábil no geral.

No que tange à GEC, no quesito gestão, outro conceito necessário é a visão sistêmica, que pode englobar tanto elementos relacionados ao processo de produção em si, cujas origens remontam à economia industrial, como um conhecimento macro sobre tudo que ocorre na cadeia de valor.

Ainda, não apenas pelo nome, mas pela utilidade em si, há necessidade de ir até à Teoria da Administração, a fim de compreender o que é Estratégia e características referentes à Gestão Estratégica propriamente dita, como o horizonte temporal analisado: “Eu não posso olhar somente os custos hoje. Tenho que ver o que aconteceu no passado e entender isso para tomar decisões para o futuro.” (Entrevistado 9). Sem esse embasamento, o estudo da GEC pode ser inócuo: “A orientação estratégica é outro ponto. Tem sido cada vez mais necessária, para que a informação que venha a ser construída seja útil não só para o controle, mas também para apoiar decisões estratégicas.” (Entrevistado 21).

Os disseminadores dos conceitos de custos carregam as visões que tem do assunto para dentro de cada curso que ministram, ou pesquisa em andamento, ao dar o tom do discurso, pois com alguma recorrência os entrevistados dão aulas de custos em cursos de áreas diferentes (Administração, Ciências Contábeis, Engenharia de Produção etc.) e modificam o enfoque a depender de onde estão.

O enfoque diferenciado não é apenas fruto das concepções dos agentes do meio, mas das distintas demandas advindas de cada curso que geralmente tem trabalhado tais temas. Na Engenharia, por exemplo, o trabalho nos temas de custos foca muito a aplicação prática. A visão que se desenvolve é a de custo para processo, mas como isso já é integrado com outros

temas, como mapeamento de processo, balanceamento da linha de produção, arranjo físico etc., é mais fácil fazer com que o aluno chegue intuitivamente à noção do conceito. A temática de custos é muito importante para essa área, pois permeia todo o processo produtivo, impactando na eficiência do *layout* do processo, entre outros aspectos.

Microeconomia aplicada, métodos de custeio aplicados em gestão de produção, de operações... Então a gente pega desde microeconomia aplicada mesmo, prática, os métodos de custeio e monta as tomadas de decisão, relacionadas à distância, logística, rede logística, custeio numa cadeia produtiva, como é que se faz o custo da água, da energia elétrica, termoeconomia, custos industriais, de produto, de serviço etc. (Entrevistado 6).

Já na Economia, parece não haver um interesse específico pelo tema de custos, pois não é uma preocupação dos economistas. O tema entra em paralelo a outras temáticas e não tem grande destaque.

A Contabilidade, no que tange aos temas de custos, teria um foco mais voltado para avaliação de estoque e, em um segundo momento, para a tomada de decisão. A Administração já parte desse segundo tipo de informação com foco em decidir, para analisar cenários. Já a Engenharia estaria mais voltada ao processo e seus desdobramentos (arranjo físico, linha de produção, manutenção etc.), como já mencionado, onde a informação de custos é útil em termos de mensurar para informar e decidir sobre o processo.

Apesar das diferentes visões e enfoques dados pelas áreas, a sinergia entre elas é clara, e os materiais de apoio, mesmo que produzidos separadamente, acabam apontando para a mesma direção:

Contabilidade Gerencial, Economia Aplicada, Finanças Gerenciais... os livros são todos a mesma coisa, se você reparar tem uma intersecção muito grande. Se você pegar Contabilidade Gerencial, Economia Gerencial e Finanças Gerenciais é o mesmo... tomada de decisão, sistemas de produção que obrigam a escolher métodos de custeio diferentes... (Entrevistado 6).

O convite à reflexão das origens da GEC, no entanto, transcende as áreas correlatas até aqui citadas, fazendo com que muitas vezes se torne necessário explorar outras disciplinas, como filosofia e psicologia. Nas palavras do entrevistado 15, urge a necessidade por “. . . discutir os paradigmas dominantes do conhecimento, a dimensão do sujeito, do objeto . . .”, ao explanar sobre a criação de uma disciplina no programa de pós-graduação visando entender as reais origens de temas e termos que os pesquisadores discutem em GEC sem muita robustez do vocabulário empreendido.

Quando eu questionei um colega sobre o que ele entendia por princípio... veja bem, princípio não é um conceito nosso, é da filosofia. Então vamos entender o que é um constructo, o que é um pressuposto, o que é uma hipótese, o que é um princípio, um dogma, uma regra, o que é isso tudo? E eu diria, essa zona de conforto não é mais aceitável hoje, para o mundo atual. Ela pode ser lá no início, e talvez teve que ser dessa maneira. Vamos pelo menos ter coragem de discutir isso. Talvez a gente não tenha coragem. (Entrevistado 15).

Nesse contexto, o desenvolvimento da área contábil é recente, tanto quando comparada às outras áreas que pesquisam em custos, já mencionadas, quanto dentro da própria CAPES, onde a grande área é Administração, e Contabilidade é uma subárea dentro dela:

Aí dentro tem a Administração de setores específicos, Turismo e Contabilidade, então está dentro da área de Administração. Lá tem as subáreas, recentemente a gente tem um nome de Contabilidade na área, não na codificação, o comitê assessor da CAPES é Administração, Ciências Contábeis e Turismo. E no CNPq nós temos Administração e Contabilidade. Contabilidade entrou no nome dos comitês assessores, que era uma coisa que não tinha, isso vai amadurecer. (Entrevistado 13).

E antecedente a esse ponto, ao tentar recompor as origens ou disciplinas antecedentes da GEC, no que tange à Contabilidade, surge um assunto delicado, que parece compor certo tabu da área: a adequação da Contabilidade como Ciência e a ausência de um objeto de pesquisa. A ausência de objeto de pesquisa em uma área, tida por alguns como estritamente tecnicista, tornaria a aplicação de rigor metodológico ainda mais difícil:

O que epistemologicamente, ontologicamente, eu posso te garantir é nós não temos um objeto de pesquisa . . . você pega o Thomas Kuhn, ele fala: “isso aí não é ciência, isso aí é pré-ciência e olhe lá”. Quando ele escreve pré-ciência, é algo que jamais vai mudar para ciência, porque os atributos da ciência são tão fortes que não vai chegar a ser ciência. Então esse é o quadro. Agora isso não é demérito e não é desculpa para fazer qualquer coisa. (Entrevistado 3).

Outro entrevistado demonstrou seu desconforto em relação a esse ponto:

. . . infelizmente, chegamos a uma conclusão que não temos uma teoria contábil . . . Um aluno me perguntou: “Professor, Contabilidade é ciência?” Que preocupação desnecessária, Contabilidade não é ciência, é uma área de conhecimento. Um pequeno negócio aqui, esse conjunto aqui de coisas a gente chama de Contabilidade, se nós fazemos ciência dentro disso é outra discussão. De que maneira nós produzimos conhecimento? . . . Vários alunos nossos, até do doutorado, queriam que eu dissesse que Contabilidade é ciência. Eu não consigo dizer isso, Contabilidade é área do conhecimento, se é que nós podemos assim qualificá-la. Então, assim, existem muitas verdades na nossa área. (Entrevistado 15).

Não entrando no mérito de ser ou não ciência e ter ou não um objeto de pesquisa, pois isso está longe de se ter um consenso no meio (e não compõe o objetivo desta pesquisa), a necessidade por verdades é um ponto que compromete o desenvolvimento da própria ciência.

. . . talvez nós termos a coragem de dizer para os nossos alunos: “Olha, eu só tenho verdades para a graduação”. Para o mestrado, eu desmonto tudo isso e, para o doutorado, quem sou eu para te dizer alguma verdade? . . . E talvez nós temos a necessidade na Contabilidade de ensinar verdades, eu penso assim, esse conhecimento no mundo contábil está muito na graduação, nós nem conseguimos desmontar isso ainda, nós nem chegamos no mestrado ainda. O doutorado vai levar mais tempo. Então ainda me parece que nós temos a necessidade da construção da verdade. (Entrevistado 15).

Pela necessidade de construção da verdade passam alguns pontos nebulosos, como a compreensão do real fenômeno estudado pela Contabilidade, as variáveis que de fato interferem em tal fenômeno, o papel das Ciências Sociais Aplicadas, a compreensão do positivismo fora das ciências duras etc. Ainda, emerge a necessidade por certa maturidade para discutir assuntos que envolvam um ponto de vista mais filosófico ou fenomenológico. Dessa forma, é necessário algum grau de reflexão e ajuste no meio para que pesquisas nessa área se desenvolvam, ao mesmo tempo em que, numa área recente, o nível de pesquisa e preocupação parecem estar em um estágio anterior.

Existe um grupo de trabalhos que eu diria que são muito assim: uma pessoa mais imatura que está falando uma coisa, está usando, está repetindo coisas que leu, mas não sei se a pessoa entendeu. As pessoas interessadas notam que falta muito para chegar lá. Por outro lado, muitos trabalhos são interessantes, o que é esperado nesses termos, em um congresso. Agora, em outros congressos, que não são da área de Custos, Administração, Economia, aparecem trabalhos que: “Poxa, isso aqui encaixaria bem na Gestão Estratégica de Custos”. A pessoa está discutindo relações entre fornecedores, essas temáticas... O autor nem conhece custos, mas você percebe que está discutindo estratégia de custos dentro de uma visão de sistemas. (Entrevistado 9).

Assim, a pesquisa em gestão de custos percorre diferentes estágios pelas distintas áreas do conhecimento por onde passa. Em alguns casos, a temática é inerente ou subliminar à discussão realizada, porém, não há ênfase, incentivo ou reforço para extrair o todo possível sobre esse aspecto.

Especificamente no ambiente contábil, muitos dos pontos citados até aqui; no entanto, parecem não ser exclusividade da GEC, mas são comuns também à Contabilidade de Gestão. O paralelo aqui traçado se faz necessário por muitas vezes as áreas serem consideradas como sinônimas, ou ainda, ser a GEC considerada como uma parte da Contabilidade de Gestão.

Ao traçar esse paralelo, nota-se também que as duas áreas, significando a mesma coisa ou não, enfrentam dificuldades de se estabelecer:

É o mesmo desafio de tudo o que é gerencial entrar nas empresas, está entendendo? Precitaria entrar pelos processos de mudança de Contabilidade, mudanças de cultura... Isso, no fundo, é a mesma questão, a questão do tipo: por que poucas empresas fazem efetivamente uma gestão de custos? É a mesma razão porque poucas empresas, por exemplo, trabalham com algum painel de indicadores, é a mesma razão porque poucas empresas utilizam margem de contribuição. (Entrevistado 7).

Neste sentido, a Contabilidade Financeira leva algumas vantagens sobre a Gerencial, adicionalmente ao fato da primeira estar adotando conceitos econômicos gradativamente, facilitando a sua expansão e desenvolvimento: “Não sei se é exagerado dizer que é uma *canibalização*. A área da Contabilidade Financeira tem historicamente um enquadramento mais definido, tem conferências mais claras e revistas. Então pode angariar, conquistar espaço.” (Entrevistado 22). Por ter regras mais claras (entre outros fatores), a Financeira evolui e GEC e CG vão ficando em segundo plano.

O objetivo desta categoria foi sinalizar os domínios de origem dos quais o assunto GEC provém. Nota-se que o assunto é tido como um tema transversal que perpassa as cadeiras da Teoria de Sistemas, Economia, Estratégia, Gestão Estratégica e Processos. O repasse em termos de ensino e pesquisa ocorre de forma mais intensa na Engenharia e na Contabilidade, tendo a primeira um forte viés de aplicação prática e, a segunda, sendo percebida como mais atenta aos aspectos normativos, inclusive pelos agentes do meio. Nas áreas de Administração, Economia e correlatas, o assunto aparece em menor escala ou tangenciando outros pontos de interesse das respectivas áreas. Na esfera contábil, gestão de custos e CG acabam, muitas vezes, sendo consideradas dentro do mesmo escopo, tendo inerentes dificuldades de expansão muito relacionadas à falta de clareza do arcabouço conceitual. Nesse aspecto, importa destacar que a própria Contabilidade sinaliza dúvidas quanto à sua sedimentação enquanto ciência e natureza dos objetos de pesquisa, o que de certa forma dificulta o desenvolvimento da área como um todo. Mesmo assim, a Contabilidade Financeira, por ter um escopo mais definido, aparentemente tem conseguido se expandir com mais consistência em detrimento aos demais temas.

4.2.1.1.2 Observação Participante

Com base no exposto ao longo da Seção 4.1.2, algumas considerações podem ser realizadas no que tange à categoria Domínio.

Nota-se que existe a presença de trabalhos de custos em todos os eventos (de diferentes áreas), porém, em diferentes quantidade e profundidade. Não foram vistos trabalhos de cunho teórico, explorando as vertentes mencionadas durante as entrevistas evidenciadas na Seção anterior.

Outro ponto de destaque é que os temas e trabalhos discutem perspectivas que estão atreladas às temáticas de custos; no entanto, sem utilizar o referencial teórico conhecido na área contábil (explicitado na Seção 2.3) como base ou apoio. Nesse sentido, os assuntos

relacionados a custos parecem ficar à margem, não tendo uma atenção específica que proporcione o avanço teórico da matéria.

No geral, nota-se para essa categoria um baixo apreço ao desenvolvimento teórico, chegando às searas do Domínio. A sinergia entre as áreas, embora existente, é baixa, no sentido de não propiciar a troca e o avanço de conhecimento entre áreas.

4.2.1.1.3 Material Adicional

Com base no exposto na Seção 4.1.3, algumas considerações podem ser realizadas no que tange à categoria Domínio.

Na análise dos periódicos pode-se perceber a presença de ao menos um trabalho em todas as revistas (de diferentes áreas). No entanto, a predominância geral dos temas de custos está na área contábil, ao menos naqueles que se referem ao enfoque da GEC, que tem sido o objeto de investigação de tal conteúdo. Alguns temas tiveram claro destaque em outras áreas, fora da Contabilidade, especialmente Qualidade. Excluindo Qualidade, a presença de trabalhos fora da Contabilidade existe, mas é ínfima.

Na análise dos cursos nota-se uma forte presença de conceitos econômicos nos cursos de pós-graduação fora do país, mesmo considerando que o enfoque de tais cursos geralmente está enviesado à CF, e não à CG ou à GEC. A ligação com a necessidade de caminhos voltados à aplicação prática, como a tecnologia, também é latente.

Nos livros, não foi identificada a presença de discussões específicas sobre temas relacionados ao Domínio, conforme abordagem colocada pelos entrevistados na Seção anterior.

4.2.1.2 Links com a TAR

Diante do exposto na Seção 4.2.1, primeiras ligações podem ser estabelecidas com a Teoria Ator-rede.

Por exemplo, para a teoria de custos, as áreas mais significativas parecem ser a Contabilidade, pela construção da pesquisa acadêmica, e a Engenharia, pelo envolvimento com aplicações práticas, facilitando o seu processo de disseminação. A Administração e a Economia acabam dando um suporte teórico, bem como as teorias já 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.

A Contabilidade tem ganhado em termos de Visibilidade (“... recentemente a gente tem um nome de Contabilidade na área...”) para a área como um todo. Há indícios, no entanto, de baixo grau de convergência entre os próprios pesquisadores, à medida que alguns questionam a inclusão da própria 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 (ainda que aqui não seja possível avaliar quanto isso representa para o total da pesquisa na área). Essa movimentação, por si só, já gera um corpo de conhecimentos e agentes envolvidos que, minimamente, torna a rede existente, ainda que pela explanação realizada até aqui ainda não seja possível avaliar em que medida essa rede é consistente ou não.

É também interessante notar o uso da retórica (“... existem muitas verdades na nossa área. . .” ou “nós temos a necessidade da construção da verdade. . .”), que potencialmente influencia a forma como o todo é construído.

Também foi possível observar uma aparente maior convergência na Contabilidade Financeira 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, independente da área, já despontam como agentes de disseminação, por ter o potencial de filtrar, replicar ou alterar o conteúdo a ser disseminado. Nesse ponto ainda não é possível saber se o movimento que ocorre está em torno de intermediação ou de mediação (provocando mudança efetiva nesse caso). Há indícios de que os agentes sejam 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.

4.2.2 Contexto

O aspecto aqui representado busca identificar questões históricas, estruturais e operacionais, sobre as quais o ensino e a pesquisa de GEC estão postos. Nessa perspectiva, é possível entender o movimento de construção que vem ocorrendo em relação ao ambiente no qual hoje se encontra o assunto. Para fins de melhor compreensão, quatro subcategorias foram

estabelecidas: (a) Mercado Profissional, (b) Ensino, (c) Pesquisa e (d) Funções Administrativas e outros aspectos.

Da mesma forma que na categoria anterior, em muitos pontos é necessário transcender ao arcabouço da GEC, envolvendo a Contabilidade como um todo e outras áreas, a fim de entender os efeitos desses fatores para o contexto a ser descrito.

Outro ponto importante é que nessa categoria, no geral, predominam as ocorrências no curso de Ciências Contábeis, uma vez que a não consulta de coordenadores e editores de periódicos de outros cursos, devido ao escopo da pesquisa mencionado no Capítulo 3, não favoreceu a descrição de outras áreas. No entanto, quando pertinente e parte do discurso dos pesquisadores e docentes consultados, tais pontos foram inseridos, fazendo-se as devidas menções.

4.2.2.1 Mercado Profissional

4.2.2.1.1 Descrição das fontes pesquisadas

4.2.2.1.1.1 Entrevistas

Apesar de o enfoque deste trabalho ter sido a área de ensino e pesquisa, a grande maioria dos profissionais consultados teve alguma experiência em termos de mercado, seja trabalhando em empresas ou por meio de consultorias. Mesmo não fazendo parte do escopo principal, julgou-se importante trazer um resumo das vivências desses profissionais como forma de ajudar a compor o contexto em que a GEC se encontra e a visão de mundo que, de certa forma, compõe o meio.

Muitos dos entrevistados consultados tiveram experiência na área de custos, em que perceberam que as empresas estão focadas nos artefatos ou metodologias de custeio mais tradicionais, como métodos de custeio e rateios. Tais oportunidades geralmente estão ligadas aos grandes centros urbanos. Outro ponto que aparece com frequência é a quantidade expressiva de oportunidades de trabalho na área de Contabilidade Financeira, em detrimento à Contabilidade de Gestão, incluindo nessa os temas de custos.

Outro destaque é a influência da nacionalidade, por exemplo, pela predileção das empresas de origem europeia por ferramentas tradicionais de custeio, enquanto as tidas como contemporâneas, como o ABC, apenas eram vistas em empresas de origem americana,

projetos isolados de consultoria ou na própria universidade, enfatizando que a maior parte do contato com tais temas acaba sendo de natureza teórica, com destaque ao programa de pós-graduação.

Um terceiro ponto que chama a atenção é que a opção pela docência convive por muito tempo com a carreira no mercado, seja em empresas ou em consultoria, fazendo com que boa parte dos consultados, ao menos por algum tempo, tenham vivido uma dupla jornada.

Nas organizações, uma área que chamou atenção foi a de engenharia econômica, que possivelmente estaria mais atenta às necessidades de custos da linha de produção e geralmente tem um engenheiro à frente. A área é economicamente atrativa para os profissionais envolvidos e, em função disso, não é comum ver esse tipo de profissional migrando para a academia.

No Brasil, o discurso mostra que não há um envolvimento ativo e efetivo da Controladoria com essas necessidades. Fora, o discurso não é muito diferente, exceto nos EUA:

Especialmente nos EUA, temos uma boa mistura. Por exemplo, em nossa Contabilidade, trabalhamos com engenheiros muitas vezes. E então, às vezes, até mesmo o pessoal de marketing está nos ouvindo. No passado, historicamente, os engenheiros não estavam muito dispostos a ouvir os contabilistas e caminhar juntos. Mas hoje, como eu digo, talvez nos últimos dez anos ou mais, mais pessoas de marketing e engenharia estão dispostas a ouvir os contabilistas. (Entrevistado 18).

Uma vez entrando na área acadêmica, o link com o mercado geralmente passa a ser via consultoria, pesquisa ou as duas coisas. Alguns entrevistados revelam aproveitar as oportunidades de entrada nas empresas via consultoria para viabilizar o acesso aos dados. Outros tentam manter uma rede de contatos com profissionais, a fim de facilitar as pesquisas, seja por estudos de caso ou respostas a questionários. Essa ligação com os profissionais atuantes no mercado mostrou-se mais forte entre os entrevistados de fora do Brasil.

O link com o ambiente empresarial parece ser um ponto chave para a compreensão do que ocorre na área. Há uma forte influência do mercado no que diz respeito a determinar o que é ensinado em muitas instituições de ensino superior. Em contrapartida, não há uma conscientização geral por parte das empresas, especialmente considerando as pequenas e médias, no que diz respeito à utilidade da informação gerada por custos. Ainda ocorre de decisões serem tomadas com base em critérios intuitivos e “achologia” (Entrevistados 8 e 13).

O que se nota é que nas empresas ainda prevalece o enfoque normativo, especialmente com ênfase no societário ou tributário quando o assunto envolve Contabilidade. Um dos

entrevistados coloca que “o próprio contador não consegue demonstrar relevância da parte gerencial, nem se movimentar para influenciar nesse sentido” (Entrevistado 10).

Sobre o ambiente que existe na empresa para o desenvolvimento de alguns conceitos abordados e desenvolvidos na academia, um dos entrevistados argumentou:

A impressão que eu tenho é que, na maioria dos ambientes, o time de Contabilidade, no seu sentido mais genérico, está tomado por afazeres mais mundanos. Praticamente não sobra tempo para fazer coisas mais importantes, no sentido de busca da otimização, de gestão de custos, adequação de custos. Eu não tenho visto muito, estou sendo sincero, eu não vejo em lugar nenhum praticamente... É difícil ver uma empresa que fala assim “olha, que belo exemplo essa empresa deu aqui na sua gestão de custos”. Eu não tenho nenhum exemplo. (Entrevistado 7).

Na visão do entrevistado 7, apenas a demanda gerencial mandatária, como o orçamento, que vai para o Conselho de Administração, é que tem mais espaço, e isso em organizações mais estruturadas.

Existe um mundo entre aspectos legais ou aspectos gerenciais, mais estruturados, mais convencionais, mais corporativos, ou seja, tem uma Contabilidade Societária e uma Contabilidade Gerencial corporativa, vou chamar assim, que vai para o conselho de administração. Isso é sagrado, está certo? Todo o resto não é sagrado. E aí as pessoas não têm tempo, às vezes não tem indução... sabe o que eu vejo também, tem o lado cultural das empresas que é o seguinte: não existe uma cultura de que eu tenho que trabalhar a gestão de custos. Não tem essa cultura. Sabe qual a cultura que tem? Estamos apertados, precisamos cortar o custo. Essa é a cultura que existe. (Entrevistado 7).

O contador e a escola de Contabilidade dos Custos mais facilmente vão para a área financeira, para a auditoria, para o societário, porque é obrigatório, as empresas são obrigadas a ter, enquanto a Contabilidade de Custos ou a gestão de custos não tem um enquadramento obrigatório, portanto, fica mais difícil que a área seja mais consistente. (Entrevistado 22).

Nesse sentido, o profissional da empresa é mais pragmático, tem visão mais focada no resultado, na aplicação prática e no curto prazo, até porque, os incentivos para ele no que tange ao cumprimento de metas enfocam geralmente esses pontos. “O acadêmico está preocupado se o modelo é consistente, se as premissas são válidas, esse tipo de coisa. O profissional de empresa quer saber se aquilo vai dar resultado, ele é mais pragmático e focado no curto prazo.” (Entrevistado 14).

Outro ponto importante é o trânsito de conhecimento entre a academia e o mercado: “E fora isso, me fala assim, quantos doutores você conhece que são *controllers* de empresa? Próximo a zero, então eles não tem a oportunidade de ter essa discussão e talvez entender essa abrangência de como a teoria poderia ser utilizada.” (Entrevistado 14). Ao que parece não há, ao menos em grande escala, um trânsito expressivo do conhecimento da academia para o mercado, exceto pelas vias formais, como é o caso dos cursos de graduação e pós-graduação.

Uma consequência dos pontos mencionados é que, pela visão mais objetiva, não há uma preocupação maior com os conceitos nas empresas, o que algumas vezes resulta em aplicações equivocadas. Um dos entrevistados cita o exemplo de um *software* que replica um conceito de margem de contribuição, mas que, apesar do nome dado, o cálculo realizado não é fiel ao conceito de origem. No entanto, para o prático, “o nome dado na academia não interessa...” (Entrevistado 15).

Outro entrevistado problematiza que, quando desenvolvidos internamente, os *softwares* são bem básicos e, quando comprados (como módulos de outros *softwares* de gestão), já vem com erros conceituais (Entrevistado 11). Para a área de Engenharia, o *software* apareceu como discurso corrente na forma de aplicar a teoria à prática.

Outro efeito prático disso é a maneira de aplicação dos conceitos nas empresas:

. . . o mundo está muito mais hoje para uma junção de conceitos dos vários métodos. Eu vou usar na minha empresa aquilo que me é confortável para conseguir tomar uma decisão, se a academia chama isso de ABC, de TDABC (*Time Driven Activity Based Costing*), não estou preocupado, não me interessa. E o que é mais provável, você não vai encontrar mais uma empresa, eu diria *top*, usando uma modelagem pura. (Entrevistado 15).

No Brasil, nos últimos anos, o advento do IFRS (*International Financial Reporting Standards*) foi o evento mais citado como tendo acentuado o peso da demanda mandatória sobre as empresas. Sobre a influência do IFRS nas práticas de Contabilidade de Gestão, um dos entrevistados acentuou:

Não mudou nada, acho que atrapalhou um pouco. O pessoal ficou gastando energia com IFRS, agora a preocupação é IFRS. Nos últimos três, quatro, cinco anos, quem tinha que optar entre gastar o tempo e aprender IFRS ou fazer alguma inovação, se tinha esse dilema, não teve dúvida, foi para o IFRS. (Entrevistado 7).

Ademais, eventuais pontos de sinergia que poderiam ter surgido pelo IFRS entre CG e CF ainda não foram aproveitados, na visão dos entrevistados.

Mas a Contabilidade Gerencial não se desenvolveu para aproveitar esse tipo de informação que hoje existe, antes não existia, ela talvez não tenha se adaptado ainda a aproveitar os sistemas de informações existentes. . . (Entrevistado 5a).

A Tecnologia da Informação e a revolução da Internet alteraram profundamente os modelos de negócios e a maneira com que o negócio é executado. A esse respeito, todos os assuntos e temas relacionados à administração e aos negócios tiveram e estão tendo que mudar profundamente. Assim, questões como, por exemplo, bases de dados ou inovação aberta, é claro, alteraram a forma como as informações financeiras e não financeiras são coletadas, organizadas e usadas. Assim, os limites da Contabilidade de Gestão tem que ser redefinidos. (Entrevistado 21).

Sintetizando, o Mercado profissional, embora não seja o tema central da presente pesquisa, é um ponto interessante para auxiliar na compreensão da área em estudo. A maioria dos profissionais que hoje se encontra na docência e pesquisa teve alguma passagem por esse ambiente, onde foi possível notar questões como a ênfase ao tema societário e o foco em métodos de custeio tradicionais. Nota-se também que não parece haver um trânsito expressivo entre os conceitos elencados pela academia e o que os práticos utilizam, exceto pelas vias formais mencionadas. De outra parte, a influência do mercado nas IES se mostra presente e o link com o ambiente empresarial ainda é mantido no sentido de viabilizar as pesquisas. No entanto, a percepção do mercado sobre as práticas de CG e GEC não parece favorecer o impulso da área.

4.2.2.1.1.2 Observação Participante

No que tange à observação, o único ponto referente ao mercado que pode ser notado é a pequena participação de profissionais de mercado nos eventos observados.

4.2.2.1.1.3 Material Adicional

Não foram encontrados fatores relacionados ao Mercado profissional no material analisado.

4.2.2.1.2 Links com a TAR

Um primeiro aspecto que pode ser observado é que os Centros de Referência [CR] (leia-se aqui as Instituições de Ensino Superior [IES] de maior destaque e influência) geralmente não estão nos grandes centros urbanos. A informação que circula nessas instituições não parece transitar entre academia e mercado, ou mesmo entre regiões (no caso do Brasil), gerando o efeito das “ilhas de conhecimento” (locais que concentram informação) e que, de certa forma, estão desconectados ao mercado profissional.

O Mercado é o agente que potencializa a importância da Contabilidade Financeira em termos de oportunidades, essencialmente com maior ênfase no enfoque normativo. Para a Contabilidade de Gestão, a prioridade seria a demanda mandatória (aquela recorrentemente

utilizada para tomada de decisão pelo alto escalão da empresa), pois gera interesse e uma rede de recomendações e instruções de gestores nos bastidores de tais práticas.

Ainda em relação ao Mercado, o viés dele em relação aos temas de custos parece estar direcionado a outras áreas fora da Contabilidade, como é o caso da Engenharia. Nesse sentido, esse é um agente com forte potencial de influência para construção da rede (seja em termos de reforço ou de desconexão). O contabilista, por sua vez, parece ter pouca influência no sentido de alterar tal construção, o que faz com que mesmo os artefatos tradicionais não sejam utilizados por todas as empresas.

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 dá via pesquisa ou consultoria, a função de acadêmicos-consultores desponta como alguém que faz o trânsito entre academia e mercado, cuja função no Brasil, embora existente, não é percebida com expressividade. Fora do Brasil, no entanto, é percebida como a opção com maior sentido no contexto de uma área prática.

A Figura 2 esboça as ligações entre os principais atores e inscrições atuantes nesse processo.

Figura 2: Esboço das principais relações no Mercado Profissional.
Fonte: do autor.

Em um primeiro momento, a Contabilidade tem papel intermediário nas relações entre Mercado e Investidores, reportando o resultado e informações gerais para esses interessados, contexto esse de produtores individuais ou familiares e pouca expressão contábil.

Com a abertura do mercado, pós Revolução Industrial, a Contabilidade cresce e muda de papel – de intermediário (primeiro momento) para ator (segundo momento), no sentido de passar a alterar as decisões dos usuários da informação. E daí despontam duas áreas: a Financeira (CF) e a de Gestão (CG).

O segundo momento da figura visa representar os principais agentes que tem influência na Contabilidade em relação ao Mercado profissional. Entram aí os *softwares* como principal reforço na ligação com os engenheiros (pensando exclusivamente nas relações aqui analisadas), a legislação para a Contabilidade Financeira, e elementos como os acadêmicos-consultores, *softwares* e teoria para a Contabilidade de Gestão. Economia e Administração acabam sendo citadas mais em termos de aporte teórico e no fornecimento de mão de obra para o mercado, justamente por esses aspectos.

4.2.2.2 Ensino

4.2.2.2.1 Descrição das fontes pesquisadas

4.2.2.2.1.1 Entrevistas

A Universidade é o local mais atuante para o estudo e pesquisa das chamadas Ciências Sociais Aplicadas, onde se encontra boa parte das matérias que com mais frequência tem se dedicado ao estudo dos custos. A operacionalização da pesquisa ocorre predominantemente nos programas de pós-graduação e, a disseminação da pesquisa já balizada, e de certa forma consensual, na graduação.

Outro ponto que deve ser considerado é que, no Brasil, o processo de expansão do Ensino Superior é recente e, junto com ele, o crescimento da área de Ciências Contábeis: “Em 2003, o mercado educacional estava em expansão, hoje ele está muito grande, mas o crescimento começou muito forte ali na virada dos anos 2000. E naquela época, mestre em Contabilidade era fato raro”. (Entrevistado 2).

Este movimento de ascensão ocorreu em todo o ensino superior: “. . . a demanda por cursos em engenharia de produção é explosiva. Porque engenharia de produção é um curso que não precisa de laboratórios, então muitos foram abertos, e eles têm uma praticidade.” (Entrevistado 6). Na Contabilidade o movimento foi similar, o que pode ser sentido ao observar o aumento dos cursos e dos Programas de Pós-Graduação nos últimos anos. Sobre a experiência de um dos entrevistados como avaliador do MEC entre 2005/2006, tem-se que:

. . . a diretriz principal do MEC, naquela época, era a seguinte: Tem corpo docente qualificado e infraestrutura adequada? Se tiver isso, o curso está aprovado, o projeto a gente ajusta, a gente orienta eles lá: “olha, esse currículo aqui você precisa mudar nisso, nisso e nisso”. . . a gente privilegiava muito quem tinha formação de pós-graduação na área. Quando a gente chegava em um curso que tinha um mestre em Contabilidade, já era uma novidade. (Entrevistado 11).

A pós-graduação seguiu a mesma diretriz, na figura da CAPES, de fomentar a quantidade, já que o número era bem pequeno na época, segundo outro entrevistado que participou da diretoria da instituição em período similar.

O histórico da área no Brasil fez com que muitos tivessem que procurar alternativas para continuar os estudos, haja vista que nem todos tinham condições de migrar de estado ou de continuar os estudos sem depender de um auxílio financeiro, como as bolsas fornecidas pelas agências de fomento, que não eram recorrentes até cerca de dez anos. Logo, a migração para áreas como Economia, Administração, Engenharia de Produção e, até mesmo, opções de cursos no exterior, foram alternativas encontradas para lidar com a situação.

Fora do Brasil, a organização em termos de mecanismos de avaliação e controle também é, de certa forma, recente, ainda que adiantada em relação à situação brasileira. Uma coisa interessante de notar é que, mesmo na Europa, o processo de avaliação é jovem, não em toda ela, é claro, mas dá para entender que com a Comunidade Europeia, a padronização de critérios de qualidade para a educação superior e pesquisa foi uma realidade necessária.

A Europa entrou no espaço da educação superior a partir dos anos dois mil e, com a Comunidade Europeia, eles desenvolveram o espaço europeu de educação superior. Eles tentaram uniformizar as regras, então, por exemplo, a Inglaterra já tinha o sistema de avaliação da pós-graduação, como é conhecido hoje no Brasil o sistema CAPES. (Entrevistado 13).

Outro ponto que chama a atenção são as diferenças nesse histórico em termos de nível de qualidade e temas elencados pelos cursos. Por muito tempo, o que se seguiu foi replicar os moldes da Instituição Principal (Universidade de São Paulo [USP], doravante chamada IP), que formava todos os doutores em Contabilidade dos demais cursos, exceto os que haviam migrado para outras áreas. Ademais, alguns entrevistados mostraram diferenças significativas

em relação ao conteúdo que haviam tido no mestrado e ao processo pelo qual passaram no doutorado ao mudar de instituição e de área. Um dos entrevistados comenta que praticamente fez o mestrado e o doutorado juntos, pois não tinha tido boa parte das disciplinas básicas que eram dadas no mestrado (Entrevistado 4).

Neste contexto, referindo-se especificamente ao curso de Ciências Contábeis, o sentimento predominante é de que a graduação, por estar há mais tempo formalizada, e ter órgãos específicos para o seu acompanhamento, teve um monitoramento e acompanhamento maior. Já a pós-graduação, em função de ter tido durante muitos anos poucos cursos de mestrado e um único curso de doutorado, ficou esquecida e agora começa a sinalizar primeiros passos rumo a um processo de expansão e internacionalização. No entanto, não há como não sentir os efeitos de um pensamento que esteve implícito no meio nesse período: “para que mexer em time que está ganhando?” (Entrevistado 3).

O processo de disseminação do conhecimento, no entanto, não é tarefa das mais simples. A começar que, como visto na categoria anterior (Domínio), não há um consenso sobre as delimitações de cada tema, bem como existe um viés direcionado à Contabilidade Financeira, haja vista seu enquadramento com mais clareza no território da Contabilidade.

Na graduação, as primeiras consequências dessa situação mostram que, na prática, em função da dificuldade na hora de elencar e delimitar as disciplinas de CG dentro do curso, dentre elas as que envolvem os temas relacionados a custos, são privilegiados os conteúdos mais clássicos.

Já na pós-graduação, outros tipos de contradições são latentes, por exemplo, o caso de um dos entrevistados, que exemplifica utilizando fatos ocorridos no curso do qual ele faz parte: “O nosso programa tem como área de concentração Controladoria, no entanto, a disciplina Controladoria é optativa, e a disciplina de Teoria da Contabilidade, que representa a Contabilidade Financeira, é obrigatória”. (Entrevistado 11).

Ter uma visão do todo seria outro conceito importante para a GEC, conforme mencionado na Categoria 1 (Domínio). Na graduação em Contabilidade, esse é outro ponto questionado, pois não há segurança de que o aluno consiga ter uma visão sistêmica do que ocorre no curso, uma vez que hoje, os pronunciamentos técnicos do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) e disciplinas são oferecidos separadamente e, até o momento, não há iniciativa agregadora nesse sentido. Na visão do Entrevistado 5a, “. . . antes era um pouco diferente, você dava demonstração como um todo, você não via os CPCs separadamente.”

Tais diferenças se tornaram mais gritantes à medida que se entra na realidade dos cursos. Discrepâncias entre universidades públicas e privadas, ou centros urbanos e interiores, mostram que não há uma classe uniforme de contadores, e que as influências e objetivos de cada instituição podem diferir completamente, ainda que todas afirmem categoricamente que seguem as diretrizes do MEC.

No que diz respeito ao aspecto regional, estar em um centro de referência no estado de São Paulo, por exemplo, pode trazer ligações com grandes empresas ou com outras esferas acadêmicas, como a pós-graduação *stricto sensu*, trazendo para a graduação assuntos demandados pelas empresas ou temas contemporâneos advindos do mestrado. Em contrapartida, fora desses espaços, em muitos lugares o que se vê é o ensino simplificado ou equivocado dos conceitos.

. . . tem um professor que dá a disciplina Contabilidade de Custos, e quando ele dá essa disciplina, ele adota um livro chamado Contabilidade de Custos Fácil, de Osni Moura Ribeiro, que o pessoal geralmente utiliza em curso técnico de Contabilidade. (Entrevistado 11).

Outro tipo de discrepância diz respeito à própria estrutura e condições às quais os alunos são expostos: enquanto na IP e em outros CRs há um movimento de internacionalização, com vinda de professores do exterior e aumento da ida de alunos para intercâmbio, adequação do curso, grade e métodos de ensino ao processo de aprendizado etc.; em outro extremo, o esforço ocorre no sentido de ter professores para ministrar as disciplinas existentes.

Alguns personagens são importantes no processo de formação do curso. Quem aparece com maior destaque é o coordenador, que pode ter um papel de protagonista único e solitário, em instituições que delegam a ele integralmente a incumbência de dar os moldes do curso, ou ainda, de coadjuvante, no sentido de arranjar e coordenar as diferentes opiniões e interesses dos docentes envolvidos em tal processo.

A participação dos professores não é regra. No geral, nota-se uma falta de comprometimento dos docentes com a formação do curso como um todo, pois a maioria julga que isso não faz parte de suas atribuições. Nas instituições privadas, exceto se houver uma convocação formal, não há movimentos de contribuição. A realidade dos cursos mostra que a maioria dos professores são horistas e parcialmente dedicados à atividade acadêmica, fazendo com que esses afazeres concorram com sua atividade no mercado profissional.

Ainda nas IES privadas, nota-se que as faculdades mais estruturadas eventualmente contam tanto com apoio externo (consultorias), como com o envolvimento de alguns docentes

que atuavam em uma linha de frente específica para tal finalidade. Já nas demais, o que ocorre é a réplica do programa da IP. Isso não seria uma prerrogativa apenas do curso de contábeis, já que houve evidências da mesma prática em cursos correlatos, como o curso de Administração.

Já na instituição pública, também existe a figura do professor com dedicação parcial, mas mesmo envolvendo o grupo todo (o que inclui aqueles com dedicação exclusiva), o sentimento de não fazer parte dessa atribuição é recorrente, além do fato de que a estabilidade do serviço público sem recompensas adicionais pelo esforço sobressalente realizado pode reforçar esse tipo de ocorrência. No geral, mesmo nos casos em que se mencionou a participação dos docentes nesse tipo de atividade, ela tende a ser temporária e restrita a alguns “professores de destaque” (Entrevistado 4), e o coordenador acaba direcionando os ditames finais do curso.

Nestes trâmites, faz-se necessário mencionar a importância dos relacionamentos na área, pois para qualquer posto de ensino, esse é o meio mais fluido pelo qual as pessoas são encontradas ou inseridas. Um dos entrevistados mencionou certa estranheza quando em uma das oportunidades que teve para coordenação foi localizado por um *Head Hunter*, sinalizando que esse não é o movimento tido como normal da área.

Dentre as diretrizes que são seguidas, a que ganha mais destaque é a influência do Mercado profissional. Haja vista que no mercado parece haver um número maior de oportunidades voltadas à Contabilidade Financeira, esse tende a ser o encaminhamento principal. Dessa forma, os cursos de Contabilidade em que atuam os entrevistados têm de 50% a 90% da carga horária voltada a disciplinas relacionadas à Contabilidade Financeira, predominando o segundo extremo. Dentro do mercado, um grupo de destaque são as empresas de auditoria, que tem um link forte com a Universidade como contratante da mão de obra dos estudantes ou recém-formados. Tal aspecto faz com que eles sejam um grupo especialmente ouvido dentro da abrangência do mercado.

Outro grande influenciador da estrutura do curso de graduação é o MEC que, considerando que o aluno tem que estar em condições de exercer determinadas funções profissionalmente, determina diretrizes mínimas. Tais diretrizes são pilares de conteúdos que deveriam compor o plano pedagógico do curso, porém, não restringem conteúdos e carga horária. No entanto, o uso prático dessas diretrizes mostra que tais pilares são extensos, comprometendo uma boa parte do curso. Nesse sentido, há quem se considere preso por tais diretrizes, que acabam, mesmo não sendo um normativo, cumpridas como se fossem. Dessa

forma, disciplinas mais inovadoras ou que estariam na vanguarda do conhecimento acabam tendo pouco ou nulo espaço.

Outra influência importante refere-se ao ENADE, pois em função da avaliação, muitas instituições balizam seus cursos, material de ensino e conteúdo programático, a fim de ter um bom desempenho na avaliação. Nesse quesito, por exemplo, ganham destaque os livros que os docentes sabem ser utilizados para preparação das questões.

Como fontes de inspiração ao projeto pedagógico do curso, ainda apareceram o Conselho Regional de Contabilidade (CRC), porém, numa escala bem inferior, já que a cobrança da avaliação é relativamente fácil de ser atendida; e o currículo mundial, que foi mencionado apenas pela IP, logo, acaba indiretamente influenciando as que seguem suas diretrizes, comportamento mais abertamente declarado em IESs de menor expressão. Além desses, outros *rankings* de avaliação institucional alimentam mudanças, como a troca de coordenadores ou a percepção de sucesso da instituição:

Mas a gente percebe que uma boa parte daquilo que a gente tem intenção de que o aluno conheça, ele deve conhecer mesmo, porque a gente vê que nas pesquisas, por exemplo, pelo RUF (*Ranking* Universitário da Folha), que o pessoal contrata os alunos porque eles os acham bem preparados. (Entrevistado 5a).

Outras dificuldades práticas para a estrutura de um curso de graduação envolvem a incerteza quanto ao encontro de docentes com conhecimento técnico adequado para tal função. Nas escolas de ponta isso não é problema, mas nas demais escolas esse ponto é um fator limitante ao próprio desenvolvimento do plano pedagógico.

Como resultado destas influências alguns movimentos têm sido sentidos: adequação das disciplinas para contemplar adequadamente os conteúdos advindos do IFRS; diminuição de cargas horárias tidas como “acessórias”, por exemplo, direito e humanidades; aumento de carga horária de disciplinas relacionadas a Sistemas de Informação; sinalização de uma terceira área com força nas faculdades de primeira linha (Finanças). Um dos entrevistados reforça que esse último ponto se deve, em geral, à *expertise* dos professores do curso, que acaba sendo aproveitada.

Outro ponto de destaque é a adequação dos cursos ao conteúdo do IFRS, que nitidamente teve um impacto na demanda e estrutura pedagógica dos cursos, bem como na ênfase dada aos conteúdos de gestão e outras áreas.

Ampliando um aspecto já mencionado, historicamente, a escassez de professores na área tem sido um desafio. Esse ponto comumente leva docentes, que nem sempre são da área

requisitada, a ministrarem disciplinas sem necessariamente ter tido contato com elas. Esse fato não é isolado, tampouco privilégio dos novatos, pois no caso de falta de professores, qualquer docente pode ser requisitado a ministrar uma disciplina que não seja sua *expertise*. Um dos entrevistados menciona o caso da criação do curso de sua universidade, idealizado pelo único docente com formação em Ciências Contábeis que havia na época (Entrevistado 10), ponto que sinaliza tanto a carência de professores quanto a influência da visão de mundo desse indivíduo na formação do curso. Não por acaso, na referida universidade, a carga horária das disciplinas de Contabilidade Financeira chega a 90% do curso. Em alguns casos, isso chega a divergir da missão do curso, que tem o objetivo declarado de formar gestores, porém, as disciplinas para tal finalidade são optativas, quando existem (Entrevistados 10 e 11).

Apesar de nem sempre atuar expressivamente na construção do curso, o docente é o responsável pela disseminação de fato do conteúdo. Nesse caso, seu conhecimento e entusiasmo podem fazer diferença ao inspirar um aluno por um tema ou, até mesmo, seguir carreira acadêmica.

O professor também é o responsável pelas iniciativas de aplicação de cunho prático para os alunos, já que na grade do curso não há muito espaço para isso. Logo, se ele não faz tal junção, isso não ocorre na formação do aluno. O curso de Engenharia seria o mais aberto a esse tipo de iniciativa, uma vez que sua natureza prescinde de aplicação prática, como mencionado na Categoria 1 (Domínio).

Este fator, bem como outras iniciativas de interdisciplinaridade, fica prejudicado pela realidade nacional:

Eu fiz doutorado em educação e o pessoal sempre fala de interdisciplinaridade e, assim, eu sou bastante pragmático com isso. Acho difícil acontecer, considerando a realidade do ensino superior no Brasil, na qual a maioria dos professores são horistas: professor que vem aqui, faz tudo correto, dá a aula que deve e vai embora. Ele não tem um tempo para ficar pensando. Se ele isoladamente já é um pouco difícil, você imagina ele encontrar com outro para fazer alguma coisa desse tipo. Então, interdisciplinaridade acontece, mas por situações individuais. (Entrevistado 2).

Outro ponto mencionado é o fato de que o professor tende a enfatizar aquilo que ele domina. Sobre o questionamento de quem são os pares nas IES privadas encontrou-se: “Basicamente, eles são vindos de escolas não de primeira linha (a grande parte não de primeira linha) e a maior parte, 90%, são especialistas. Então eles apenas replicam aquilo que eles aprenderam em sala de aula.” (Entrevistado 1). Nesses casos, uma mesma disciplina pode ter conteúdos completamente distintos. Como geralmente não há um controle entre o que está

na ementa e o que efetivamente é dado em sala de aula, o docente fica livre para propor ou alterar o conteúdo ministrado de fato.

O professor, principalmente se ele se não tiver muito conhecimento, ele vai sempre ficar limitado a poucos tópicos, poucas técnicas, poucas opções, mesmo porque, o ponto de restrição dele é o conhecimento, que ele adquiriu e que nem sempre tem muitas condições de avançar. (Entrevistado 1).

Há algum tempo já que nós sabemos que uma parte importante dos nossos professores não cumprem os programas e as ementas definidas pelo colegiado, porque na universidade pública é assim. . . . o nosso curso tem muitos professores em regime parcial. Hoje atualmente no nosso quadro mais da metade é regime parcial, professor que trabalha e dá aula. Como articulam os alunos, quem dá aula não trabalha. Então esse pessoal não tem tempo de se atualizar, não tem tempo de estudar para dar uma disciplina nova, entendeu? E os professores em tempo integral, quando pegam uma disciplina que está fora da *expertise*, digamos assim, da prática dele de ensino, eles também não se esforçam para aprender aquilo ali. Então acho que a maior dificuldade para o cumprimento desses programas são os professores mesmo. (Entrevistado 11).

No que tange às sugestões ou modificações visando alinhar o conteúdo do curso, um fator adicional que apareceu, especialmente nas IES públicas, foi a questão burocrática, haja vista que há um procedimento a ser seguido em função da mudança de regras que afeta as turmas que já estão em andamento. Na instituição privada parece haver mais liberdade e menos burocracia para sugerir e alterar os programas de ensino.

Além do conhecimento, entusiasmo e atenção a aplicações práticas, o *background* do professor é outro grande balizador, tanto em termos de experiência de mercado (prática) quanto de formação acadêmica. Por exemplo, professores especialistas tendem a direcionar suas aulas pelos livros e por sua experiência vivencial. Já os professores com bagagem acadêmica optam também pela inclusão de artigos e discussões críticas sobre os temas tratados. Sobre o material e experiência de mercado levada pelo especialista à sala de aula, tem-se que:

. . . uma prática que vai consigo aí cheia de vícios e situações que são questionadas pela teoria. Os professores mestres e doutores acabam levando muito mais a academia, muito mais teoria, e a crença de que a teoria realmente acaba sobrepondo à prática na resolução de problemas. (Entrevistado 8).

Eu era professor de graduação, já tinha uns 10 anos de professor de graduação, e praticamente o que eu usava na sala de aula eram livros. O mestrado me ensinou a trabalhar com artigos. (Entrevistado 13).

Eu diria que o profissional, aquele que trabalhou no mercado, trabalha ou trabalhou no mercado, ele tem muito mais facilidade para trazer exemplos e conteúdos práticos. Agora o professor profissional, aquele que fez mestrado, doutorado, nunca trabalhou na vida, esse aí tem muita dificuldade de trazer exemplo prático. (Entrevistado 5a).

Nesse ponto, nota-se uma controvérsia, pois tanto a bagagem profissional quanto a experiência acadêmica são referendadas na área, por isso, o equilíbrio entre teoria e prática nesse aspecto está longe de ser uma unanimidade.

Os livros têm papel fundamental tanto nos cursos de graduação quanto de pós, mas especialmente nos primeiros. No entanto, o surgimento de novos títulos tem influência direta no processo de avaliação conduzido pela CAPES:

Só que a gente virou assim um pouco, em relação a CAPES, a gente virou um pouco *Homus Economicus*, sempre que pergunta uma coisa, se pergunta quantos pontinhos dá isso. Então a gente virou meio mercenário em relação a essas coisas. Ninguém mais hoje pergunta para a Editora Atlas quanto é que vai ganhar publicando um livro, não quer nem saber se vai entrar dinheiro ou não vai entrar, quer saber se vão entrar pontinhos. Então essa coisa assim, eu acho que se perdeu um pouco desse papel docente, efetivamente, que o pesquisador deveria ter. Acho importante ter contribuição científica, mas também não pode ser esquecido o papel do docente propriamente dito. . . Eu acho que a CAPES focou muito na questão da pesquisa e esqueceu também o papel que nós temos, que é um papel de ensino, de formação de mestres, mestres para ensino. Por quê? Porque eu acho que esse papel de mestres é importantíssimo e os livros, por trazerem uma literatura já consolidada e conter um aspecto didático, têm um papel importante nisso. A CAPES praticamente ignorou a contribuição dos livros, os livros hoje tem uma pequena chance de contribuir para o currículo do autor. (Entrevistado 17).

O processo de não incentivo em termos de pontuação aos livros se deve a uma situação anterior, onde havia, por exemplo, replicação de uma mesma obra, com poucas alterações e contribuições, e isso era pontuado sem muita ênfase no aspecto qualitativo, da efetiva inovação ou contribuição. O reflexo disso é que os pesquisadores mais experientes não tem dedicado tanta atenção a esse ponto, ficando a tarefa nas mãos de pesquisadores novatos ou alunos de pós-graduação, cuja contribuição possivelmente é menor em relação aos mais experientes.

Na pós-graduação os livros dividem espaço com os artigos científicos, que costumam ser a preferência e recomendação principal. Em função das dificuldades de GEC e CG se estabelecerem, há uma falta de delimitação clara entre os temas e conceitos nesses materiais, que na prática muitas vezes refletem sobreposição de conteúdo e pesquisas apoiadas em bases teóricas questionáveis e geralmente não consensuais.

Outro paradigma associado à CG se refere ao desafio de encontrar docentes devidamente qualificados para ministrar tais disciplinas, como abordado por um dos entrevistados:

A área de gerencial é criticada porque . . . quando a pessoa não sabe financeira, no curso de Contabilidade, “ah, coloca na gerencial, que gerencial aceita qualquer coisa”, entendeu? Aí hoje a gente tem esse problema aqui, a pessoa não serve para lecionar nenhuma disciplina de Contabilidade Financeira, aí colocam lá qualquer uma que seja na área de gerencial, que aí ela se vira. (Entrevistado 11).

O comentário está historicamente também ligado ao fato de não haver um número expressivo de professores da área, assim, docentes de outras formações eram naturalmente alocados na disciplina, o que não garantiria que tivessem um conhecimento específico nesse tema.

Voltando ao ponto anterior, a *expertise* do docente é algo tão determinante que muitos cursos de pós-graduação têm seu projeto e estrutura baseado nisso. E, nesses casos, as disciplinas tendem a se “petrificar”, haja vista que são os mesmos professores que compõe os programas de pós-graduação e vão reforçar temas do seu interesse. Outro efeito é a criação de cursos em função desse ponto:

A linha é estruturada em cima da *expertise* do nosso corpo docente. Então na verdade quem determina as linhas é o que nós temos para oferecer. O nosso curso foi estruturado em função da nossa *expertise*. Não é o que nós gostaríamos de fazer, é o que nós temos condição de oferecer e também tendo aquele viés de que a CAPES entenda que nós temos capacidade para isso. (Entrevistado 14).

Nós não somos muito diferentes dos outros cursos. Os professores têm certa linha de formação, de interesse, e nós vamos juntando os retalhos, talvez a colcha fique bonita, talvez a colcha não fique bonita. É o modo que, eu diria, nós provavelmente temos e outros programas também... Não é a forma que eu gostaria, por exemplo, na última reunião, nós credenciamos dois ou três professores. Não é o programa que definiu o que ele vai fazer, ele definiu, porque esse professor entrou no programa vai ter mais uma disciplina de. . . entendeu? Não existe um planejamento de longo prazo, uma programação. (Entrevistado 15).

A avaliação da CAPES, que seria quem controla a área, concentra seus critérios na produção científica relacionada à pesquisa, mas menor foco é dado ao conteúdo propriamente dito dos cursos.

Tirando o foco de observação do docente e passando para o aluno, há dificuldades operacionais em relação ao repasse dos conceitos, pois cada curso de graduação exige um perfil composto de diferentes competências, habilidades e atitudes dos seus alunos.

No curso de Ciências Contábeis, por exemplo, é fácil encontrar problemas para a aplicação de conceitos de microeconomia, pois depende de um conhecimento um pouco mais avançado de matemática, o que não é regularmente exigido aos alunos de contábeis:

. . . nos EUA, o ensino de custos é muito ancorado em economia, em teoria econômica. . . . e as pesquisas que envolvem custos têm muito a ver também com embasamento econômico. A visão de custos deles é menos funcional do que a nossa, porque aqui no Brasil a gente tem uma visão de custos muito associada à Contabilidade Financeira e, lá fora, a visão de custos é mais voltada para aspectos de controle, o que tem muito a ver com a teoria econômica e, portanto, é uma visão menos voltada para a Contabilidade Financeira. Eu acho que eles têm uma visão lá fora um pouco mais gerencial, de custos mesmo. E aí exige uma formação mais voltada para o conhecimento em economia, técnicas estatísticas e matemáticas. (Entrevistado 11).

A questão é que o contador, no geral, tem dificuldades em modelos matemáticos mais sofisticados, e a gestão de custos tem um potencial grande nos modelos matemáticos e na pesquisa operacional, que não é a área normal ou usual dos contadores... O que os leva a estabelecer ligações com outros profissionais, como matemáticos, engenheiros etc. (Entrevistado 22).

No curso de Engenharia de Produção, o aluno é estimulado a desenvolver mais o raciocínio lógico, fazendo com que a ligação do relatório contábil com o que ele conhece sobre o “chão de fábrica” seja muito rápida. O foco na ênfase em processos e aplicação prática, advinda do enfoque do curso mencionado na Categoria 1 (Domínio), faz também com que haja um maior interesse pela informação com fins de gestão e à compreensão do uso e aplicação da informação gerencial na prática.

No caso do aluno de Ciências Contábeis, o viés do curso e dos professores, no geral, está inclinado à Contabilidade Financeira, como já mencionado. Tal finalidade e motivação leva ao fato de que são exigidas outras características dos alunos, pelo que se entende ser a natureza da sua profissão:

Ciências Contábeis, Contabilidade Societária, Contabilidade Gerencial, é para quem tem nível de concentração, é para quem gosta de detalhe, é para quem vai saber trabalhar em equipe, mas tem que trabalhar também isoladamente, então eu acho que a gente tem esse papel também de falar: “Olha, você é da geração Y, da geração Z, mas não tem jeito, ali na frente, pelo menos em algum momento, você vai ter que parar, concentrar e fazer essas coisas. (Entrevistado 2).

Em análise de custos eu dou matriz, eu utilizo cálculo de matriz quando eu vou trabalhar com decisão de produção com múltiplos produtos. A gente pode fazer esse estudo de várias formas, inclusive programação linear, utilizando a programação linear que está no Excel®. Mas só que antes de chegar lá, em programação linear, eu dou matriz para eles entenderem que eles podem fazer aquilo com matriz. Inclusive quando eu dou Contabilidade de Custos, rateio eu faço por matriz, só que aí é uma dificuldade, porque a matemática é fraca e em Contabilidade Financeira você não precisa dispor dessas ferramentas, é seguir regras e pronto. (Entrevistado 11).

Além da questão das diferentes características exigidas ou desenvolvidas no que diz respeito ao aluno, há que se considerar o nível de maturidade do aluno para compreender os conteúdos da Contabilidade de Gestão, já que esse aluno é geralmente jovem e, por mais que a missão dos cursos envolva prepará-lo para ser gestor, ele em geral ainda exerce tarefas operacionais dentro da empresa (quando trabalha ou estagia), o que talvez coopere para que ele veja utilidade em conteúdos mais técnicos, que de imediato o auxiliarão mais. Isso ainda é mais claro no contexto das IES privadas, em que os alunos de Ciências Contábeis cursam o período noturno, conciliando o curso com atividades profissionais.

Eu acho que a gente tem que ter certa noção, a gente tem que lembrar, que esse aluno vai sair daqui com 21 anos e ele começou a trabalhar com 18, então o nível de maturidade dele é o nível de alguém com 21

anos que tem 3 anos de trabalho. É difícil, tem coisas que só o tempo, e só a experiência. . . (Entrevistado 2).

Onde o aluno se enxerga saindo daqui? Logo que ele saia daqui? Eu não sei, não tenho certeza se ele se enxerga sendo um gerente saindo daqui, está entendendo? Mas nós estamos preparando ele para ser um gerente. . . Como ele não se enxerga sendo um gerente, ele provavelmente vai querer saber mais como se fecha um balanço, uma demonstração do resultado, saber como é que ele explica as variações, do que como tomar decisão... se tem que diminuir custo, se tem que aumentar lucratividade. Eu arriscaria dizer que a primeira coisa que ele pensa é “bom, deixa eu ver se eu sei fechar um balanço”. (Entrevistado 5b).

No caso da Contabilidade, outro ponto importante é a diferença em relação ao que a IES considera sua missão no que tange à formação do aluno de graduação.

Para um profissional de liderança, então eu quero um profissional que vá atuar no mercado, não necessariamente com Contabilidade, mas que vá ser um líder onde ele vai trabalhar. A nossa ideia não é formar um tecnicista, então visão crítica é um elemento importante que a gente quer que o aluno saia daqui, para que ele seja um influenciador lá na área de atuação dele. (Entrevistado 4).

Outro caso argumenta sobre a missão do curso: “... nós queremos que seja uma pessoa capaz e habilitada para exercer a função de controle nas empresas” (Entrevistado 5a). Dependendo da localização da IES e do público-alvo, a região (geralmente periférica) carece de profissionais para escritórios de Contabilidade, fato que prescinde de uma formação mais técnica, talvez até aproximada àquela do antigo técnico em Contabilidade. Em outra IES, que está entre as destaques da área, o foco já é a formação do profissional para grandes empresas. Dessa forma, a demanda que será seguida dentro do curso é o que o mercado necessita nessas corporações.

Implicitamente, na pós-graduação, há uma preocupação com a dificuldade da academia em reter talentos, haja vista que não há uma procura expressiva pelos processos seletivos dos cursos de pós-graduação, o que pode levar a selecionar pessoas que não tenham real condição de fazer a pesquisa como deveria ser.

Na Contabilidade de Gestão e, nesse contexto a GEC faz parte, esse receio é ainda maior, uma vez que os incentivos à carreira pela trilha da Contabilidade Financeira levam a resultados mais rápidos para o pesquisador no curto prazo. Ademais, há a questão do próprio Mercado profissional, que oferece atrativos significativos em termos de remuneração e carreira já para o jovem durante a graduação, o que faz com que a maioria não considere a possibilidade de uma carreira acadêmica ou tangenciar as duas esferas. Esse último ponto é comum a todos os cursos.

Outro agente que não foi ainda mencionado, mas que corre em paralelo a todo esse contexto são os chamados cursos de especialização, no que se refere à pós-graduação *lato*

*sensu*³. Essa acaba sendo uma das formas de disseminar conhecimento pela Universidade, com claro viés em função do Mercado profissional.

Eu acho que o caminho mais eficaz que nós já tivemos foi o que aconteceu no Brasil, que foram cursos de especialização. Esta, na minha visão, foi uma mudança grande que aconteceu nas organizações. O que eu quero dizer é o seguinte, se nós não tivéssemos desde a década de noventa para cá um *boom* de cursos de MBA (*Master in Business Administration*), na verdade são cursos de treinamentos de executivos, nós estaríamos na idade das pedras. Então isso eu acho que preencheu um *gap* e ajudou muito, melhorou muito a qualidade das coisas que se faz nas empresas. Essa é a minha percepção. Claro, de trinta alunos inscritos que fazem curso de MBA, no fundo tem meia dúzia que vai se preocupar em mudar alguma coisa na prática, mas é pelo menos meia dúzia que vai tentar fazer alguma coisa, antes era zero. (Entrevistado 7).

No que se refere à Estrutura Geral do Ensino, no Brasil, o rodízio de docentes entre universidades não acontece com frequência, o que é prejudicial ao desenvolvimento das áreas, pois dá uma noção de perpetuidade ao docente no cargo.

Sintetizando os pontos colocados até aqui, a recente expansão do ensino superior no Brasil evidencia o passado breve de desenvolvimento da área contábil. Nesse sentido, o processo de formação de docentes e fomento aos cursos faz parte de um histórico que até hoje tem seus resquícios no processo de ensino da área, cuja escassez de profissionais qualificados ainda é uma realidade. A influência da CF também tem impacto na estrutura dos cursos e nas ênfases dadas no processo de formação dos contabilistas. Esse cenário também traz dificuldades em termos de difusão dos conteúdos de CG na prática e iniciativas que proporcionem interdisciplinaridade na formação dos estudantes.

4.2.2.2.1.2 Observação participante

No que tange à observação, um único ponto ficou em evidência sobre o Ensino, que se refere à participação expressiva de alunos de pós-graduação, tanto apresentando trabalhos quanto como ouvintes, nos eventos observados. Tais trabalhos na sua maioria são oriundos de disciplinas de pós-graduação, além dos trabalhos de pesquisa em andamento dos próprios alunos.

³ Ao se referir à pós-graduação, o texto geralmente se refere aos programas *stricto sensu*, exceto quando mencionado, como nesse caso.

4.2.2.2.1.3 Material Adicional

Em relação à Análise do Material adicional, percebeu-se nos cursos analisados fora do Brasil que, nas disciplinas de CG (incluindo as de temas relacionados a custos), bem como na apresentação dos cursos, o discurso é voltado ao ambiente profissional, reforçando a sinergia do Ensino com o mercado.

4.2.2.2.2 Links com a TAR

Observando os elementos analisados, a IES concentra o núcleo do ensino, tendo a CAPES e o MEC como os agentes de fomento governamental no que diz respeito ao incentivo e fiscalização dos cursos. Cada órgão 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. Agentes similares existem nos outros países consultados.

Como mencionado anteriormente, o mercado é um dos agentes que age no sentido de propor ou induzir conteúdos por ele tidos como importantes. Indiretamente, o *enforcement* legal, por meio do mercado, auxilia na condução da influência de temas potenciais para o ensino, tanto na graduação quanto na pós-graduação.

O coordenador do curso também é um agente importante neste processo, mediando interesses entre os diversos 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.

Outros interesses também são negociados entre docentes e coordenação, fazendo com que os relacionamentos possam ser fator de decisão desde a definição de conteúdos até a indicação para posições. Nesse sentido, coordenadores e docentes podem ser atores e intermediários, a depender da mudança que venham causar. Já a universidade tem ação similar ao macro-ator, à medida que dá visibilidade a esses agentes e detém alguma influência sobre eles.

Os cursos de pós-graduação *lato sensu* apareceram como disseminadores de conhecimento técnico, porém não é possível especificar a dimensão da real contribuição de tais meios.

O 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.

A Figura 3 esboça as ligações entre os principais atores e inscrições atuantes nesse processo.

Figura 3: Esboço das principais relações no Ensino
Fonte: do autor.

A figura relaciona os principais envolvidos na relação do Ensino, a saber, 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 do Ensino.

Os órgãos governamentais atuam como centros de cálculo reunindo seus diversos mecanismos de controle, como a avaliação trienal da CAPES, as visitas aos cursos, o ENADE, entre outros. Os incentivos a novos cursos, no geral, tiveram como efeito o corporativismo, uma vez que o estímulo à formação específica era visto como um meio de fazer crescer a área de Contabilidade, raciocínio também válido para outras áreas. O crescimento das IES ainda gerou a necessidade de docentes, de certa forma influenciando a alocação de indivíduos que não necessariamente tivessem a *expertise* necessária para determinadas disciplinas.

De alguma forma, a menor qualidade de outras IES empodera a IP, pois se espelham nela para balizar seus cursos.

Um dos efeitos dos mecanismos de avaliação é a percepção de sucesso gerada pelo desempenho nessas métricas, podendo levar a uma falsa (ou não) sensação de contribuição.

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

4.2.2.3 Pesquisa

4.2.2.3.1 Descrição das fontes pesquisadas

4.2.2.3.1.1 Entrevistas

Da mesma forma que a Universidade centraliza o repasse de conhecimento por meio dos cursos formais de graduação e pós, a investigação com vistas a novos saberes e descobertas ligadas ao campo científico também é realizada preponderantemente na Universidade.

Na figura dos programas de pós-graduação, as IES fazem pesquisa visando, entre vários aspectos, a conferência de título. Há controvérsias, no entanto, se a academia brasileira hoje está mais voltada ao ensino ou à pesquisa, pois esse ponto não é consenso entre os pesquisados. Por outro lado, o fato está em que a avaliação é realizada sobre a produção científica, essencialmente vinculada à pesquisa.

Também é importante mencionar que não há indícios, exceto casos específicos em empresas de grande porte, da incidência de centros de pesquisa de forma expressiva, o que faz com que a produção científica se concentre preponderantemente nos cursos de mestrado e doutorado (fato primordialmente válido na área contábil). Nesse contexto, o conflito de interesses entre ensino e pesquisa pode pender para ambos os lados, como se pode perceber das falas dos entrevistados:

Os programas de mestrado e doutorado fazem pesquisa de maneira acessória, para cumprir pontuação, para ter mais bolsa, para ter mais alunos, para conferir mais títulos. (Entrevistado 8).

Os nossos PPGs formam pesquisadores, mas não formam professores, docentes. . . . Porque se você for olhar os objetivos da CAPES, formar profissionais, docentes, inclusive de curso superior, e nós estamos

formando só pesquisadores, você pode ver, as disciplinas todas caminham para pesquisa. Agora, para a docência mesmo, nós temos muito pouco. (Entrevistado 14).

. . . o que está acontecendo então a ponto de os programas privilegiarem mais a pesquisa do que o ensino, aí o aluno vai lá para aprender e ninguém diz nada para ele, ele tem que se virar, tem que escrever *paper*, tem que publicar. (Entrevistado 15).

Assim como no que diz respeito ao Ensino, a pesquisa sofre os reflexos pelo fato de ter tido um único curso de doutorado durante anos, de forma que ela ficasse centralizada na IP e, ainda, que o modelo adotado na IP fosse replicado para os demais programas em boa parte dos casos.

Nós temos hoje 9 doutorados no Brasil, se você pegar o ano deles, excluindo o da USP, o primeiro que tem é de 2007, aí você vê, dos 9 programas, 8 foram criados nos últimos 7 anos. Então nós somos uma área ainda muito jovem, nós ainda temos que evoluir bastante nesses aspectos. . . Nós ficamos quase 40 anos com só um curso de doutorado. Isso aí trouxe algumas repercussões. (Entrevistado 14).

Outro ponto problemático nesse quesito se refere ao acesso dos pesquisadores brasileiros de Contabilidade ao material destinado à pesquisa. “Em 2002 a gente ainda tinha um acesso a periódicos internacionais muito reduzido, eu usei uma parcela muito pequena de periódicos internacionais na minha dissertação. Periódicos nacionais, isso a gente tinha acesso, muito impresso e pouco *online*.” (Entrevistado 13). Esse aspecto tem um impacto direto no alcance e qualidade que a pesquisa brasileira em Contabilidade teve, refletindo na área até hoje. Em função desses pontos, até pouco tempo a pesquisa era feita com base em livros:

Se a gente pegar hoje a proporção de livros que eu tenho na lista de referência dos artigos, ela caiu estrondosamente. No Congresso de Custos e mesmo na ANPCONT, caiu muito, hoje o grosso dessas coisas não são livros, são trabalhos de artigos... (Entrevistado 17).

Nessa época também estava começando um processo de estruturação das bases que seriam utilizadas para avaliação da área.

Então o acesso à bibliografia era mais restrito e o processo também era um processo em que a CAPES estava incorporando novos critérios de avaliação para os programas, então isso ainda não estava bem delineado, disseminado... Ainda valia muito a participação em congresso, valia pontos a participação em congresso, então você preparava artigos para a participação em congresso. (Entrevistado 13).

O acesso ampliado e o advento da internet foram fundamentais para mudar o paradigma e os níveis de pesquisa, em um processo que, além de recente, ainda está em andamento.

Uma vez que a pesquisa está centralizada na pós-graduação, a lógica que prevalece é a da relação professor-aluno. Nesse aspecto, faz-se uma distinção entre a mesma relação na graduação, em que a finalidade é o ensino, e na pós-graduação, cujo objetivo principal é a pesquisa. Isso modifica o tom e a dosagem de conteúdo, e é significativo em termos de estabelecimento de relacionamentos, tendo em vista possíveis relações de trocas advindas de parcerias construídas nesse período.

Os alunos podem ou não apresentar um projeto de pesquisa na entrada do curso, geralmente mandatório para o doutoramento; no entanto, o contato com outros temas e realidades por vezes modifica sua ideia inicial. Nesse caso, as correntes principais de pesquisa (*mainstream*) podem exercer algum impacto e influência sobre eles. Dessa forma, os pesquisadores mais jovens sofrem influência tanto de sua vivência pessoal, quanto do orientador ou de temas em voga naquele instante. Desses ingressantes, muitas vezes já é cobrada alguma produção científica também:

Às vezes o indivíduo focou, fez um mestrado bem focado em produção científica, cuidou do Lattes como se fosse um bebê, aí então ele apresenta um bom currículo. E aí claro, tem vantagens na pontuação, no currículo, mas tem desvantagem na experiência. Às vezes isso tem que contar também, no fato que vão lidar com muitas expectativas, a gente também tem algumas preferências, como o professor orientador vai ter algumas preferências na hora da seleção do orientando. (Entrevistado 13).

Recentemente tem havido uma mudança de perfil dos alunos de pós-graduação (doutorado), que antes eram pessoas que na maioria eram docentes e que já tinham saído do mestrado há vários anos e, agora, está migrando para alunos recém-saídos da graduação. Após o curso, o destino desses alunos geralmente era a sala de aula, haja vista que a maior parte deles historicamente já estava envolvida com atividades relacionadas à docência. No curso de Contabilidade esse destino era certo, uma vez que ainda havia uma carência de professores nas instituições, como mencionado na subcategoria anterior (Ensino). Em outros cursos, como o de Engenharia de Produção, há outra sinalização:

A pós-graduação em grande parte é de gente que vai para a área acadêmica, mas acho que uns 30% a 40% vão para a indústria. Então, as indústrias estão montando muitos centros, no caso, as grandes empresas, tem centros de Pesquisa e Desenvolvimento, e nessa, custos é ferramenta também. (Entrevistado 6).

Pelo link existente entre ensino e pesquisa, as disciplinas de pós-graduação incentivam a produção de uma grande quantidade de artigos, que podem servir como critério de avaliação das disciplinas, primeiros ensaios para parcerias de pesquisa ou as dissertações e teses propriamente ditas.

Fora do Brasil, fica explícito que os pesquisadores mais antigos, com viés acadêmico, têm linhas de pesquisa muito bem definidas, seguindo um programa de pesquisa. Outra possibilidade são os chamados “práticos”, que tem um link mais forte com o ambiente empresarial, seja via pesquisa ou projetos de consultoria. Nesses casos, a passagem por vários temas costuma ser a regra.

No Brasil, os pesquisadores parecem ter um tema que seguem, porém nem sempre atrelados a um programa de pesquisa definido, portanto, passando também por várias searas em termos de pesquisa.

Deste contexto, surge dentre os pesquisadores uma clara distinção entre especialistas e generalistas, bem como entre acadêmicos e práticos. Na prática, essa distinção mostra que existe um grupo de pesquisadores mais focados em temas gerais de pesquisa, que se reflete em suas publicações, abrangendo vários tópicos, ainda que dentro da mesma temática macro. Em contrapartida, outro grupo procura um nível de detalhe e especialização mais acentuada sobre um único tema, buscando se tornar uma referência naquele tópico. Há pesquisadores também com foco nitidamente mais acadêmico, enquanto outros têm fortes ligações de consultoria ou relacionamento com os práticos (*practitioners*).

No Brasil, a predominância é de pesquisadores generalistas, enquanto fora, o viés acadêmico se correlaciona mais aos especialistas, e o viés prático ao perfil generalista. Sobre os especialistas, especialmente fora do Brasil, um dos entrevistados comenta:

Eles pegam um artigo e desenvolvem aquilo de maneira muito forte, para você ter ideia, às vezes por anos, mas não são artigos do tipo “*salame-science*”: eles começam a compartilhar, pegam um ponto e aquilo lá eles despedaçam e publicam vinte coisas. Não. Tem um começo, meio e fim. Quem trabalha com isso, não trabalha com aquilo ali, então se você pegar autores clássicos dentro de gerencial, você sabe que... ah, a pessoa que publica sobre controle, avaliação de desempenho – você pega o trabalho dela, durante quinze anos, são quinze anos estudando controle e avaliação de desempenho. (Entrevistado 1).

Fica clara na fala dos pesquisadores, especialmente aqueles de fora do Brasil, a necessidade de fazer uma escolha por um desses perfis em função da impossibilidade de atender todas essas possibilidades.

Outro ponto importante é como esses perfis, refletidos no ambiente da pesquisa, se relacionam ao Ensino, pois o mesmo pesquisador tem uma função docente:

Eu não sei se é possível, também, enquanto pesquisador, você “dar pitaco” em tudo que diz respeito à Gestão Estratégica de Custos. Eu, enquanto professor de uma disciplina, tenho que estar sempre atualizado em tudo, mas eu não sei se um pesquisador de Gestão Estratégica de Custos deveria, se há condições de se aprofundar em tudo. (Entrevistado 4).

Especialmente nos casos onde o tema custos é tratado dentro de outras áreas e pode se correlacionar com qualquer tópico, geralmente há um pequeno grupo ou um único professor na universidade, que acaba centralizando a demanda por pesquisas de tópicos diferentes dentro desse universo. Esse ponto reforça o papel do generalista, ocorrência comum tanto no Brasil quanto fora.

Ainda, é importante inserir nessa discussão o fato de que a Contabilidade está dentro das Ciências Sociais Aplicadas, sendo que CG e GEC só fazem sentido com o seu viés de aplicação nas organizações.

Uma coisa que eu posso dizer a você é que Contabilidade de Gestão é um tópico prático. Contabilidade Financeira pode ser teórica, mas quando você está interessado em Contabilidade de Gestão e Gestão de Custos, você tem que saber as práticas das empresas atualmente. Então, hoje em dia, eu não faço muita pesquisa teórica ou acadêmica, eu faço mais pesquisa prática. (Entrevistado 18).

Nesse sentido, uma corrente de pesquisadores acredita que a pesquisa pode ter diferentes finalidades, e que nem todas elas têm espaço no chamado *mainstream*.

Interdisciplinaridade é muito frutífera em termos de pesquisa. Mas também, isso tem que ser compatível com o fato de que você é requisitado a ser muito especializado ao mesmo tempo. No objetivo de fazer uma boa pesquisa, você precisa ser muito especializado em uma área estreita. E também nesse aspecto nós temos uma contradição, porque, de um lado, você tem que ser especializado e, por outro lado, seria interessante e proveitoso ter possibilidades abertas para investigação de uma perspectiva interdisciplinar. Então, nós temos que gerenciar essa contradição. Isso não é fácil. (Entrevistado 21).

Em contrapartida, a necessidade de legitimidade do pesquisador frente a seus pares, diretamente leva à especialização:

Se você quiser trabalhar nessa área, para ser uma pessoa conhecida internacionalmente, tem que se especializar em alguma coisa. . . E no fundo tem os dois lados, um lado, como professor, sou mais generalista, porque tenho vários doutorandos desenvolvendo seus projetos. Agora: qual a importância de ser especialista? Para eu publicar em revistas boas e para ser conhecido numa área. Assim, você nunca vai ser muito conhecido se trabalhar em muitas áreas, porque é impossível... começa a ganhar massa crítica quando as pessoas vão apreciando e querem trabalhar sobre aquele tema, querem dar um *input* àquele tema. (Entrevistado 22).

Deste grupo de participantes principais e de acordo com os perfis mencionados, surgem eventos, associações, grupos e periódicos dedicados às funções de pesquisa e disseminação, auxiliando no processo de continuidade da área.

Os congressos em geral são considerados estágios iniciais da pesquisa, fóruns para debater ideias com vistas a futuras publicações. Outra função que o congresso tem ganhado, e talvez com mais força do que a primeira, é a construção de pontes/relacionamentos entre

pessoas de interesses de investigação comuns. Nesse aspecto, fica claro que esse segundo ponto acaba sendo o objetivo principal em muitos eventos, mesmo internacionais, pois tais eventos são sugeridos como meios para criar e manter relacionamentos, visando futuras parcerias e oportunidades. Pode-se notar o questionamento do papel dos congressos como estágio intermediário da pesquisa a seguir:

As pessoas fizeram *paper*, *paper* para congresso, e aquilo morreu ali, não foi para a revista. Mas a gente continua recebendo um volume grande de *papers* ainda para revistas. Sabe, curiosamente, tem um grande volume de *papers* que vão para a revista, de pessoas que nem passaram por congressos e querem fazer o *paper*. (Entrevistado 7).

. . . as pessoas fazem pesquisas, na minha leitura, obviamente, não porque elas têm motivação para fazer pesquisa, mas porque elas tem dificuldade e porque elas são, muitas vezes, condicionadas, obrigadas, a um contexto, ou de uma disciplina que te exige isso, ou então porque tem um congresso que te interessa, mas para viabilizar a sua ida, às vezes até financeira, ter verba, para pedir para os órgãos de fomento, você tem que ter um trabalho para apresentar. (Entrevistado 4).

Um dado que suporta este argumento é trazido por outro entrevistado, que menciona a baixa taxa de conversão de artigos de congressos para periódicos. Logo, a finalidade acaba sendo o congresso e não a publicação.

Outro ponto que seria prejudicial à finalidade de debater ideias é que nem todos estão dispostos a debater e, no ambiente nacional, aparecem evidências de que muitos participantes desse tipo de evento podem encarar o debate como algo pessoal:

. . . acho que é próprio do perfil dos contadores, você vem para os congressos, as pessoas tem medo de debater. Se alguém faz uma pergunta um pouco mais pesada, a pessoa já fala “ah, tá querendo me derrubar?” Não, é para construir. (Entrevistado 15).

A gente é capaz de discutir a contribuição científica e criticar o autor sem criticar a pessoa do autor. Se eu estiver criticando o livro do professor Eliseu Martins ou do professor Iudícibus, ou do Kaplan, ou de quem quer seja, eu não estou criticando a pessoa, eu estou criticando aquele texto e a crítica pode ser, obviamente, construtiva. (Entrevistado 17).

Outra percepção no meio é de que os congressos servem apenas aos jovens pesquisadores, em início de carreira, embora nesse caso não haja um senso comum sobre isso. Notam-se, então, diferentes percepções sobre a função dos congressos pelos participantes do meio: debate de ideias, construção de relacionamentos ou parte do caminho dos novos pesquisadores.

Eu diria que as conferências e seminários são ocasiões para conhecer pessoas, trocar ideias sobre a pesquisa que você está desenvolvendo e ter discussões sobre os seus resultados. Eles ainda são momentos muito importantes para o pesquisador. Eu diria que eles são muito mais importantes para um jovem investigador, por causa da possibilidade de propor uma investigação e ter sugestões, e assim por

diante. Então, nesse aspecto, é importante. Eu diria que a tendência é que algumas conferências tendem a se tornar redes muito próximas. Você vai encontrar muitas conferências assim, por exemplo, em Contabilidade de Gestão. Eu diria que há relativamente várias conferências que, no final da história, são atendidas por pessoas que concordam em um determinado ponto de vista da investigação ou de uma determinada metodologia de pesquisa, e uma certa maneira de fazer pesquisa. (Entrevistado 21).

Fora do Brasil não existem eventos específicos sobre custos, mas alguns foram apontados como sendo os mais importantes pelos entrevistados: *European Accounting Association Congress*, *American Accounting Association Congress*, *New Directions on Management Accounting*, *Performance Management Seminar* e *Manufacturing Accounting Research Conference*. O terceiro e o quinto eventos foram destacados como sendo os mais específicos para encontrar trabalhos relacionados a custos, e também com forte aplicação prática, enquanto o primeiro seria mais relacionado ao aspecto social.

O pesquisador da Alemanha mencionou a conferência ACMAR (*Annual Conference for Management Accounting Research*) que, embora seja local, é oferecida em inglês, mostrando a importância de falar o idioma das pesquisas para ter reconhecimento e alcance frente à comunidade acadêmica internacional. Esse é outro aspecto ainda insipiente no Brasil, pois somente há pouco tempo os eventos começaram a abrir esse tipo de espaço em outros idiomas, embora os periódicos já tivessem tal iniciativa, mas com um baixo número de adesões.

No Brasil, os eventos mais citados foram: Congresso Brasileiro de Custos, Congresso da Anpcont e Congresso Internacional de Custos. No caso do CBC, que seria um dos principais eventos para disseminar o assunto no país, há controvérsia entre os pesquisadores sobre a utilidade e nível de qualidade dos trabalhos apresentados. Enquanto alguns julgam o nível dos trabalhos inferior e a qualidade questionável, tanto em termos teóricos quanto metodológicos; outros argumentam que o CBC atende a diferentes públicos em diferentes estágios de conhecimento, desenvolvimento e pesquisa. Dessa forma, o aluno de graduação, por exemplo, estaria assessorado em termos de um evento que não seja exclusivamente dedicado ao aspecto acadêmico.

. . . mas aí eu acho que em algum momento as pessoas perdem um pouquinho a noção, eles descolam da realidade um pouquinho que tem o aluno de graduação, que tem que começar em algum lugar, tem o aluno de pós-graduação, mesmo de mestrado, só tem dois anos, você não vai conseguir lá naquela primeira revista, de cara. (Entrevistado 16).

Essa percepção está, de certa forma, relacionada ao fato de que o Congresso e, indiretamente, a Associação Brasileira de Custos, iniciaram com um propósito e, ao longo do tempo, foram migrando em termos de objetivo:

A ideia original é que a Associação fosse um espaço para congregar profissionais e pesquisadores da área de custos, mas que não tinha tanta preocupação com o rigor científico. Isso com o tempo cresceu, à medida que a própria CAPES passou a exigir mais rigor desses espaços acadêmicos, vamos dizer assim, desses espaços intelectuais e, ao mesmo tempo, a Associação passou um pouco por essa readequação, porque em grande parte os próprios membros da diretoria, no início, eram, na média, com menor titulação, menor qualificação acadêmica. Então a preocupação não era tão grande com os aspectos acadêmicos. Com o tempo isso mudou, tanto é que hoje, dos membros da diretoria, somente um deles não tem doutorado e, quando isso começou, praticamente um só tinha doutorado, dos participantes. Então, isso mudou. Por exemplo, nós tínhamos uma mudança também no próprio comitê científico, que até 2003, 2004 incluía mestres, parou de incluir, hoje só temos doutores no comitê científico. Então isso foi uma mudança, em parte, pelos incentivos da CAPES, mas em parte também pela própria readequação da Associação. Quer dizer, com a Associação ficando uma pouco mais velha, veterana, experiente, os membros também se tornaram mais qualificados e aí o grau de exigência cresceu. . . Então, de dez anos para cá, esse novo formato foi sendo construído e, eu posso dizer assim, com alguma segurança, que já há seis, sete anos, isso está consolidado, e aí a gente vai para outras pequenas melhorias. (Entrevistado 17).

Sobre o surgimento da Associação Brasileira de Custos e a pesquisa em GEC, verificou-se:

Eu diria o seguinte: ela era uma discussão inexistente lá em 1970, 1980. E com o esforço que nós fizemos – alguns professores: o Professor Masayuki e seus discípulos, e mais alguns, com a criação da Associação Brasileira de Custos, ampliou bem o número de pessoas interessadas no tema. (Entrevistado 9).

Outro entrevistado comenta que a necessidade pela geração de receita nos eventos, especificamente nesse caso quando ele é a única fonte de recursos, gera alguns dilemas. Sobre a motivação para tais mudanças no CBC, tem-se:

E nós, ainda que nós tenhamos mantido algumas coisas com a característica original que nós tínhamos, algumas, vamos dizer assim, concessões com relação à CAPES, nós fizemos para manter a atração aos professores de PPGs. . . A causa está em grande parte no aperto dos critérios da CAPES, lá nos anos 2000, e no caso da Associação Brasileira de Custos uma readequação da Associação. . . porque, na verdade, a Associação chegou naquela situação em um beco sem saída, de dois pontos de vista: do ponto de vista da sustentabilidade e do ponto de vista acadêmico, ou seja, ou ela se adequava às normas da CAPES, e aí com isso mantinha a atratividade para os docentes envolvidos em PPGs (e ela fez isso, de uma forma até rápida), e ainda, ela precisava pensar um novo modelo de gestão do seu principal recurso, que é o Congresso. Foi quando a Associação assumiu os congressos. Até 2003, 2004, o congresso era do organizador, hoje o congresso é da Associação, todo o aspecto acadêmico, científico é monitorado, gerenciado pela Associação. Até aquela época, o promotor local promovia o congresso de forma absolutamente autônoma e repassava um valor, um percentual das inscrições para a Associação. Aí. . . a Associação assumiu o congresso. (Entrevistado 17).

Outro aspecto que aparece se relaciona ao nível de subjetividade utilizado pelos avaliadores de tais eventos, o que sugere que, além das questões de rigor individual, não há um padrão mínimo estabelecido e comum do que seria qualidade na área contábil como um todo. Ademais, nota-se uma migração dos temas de custos para temas de CG, ou ainda, de

Contabilidade como um todo. Esse é um movimento percebido nos eventos em geral, mas bastante nítido no CBC por parte dos envolvidos.

Ainda sobre os eventos, nota-se que, como citado diretamente por um dos entrevistados, há os eventos de interesse para cada pesquisador, não apenas em termos de perfil (especialista, generalista etc.), como também em termos de rede de relacionamento. É comum a comparação dos eventos de interesse com outros que sequer são conhecidos, a não ser de nome, ou frequentados, pois nitidamente não compõe a *network* do pesquisador.

Os grupos de pesquisa são outro círculo de interesse onde se pode cultivar a rede de relacionamentos e desenvolvimento investigativo propriamente dito. Nesse aspecto, há poucos grupos atuantes relacionados a custos e os grupos relacionados à CG, no geral, tem perdido espaço para a Contabilidade Financeira. Na Engenharia, o comum é que esse assunto apareça envolvido com outros temas de pesquisa.

E no Brasil eu pensava que a área dos custos era uma coisa mais clara, definida, e não é. . . Então em termos internacionais: *management system, production, engineer management, industrial engineering*. . . são esses departamentos, alguns que eu listei agora, que focam questões dos custos . . . acho que foram se especializando em alguma coisa particular, por exemplo, custos logísticos, ou ainda, por exemplo, pesquisa operacional. . . isso nos melhores grupos, até tem um crédito maior por parte da CAPES, são grupos de pesquisa operacional, que tem uma capacidade de publicação imensa e os órgãos de fomento olham muito para isso, para quem publica e se publica muito. (Entrevistado 22).

Um dos entrevistados exemplifica comentando sobre o grupo que ele participa na Europa e que, nos últimos anos, tem migrado seu interesse, originalmente exclusivo em CG, gradativamente para temas de Contabilidade em geral: “ao fim destes 10, talvez 12 anos, foi caminhando, caminhando, foi perdendo essa vertente gerencial e cada vez mais foi ganhando outras componentes da Contabilidade que se afirmam no grupo.” (Entrevistado 22).

Os periódicos são a fonte oficial e mais importante de divulgação da pesquisa científica. Apesar de haver uma liberdade por parte do pesquisador para escolher os temas e assuntos aos quais vai se dedicar, não há como negar que os periódicos minimamente afetam o ciclo da pesquisa: “... eventualmente a gente pode estar sendo orientado mais no sentido daquilo que a política editorial das revistas define, está entendendo? Mas de qualquer maneira, eu acho que existe uma grande liberdade, uma liberdade enorme, no sentido da pesquisa.” (Entrevistado 7)

Implicitamente também aparece como fonte de consulta de alguns pesquisadores a influência das *Magazines*, como *Harvard Business Review*. Nesse ponto, notadamente os pesquisadores com ligação aos práticos, em função de trazer *insights* para pesquisa e buscando relevância social: “Revistas de negócios populares, como *Businessweek*, *Fortune* e

The Economist dão *insights* sobre as áreas práticas, com relevância e impacto social. Para a carreira acadêmica, você precisa publicar nos *top journals*.” (Entrevistado 20). Nesse sentido, aparece a importância de ter um delineamento de carreira claro, a fim de direcionar esforços no sentido desejado: “Isto depende do seu propósito, ter impacto na prática significa escrever em *Magazines*, não necessariamente nos *top journals*.” (Entrevistado 20). Veladamente também apareceu algum preconceito da área estritamente acadêmica quanto a esse tipo de literatura.

Nos periódicos, assim como nos congressos, há certo parâmetro a ser seguido que distingue o respectivo grupo de interesse:

Quando você submete para publicação em um periódico, você sabe que tem certas perspectivas de pesquisa, dentro do escopo, e você sabe que o periódico gosta de certos tipos de artigos: qualitativos ou quantitativos. O mesmo está acontecendo com as redes e conferências. Você participa de conferências em que você sabe que a tipologia de pesquisa, ou a metodologia, ou os objetos são apreciados e você pode encontrar lá competências que podem ajudá-lo com sua pesquisa. De um lado, isso é muito natural. É parte da especialização da pesquisa. Mas, por outro lado, o risco é formar grupos muito próximos que não falam uns com os outros, pensando e se apegando cada um à sua verdade da investigação - e contra os outros. Enfim, este é o problema. (Entrevistado 21).

Os *journals* mais citados como tendo referências de CG, nesse caso leiam-se custos incluídos, foram o *Accounting Organization Society* e o *Management Accounting Research*. E de outras áreas: *International Journal of Production Economics*, *Journal of Production Systems* e *Journal of Operations Management*. No Brasil, os periódicos tendem a ser bem abrangentes e, também por isso, publicam de todos os temas. No entanto, um problema implícito é a relevância, pois exceto alguns poucos mais importantes, a grande maioria seria apenas uma forma de representatividade junto à CAPES ou de alocar o grande volume de artigos das pesquisas sobre temas diversos produzidos nos programas de pós-graduação: “. . . essa revista nós a construímos com base nas linhas de pesquisa dos nossos programas. Então a gente procurava na revista dar oportunidade para aqueles artigos que se enquadravam dentro das nossas linhas de pesquisa.” (Entrevistado 14). Não sem razão, a área conta com mais de trinta revistas atualmente, considerado um número muito elevado pela quantidade e jovialidade dos PPGs existentes:

Hoje nós já temos mais vagas em artigos, apesar de falar em produtivismo, nós já temos mais vagas em revistas do que artigos. (Entrevistado 13).

Como a CAPES exige que os programas de pós-graduação tenham uma produção e façam os pontos para serem avaliados, é preciso então que as pessoas publiquem, os professores e corpo discente. Portanto, acabam fazendo muitos manuscritos, produzindo muitos manuscritos e de qualidade extremamente complicada. E aí eu preciso de pontos, meu programa precisa de pontos, a CAPES

precisa avaliar o meu programa, então nós criamos um periódico e temos um veículo para publicar a nossa produção. (Entrevistado 3).

Lentamente também se inicia um processo de internacionalização das revistas nacionais, fortemente influenciado pelas sinalizações dadas via critérios de avaliação da CAPES. Nesse sentido, além de tais critérios, o padrão das revistas internacionais é outro ponto tomado como base. Tal processo é recente, evidenciado como expressivo há menos de cinco anos e ainda alcançando apenas os principais periódicos. Um dos entrevistados comenta que até pouco tempo, o processo de condução da avaliação de artigos pela revista que ele foi editor era muito “caseiro”, no sentido de que o editor praticamente decidia o que seria publicado. A profissionalização nesse sentido, mirando revistas internacionais, também é algo que data menos de dez anos nas principais revistas da área.

O *status* da revista, medido pelos *rankings* de avaliação (que no Brasil são conduzidos pela CAPES) é um diferencial para a recepção de textos, haja vista que os autores têm uma procura do periódico no sentido de envio de textos para serem avaliados. Dessa forma, nas principais revistas, não costuma haver uma situação de não ter trabalhos para serem avaliados, como acontece nas revistas com classificação inferior nesses *rankings*.

No trabalho de *Desk Review* do editor, claramente aparecem as fraquezas da produção científica da área. Faltam aos trabalhos o mínimo de rigor metodológico, como ter começo, meio e fim; seguir uma proposta de metodologia científica etc. Assim, trabalhos com essas características são recusados já de início.

Sobre a evolução dos trabalhos propriamente ditos: “a minha experiência demonstra que nós evoluímos muito, mas não significa que isso é bastante, que isso ainda é representativo.” (Entrevistado 7). O que o consultado quis dizer é que, em termos numéricos, de fato, houve uma evolução:

A CAPES pretende melhorar em termos de quantidade e de qualidade a pós-graduação no Brasil. Por que quantidade? Porque em determinadas áreas não tinha nada, então ela, em algumas áreas ou algumas regiões do país. . . você pega o Amazonas, não tem nada de pós-graduação lá. O Nordeste, agora sim, mas antigamente não tinha quase nada, então ela estava incentivando quantidade, aumentar a quantidade, de zero para um, de zero para dois. Ou em áreas, como em Contabilidade, um doutorado em Contabilidade sempre foi único durante 30 anos, o da USP. Hoje nós temos uma profusão já, profusão não, mas temos uma meia dúzia. Já não é só um. Então, primeiro, esse incentivo à quantidade das coisas, que estão precárias, e a CAPES sempre teve uma preocupação também com a qualidade. E a qualidade se reflete nos critérios que ela faz as avaliações, avalia as revistas e a premiação se dá pelo *ranking* das revistas, a revista é um filtro da qualidade. (Entrevistado 7).

Temas como publicação internacional não faziam parte da linha de frente mesmo na IP há cerca de 15 anos. Cenário diferente ao de hoje, no qual esse assunto está em voga: “Hoje, o

nosso objetivo, obviamente, é avançar cada vez mais na avaliação, e a internacionalização é a bola da vez, é nela que nós estamos investindo.” (Entrevistado 14). Nesse sentido, o aumento da qualidade passa pelo aumento da quantidade:

. . . tem gente que defende a qualidade, a qualidade, a qualidade... eu defendo a quantidade, sabe por que? Porque eu aprendi, por exemplo: qual a chance dos chineses com o tempo terem mais Prêmios Nobel? É muito maior do que em qualquer lugar, porque tem muito mais gente... Evoluiu? Parabéns! Agora vamos para os *papers*: a grande maioria ainda continua fraquíssima. O que ocorre é que agora aumentou a quantidade. (Entrevistado 7).

Sobre qualidade da produção científica, observa-se uma influência direta em relação ao sistema de avaliação, que no Brasil é conduzido pela CAPES: “ela implanta critérios de o que é excelência, o que não é excelência, ela está diretamente ligada em incentivar isso ou aquilo. . .” (Entrevistado 6).

Os critérios de avaliação transformam-se em incentivos, tendo em vista que o crescimento dos PPGs, as liberações de verbas, aprovações de projetos e alavancagem da carreira dos envolvidos estão atrelados a esse sistema de avaliação:

No fundo são os incentivos que devem estar por aí. As pessoas fazem aquilo que são incentivadas a fazer. (Entrevistado 7).

Então eu acho que as agências de fomento tem verba e ajudam, mas a questão é que muitas vezes elas não ajudam os pesquisadores a chegar lá, elas distribuem mais para quem já é pesquisador sênior. (Entrevistado 4).

Sobre este ponto, há forte ligação com as sinalizações indiretamente dadas pela CAPES, ao mesmo tempo em que surge nos pesquisadores a necessidade de legitimidade:

Mas existe nos programas a necessidade dos pesquisadores se legitimarem, da legitimidade. A legitimidade não é só publicar aqui no Brasil, eles acham que vão ter mais legitimidade a hora que também publicam lá fora, então os programas tem esse interesse, embora a CAPES não esteja influenciando diretamente nisso. (Entrevistado 7).

Apesar de ainda não haver um incentivo direto sobre esse ponto, apenas sinalizações, informações, há que se destacar o papel das agências de fomento de forma geral:

As agências de fomento tem um papel importantíssimo, no sentido de dar o suporte, o apoio, porque elas fazem dois papéis: um é o papel econômico e o outro é um papel institucional. A partir do momento que uma agência de fomento valida uma proposta de pesquisa, o que ela está dizendo para a comunidade científica é que aquela pesquisa, aquele tema, aquela abordagem são valiosos. Como nós estamos numa área de Ciências Sociais Aplicadas, o que implica que não há verdades absolutas, mas as verdades são aquilo que a comunidade enxerga como verdades, aliás, isso é um problema sério das Ciências Sociais Aplicadas, é que muitas vezes, qualquer coisa, por mais verdadeira que seja, se não

tiver no chamado *mainstream*, na escola principal, ele simplesmente não é reconhecido, porque está fora do paradigma. Por outro lado, nesse aspecto de revisão por pares que as agências conduzem, elas estão sinalizando para a comunidade o que é importante. Então elas têm esse papel, isso, claro, pode ter um efeito negativo, que é quando ela deixa de reconhecer. (Entrevistado 17).

A CAPES nos regula e nos avalia, ela estabelece os parâmetros pelos quais somos avaliados: produção científica, orientação, essas coisas todas. E também nos avalia em cima disso, ela pega essas métricas e nos avalia. Então, é lógico que nós temos o nosso objetivo enquanto docente, enquanto pesquisa, esse é o lado da academia pura, digamos assim. Depois tem o lado prático, que isso precisa ser validado e reconhecido inicialmente, e aí é que entra então a observação aos parâmetros e às regras estabelecidas pela CAPES. (Entrevistado 14).

Essa concepção do que é verdade no meio e de que aspectos são válidos no sentido de legitimar o trabalho do pesquisador condiciona seu comportamento e visão geral sobre a pesquisa:

No fundo nós somos orientados por aquilo que nos cobram... e aí eu sou um professor e eu preciso fazer pesquisa, então tenho as minhas pesquisas... E a gente tem uma visão utilitarista, a gente não pensa na pesquisa de uma maneira mais pura, como aquela pesquisa que vai descobrir algo, aquele cientista mesmo que tem os recursos, é financiado, ele está sossegado, ele fica tentando descobrir uma coisa nova... Aqui nós temos um viés, nós temos que fazer a pesquisa porque nós temos que sair com um *paper*. A pesquisa não é o fim. O fim é o *paper*. A gente pensa no *paper*, o produto é o *paper*, o fim é o *paper*, e não a descoberta. Na verdade é invertido tudo isso. Então nós somos orientados a fazer *papers*. (Entrevistado 7).

. . . a gente não tem um programa de pesquisa, o que a gente tem é a elaboração de artigos. (Entrevistado 4).

Nós temos a nossa visão, nosso compromisso com a academia, mas obviamente não podemos fugir à realidade que, se eu não seguir as ordens da CAPES, a minha missão também não vai ser reconhecida, então não tem muito sentido. Realmente a gente olha quais são os parâmetros da CAPES e procuramos atendê-los. (Entrevistado 14).

Outro exemplo relatado mostra o caso de uma instituição que tem a intenção de abrir um programa de mestrado, reforçando a perspectiva utilitarista na qual a área se encontra:

Agora com a entrada de professores novos e com a intenção de abrir um mestrado que os professores estão se envolvendo mais com pesquisa, com projetos de iniciação científica, com publicações de pesquisa, mas é algo mais recente, não é algo que vem de mais tempo não. (Entrevistado 10).

Nesse caso, os professores vão seguir suas linhas de pesquisas prévias e a universidade vai tentar fazer o melhor arranjo possível disso, em função do seu quadro de colaboradores, conforme relata o entrevistado e seguindo o procedimento que as demais instituições têm realizado até aqui, como já comentado.

O processo avaliativo mencionado até aqui faz com que os envolvidos direcionem esforços na busca dos temas que maximizem a relação tempo-recompensa e,

consequentemente, tirem o foco do que não é essencial. Em alguns PPGs, a pressão por publicação é maior do que em outros, dependendo de que lado da lista de classificação o programa se encontre. Isso se reflete na necessidade de ser bem avaliado nas regras quantitativas da CAPES.

Neste aspecto, o efeito prático é que alguns temas ou paradigmas de pesquisa tendem a ser privilegiados em detrimento a outros: “A disponibilidade de grandes bases de dados faz com que hoje a pesquisa quantitativa seja mais visível, juntamente com o desenvolvimento de *software* e *hardware*, que tornam possível a análise de dados cada vez mais rápidos.” (Entrevistado 21). Tal aspecto poderia ajudar a justificar a predileção atual pelo paradigma positivista, representado pelos métodos quantitativos, que compõe o atual *mainstream* da Contabilidade Financeira.

Em contrapartida, a adequação e aplicabilidade desse ferramental à pesquisa envolvendo temas de CG e GEC é controversa:

Eu não penso que isso seja possível para certos tipos de pesquisa em Contabilidade de Gestão, porque uma boa pesquisa nessa área requer a compreensão do contexto da empresa, não apenas do ponto de vista técnico, mas também de um ponto de vista organizacional, porque o impacto da informação no comportamento das pessoas é algo que pode ser insuficientemente capturado por modelos estatísticos. Eu vejo que apenas para as pressões por publicação e exigências dos periódicos melhores classificados, nós iremos ter um desenvolvimento em Contabilidade na pesquisa quantitativa. E isso está acontecendo. Mas se nós pensarmos na possibilidade de ter boas pesquisas em Contabilidade de Gestão, eu diria que a pesquisa qualitativa seria mais adequada, e será mais útil caso se queira produzir boas pesquisas na área. Essa é minha visão. (Entrevistado 21).

Esse viés gera o chamado produtivismo e, nesse contexto, os temas em que há maior gasto de tempo, reflexão teórica ou trabalho de campo acabam sendo deixados em segundo plano ou abandonados por uma parcela expressiva dos pesquisadores:

Tudo que tem visão sistêmica é muito custoso para o pesquisador: custoso em termos de andamento e de produção, porque é muito mais fácil você pegar um modelinho pronto, fazer e aplicar, e você publica: “Oh, que legal, publicou!” (Entrevistado 9).

. . . eu acho que nós ainda temos uma fragilidade metodológica. Acho que isso está melhorando, por exemplo, na parte quantitativa acho que melhorou bastante, porém na parte qualitativa eu acho que nós ainda temos fragilidades do ponto de vista do entendimento de alguns aspectos, alguns cuidados de confiabilidade, validade, por exemplo, nas pesquisas qualitativas. E para gerar saltos em pesquisa, em geral, a gente está falando de trabalhos qualitativos. Os quantitativos são muito bons, com caráter mais confirmatório, mas para gerar saltos nós temos que estimular trabalhos mais qualitativos. E uma outra coisa que a gente não tem tido, mas aí não é só na nossa área, mas é também um pouco na Engenharia, menos na Administração e bastante na Contabilidade, é a questão de ensaios teóricos... (Entrevistado 17).

O reforço a este processo está relacionado não apenas ao paradigma, mas ao fato de que os temas em evidência geralmente não trazem inovações, são repetições de trabalhos anteriores com poucas alterações. Ademais, o esforço na construção da teoria é diminuto, uma vez que há poucos espaços para publicar esse tipo de assunto. O uso de teorias alternativas, como as teorias críticas, que poderiam trazer outros *insights* para o campo da gestão, é deixado de lado.

Outro ponto recorrente neste aspecto diz respeito aos temas da moda, que acabam gerando uma gama significativa de trabalhos, mas que muitas vezes tem a sua contribuição científica questionável e por um período de tempo muito restrito. Como exemplos foram mais citados o IFRS e o TDABC. Por outro lado, os pesquisadores percebem também uma aderência por parte dos eventos e *journals* no sentido de receptividade frente a esses temas, o que gera o movimento citado.

De vez em quando o vento sopra para um lado ou para outro, você sabe que nesse momento o vento sopra muito mais para a Contabilidade Financeira, em função das normas internacionais, enfim. . . Nós temos, claro, influência desses ventos também no nosso curso, porque nós mandamos também os nossos trabalhos para os congressos, para as revistas e, às vezes, só porque o tema é novo, porque o vento sopra a favor, por exemplo, aí você aprova e quando. . . você nem mandaria, mas o vento está soprando. . . (Entrevistado 15).

Outro ponto que impacta a pesquisa é o que foi chamado de corporativismo pelos entrevistados. A lógica utilizada durante muito tempo foi incentivar a formação específica na área do respectivo PPG, o que em um primeiro momento visava ampliar o número de pessoas qualificadas e especialistas, e no decorrer do tempo tem feito com que formações pluralistas (como alguns dos entrevistados que tem a formação de bacharelado, mestrado e doutorado em áreas diferentes) deixem de existir, uma vez que os concursos geralmente privilegiam formações da mesma área. Essa diretriz é válida para todas as áreas e não somente a Contabilidade. Um exemplo é dado no curso de Engenharia: “. . . os cursos quando vão ser avaliados, se não tem 100% de engenheiros, eles não são avaliados no topo. Então a tendência é se fazer concursos só para quem já é formado em Engenharia.” (Entrevistado 12).

A mesma lógica acaba se estendendo pelos periódicos e órgãos de classe: “Os *journals*, por exemplo, no Brasil, são muito corporativistas. Os de Contabilidade, por exemplo, só aceitam contadores. Já publiquei em revistas de Contabilidade, mas porque tinha como coautor ao menos um contador. Então tem uma autoproteção corporativista que dificulta.” (Entrevistado 6).

Uma possibilidade a esse ponto é comentada por outro entrevistado, que reforça a influência que o aspecto profissional (técnico-prático) ainda tem na área:

Até pouco tempo atrás tinha um conjunto de revistas que eu não poderia publicar, porque eu não tinha o registro no CRC. E o que vai acontecer amanhã ou depois é que talvez eu acabe editor de uma revista dessas, uma coisa que era impensável há 10 ou 12 anos, um engenheiro publicando numa revista de Contabilidade, daqui uns dias o engenheiro vai ser o editor da revista de Contabilidade. Essa interferência do aspecto profissional na nossa área, na minha opinião, foi também responsável por um certo atraso em relação ao desenvolvimento científico das outras áreas, isso foi um problema. Até hoje ainda existe uma certa interferência, mas ela é muito menor. (Entrevistado 17).

A forma também, na qual os periódicos são apresentados e classificados, mostra o estágio da produção em Ciências Contábeis em detrimento a outras áreas.

A própria CAPES, a maneira de ela segmentar muito o conhecimento, isso dificulta. Aquela segmentação, então, o tal do Qualis, que tem revistas da produção que lá são A1, A2 e para nós ela é B2. Tem revistas da Contabilidade que lá é A1 e para nós é B3, essa valorização ideológica e corporativista institucionalizada, isso dificulta. Acaba o contador tendo que escolher 3 ou 4 revistas, o engenheiro outras revistas, e não pode fazer justamente essa transliteração. (Entrevistado 6).

Novamente na Pesquisa, tal qual no Ensino, nota-se uma dificuldade na transposição entre o que se ensina na academia e o que ocorre na prática. A despeito do primeiro necessariamente precisar estar à frente do segundo para que o conhecimento científico avance, a queixa geral é uma carência por relevância; em outras palavras, pesquisas que de fato tenham impacto na realidade social, que deem respostas aos problemas enfrentados pela sociedade. Nesse aspecto, estar atrelado a um *mainstream* internacional no que tange ao processo de avaliação desconsidera potenciais necessidades locais:

O sistema institucional analisa só em respeito a comparações com o exterior, ao grau do desenvolvimento da ciência quando se compara com outros países e não se olha a nossa situação social, do país. . . Enquanto países desenvolvem grandes relações na universidade com a sociedade, aqui a universidade ainda está distante. . . Estamos no começo ainda de uma sociedade mais ou menos democrática, então isso dificulta. Torna a dar castelos, feudos, implica reconhecimento só de alguns pares, não tem uma forma de realmente derramar-se, um derramamento grande, em massa. (Entrevistado 6).

Outros pesquisadores reforçaram que a pesquisa em CG tem esse potencial:

Eu acho que a área de Contabilidade Gerencial é uma área muito boa para se fazer pesquisa, com as dificuldades, ela tem dificuldades para fazer pesquisa, práticas, mas ela, para quem está envolvido, tem um campo bom de atuação, importante para a sociedade. (Entrevistado 7).

Boa parte do que foi colocado até aqui está diretamente relacionado ao fato de que as condições estruturais para se fazer pesquisa não são das mais incentivadoras. Em geral, os pesquisadores têm que concorrer entre atividades de ensino e pesquisa, com uma carga horária em sala de aula significativa. Nesse sentido, não há docentes com dedicação razoável para pesquisa, principalmente quando em comparação com outros países.

Fora do Brasil, o alvo são os periódicos mais bem avaliados em detrimento à quantidade de artigos publicados. Nesse caso, embora o discurso remeta à qualidade, aqui o que se observa na prática é o caminho inverso. A realidade do pesquisador nacional é conviver com as idas e vindas dos alunos, conciliando as atividades já citadas com funções administrativas. Tais atividades ainda se somam a outros desdobramentos da própria pesquisa, como é o caso da edição de periódicos e da avaliação de artigos no geral. Naturalmente, a atividade que o pesquisador der mais importância remeterá as demais a outro grau de prioridade.

No que diz respeito à estrutura, os pesquisadores do exterior mencionaram alguns pontos que facilitam sua vida em relação a outros locais, como carga horária reduzida ou períodos para foco exclusivo em pesquisa, formalmente concedidos pela universidade.

Outra comparação neste aspecto diz respeito ao conteúdo dos trabalhos propriamente dito que, embora a percepção dos consultados seja por qualidade superior, um depoimento mostra práticas que questionam os processos tradicionais de avaliação de artigos também fora do Brasil:

A gente salva mais alguns, mas continua ruim, a grande massa é péssima! E outra, eu recebo artigos internacionais, não são maravilhosos. Não é tão significativamente superior. Eu tive uma revista que eu reprovei um artigo, eles me mandaram para eu aproveitar, para eu orientar, uma revista internacional... eu reprovei o artigo, eles me mandaram de volta. Como quem diz, “veja bem, olha...”, você está entendendo? (Entrevistado 7).

A lógica professor-aluno viabiliza, em certa maneira, a construção da pesquisa, principalmente dentro dos programas de pós-graduação. No entanto, a continuidade dessas pesquisas fica prejudicada, pois a ligação tende a se desfazer com a saída do aluno do PPG.

Eu acho que nós tínhamos uma lógica antes, com um pouco mais de autoridade, em que você tinha uma lógica que as redes eram, grosso modo, tutor e discípulo, guru e discípulo. E o que acontece, invariavelmente, em especial se o guru tem uma postura de guru mesmo, com o tempo o discípulo se liberta e a rede se desfaz. Hoje, com relação a uma discussão que eu acho que o argumento de autoridade diminuiu e, ao mesmo tempo se começa a ter uma discussão mais madura, começa a poder ter uma relação de pesquisa em pares, e isso é importante para estabelecer as redes, porque daí os pares começam a trabalhar como iguais e isso estabelece relações de longo prazo. (Entrevistado 17).

Ao mesmo tempo, as poucas iniciativas de redes de pesquisa existentes se dão em função de afinidades e relacionamentos, mais comumente desenvolvidas ainda na época do PPG. Nesse sentido, oportunidades de atuação podem ser conduzidas em função dessas diretrizes; temas e áreas de pesquisas podem ser alterados visando cobrir tais espaços, que podem ter algum caminho facilitado em função do histórico. Em muitos casos, notou-se que os vínculos profissionais, nesse aspecto, sobrepõem os temas e problemas de pesquisa em larga escala.

A sinalização hoje é que as agências de fomento têm incentivado projetos que agreguem pessoas de diferentes universidades, embora a maioria ainda não tenha conseguido viabilizar isso. Em contrapartida, as redes informais (por iniciativas dos pesquisadores) mencionadas, acabam ganhando alguma reputação (talvez até mesmo por serem poucas iniciativas), de forma que é comum os pares se referirem a elas, ainda que não saibam ao certo se a parceria ainda existe. Aliás, esse é um ponto interessante: com muita frequência foram mencionadas determinadas pesquisas de assuntos passados como sendo da atualidade, o que mostra que os pesquisadores não sabem ao certo o que os seus pares da mesma área estão fazendo. Veladamente também aparece certa rivalidade ao mencionar temas e pessoas, o que impede que haja intercâmbio em relação ao que tem sido produzido na academia brasileira.

Dentro do ambiente do periódico ou da própria universidade, o suporte e engajamento político é fundamental para alcançar algum posto. Na fala seguinte, a expressão *clã* remete à densidade a que algumas dimensões tácitas relacionais podem chegar.

Tem que ter esse trabalho em equipe, a gente não consegue muitas coisas sozinho, não acredito que a gente vá conseguir muita coisa sozinho, no papel de coordenador de curso tem que trabalhar com equipe, eu tenho que dividir as tarefas e o pessoal estar ciente das responsabilidades. Então todos assumem o seu papel, como se fosse um controle de grupo, um controle de *clã*, a gente se autocontrola, não tem um padrão, não tem nada escrito. (Entrevistado 13).

Apesar das iniciativas pontuais para criação de redes de pesquisa, e da menção à importância dos relacionamentos como forma de movimentação no ambiente acadêmico, o consenso é que no Brasil a pesquisa se encontra em um estágio anterior, de consolidação e, em função disso, é difícil estabelecer redes de pesquisa de fato. A única iniciativa formal, mencionada nesse sentido, é o *Fast Track* Anpcont. Ainda, a CAPES tem sinalizado alguns critérios de avaliação qualitativos que já tem causado algum movimento da parte dos pesquisadores:

A gente fez uma leitura disso lá no programa de pós-graduação e a gente está buscando estabelecer projetos de pesquisa para enviar para as agências de fomento com formação de rede. Não mandar, não mais fazer projeto de pesquisa interno, individual, equipe interna. Claro que às vezes a gente precisa disso, mas também buscar outras formas de pesquisadores. (Entrevistado 13).

No entanto, outros sinalizam problemas para viabilizar tais projetos:

Qual é o problema de produzir em conjunto? É não termos um programa de pesquisa, você está entendendo? (Entrevistado 4).

. . . na nossa área a gente é muito motivado pelos contatos pessoais que se tem... E também eu não vejo a rede que nós temos como algo mais consolidado, para ter uma vivência maior, ao longo do tempo... são redes para temas para pesquisas pontuais, não tem assim uma rede mais formal com uma agenda de temas. (Entrevistado 14).

No exterior o cenário desenhado parece ser outro:

Claramente existe sim formação de redes. E existe um trânsito maior... eu vejo lá que existem dois grupos: um grupo europeu e um grupo norte americano e, esses dois grupos, que são os que mais publicam, na verdade, que tem mais relevância e peso na nossa área. A conversação, ou seja, a relação, os links entre uma rede e outra é bem baixo, a ponto de eu pensar que mesmo lá fora, ter algum tipo de influência ajuda na publicação. Por mais que muitos periódicos sejam *Blind Review*, de alguma forma você ter relacionamentos ajuda a publicar. (Entrevistado 1).

No grupo europeu mencionado, segundo alguns entrevistados, haveria um maior trânsito às abordagens qualitativas. O entrevistado 1 toca em um ponto delicado, pois, de certa forma, questiona um processo aparentemente estável de avaliação. Sobre as evidências por meio das quais se dão essas percepções, o entrevistado aponta:

Dentro desses dois grupos você tem uma enormidade de autores, só que dessa enormidade de autores, a grande maioria publicou uma vez ou no máximo duas, e você tem um conjunto lá de dez, quinze autores que publicaram seis, sete, oito vezes. E você publicar seis, sete, oito vezes num periódico desses... Bom, não é possível que você seja tão bom assim e o resto das pessoas tão ruim assim a ponto de... para mim é a questão da influência. (Entrevistado 1).

Em resumo, na visão de alguns pesquisadores, quem conhece sabe de quem é o texto, e já existe uma rede de recomendações por trás de determinados trabalhos.

Outro ponto observado é a rotatividade dos editores, dentro de um círculo bem seleto de pessoas, o que reforçaria os argumentos citados.

Editores... como é que flutuam esses editores e as indicações para serem editores? São quase que os mesmos. Se você pegar os últimos vinte anos, os dez principais periódicos, os nomes são aqueles nomes que sempre encabeçam a lista dos mais citados. Tem quase que um grupo ali, bem seleto, de quinze, vinte, trinta pessoas, que circulam por esses principais periódicos e que estão lá, sempre presentes nessa rede de publicação. Então, se alguém influencia, são esses quinze, vinte ou trinta aí. (Entrevistado 1).

Outro entrevistado sugere que existe um caminho a se percorrer que passa por especialização, legitimação, relacionamento e reconhecimento:

E para publicar, por exemplo, um aspecto importante é para um investigador hoje em dia, deve escolher dois ou três congressos na sua área por ano, talvez até seja muito, mas no máximo dois ou três, não devia fazer mais, não devia se dispersar com mais. E em termos de revistas, também tem que descobrir quais são as suas duas, três ou quatro revistas de foco. Isso para ganhar consistência, massa crítica e começar a ser conhecido, até porque o patamar seguinte é, por exemplo, publicar numa revista, ser convidado para ser revisor de artigo, depois ser reconhecido, ser convidado para o *Board* da revista, e isso implica especialização. (Entrevistado 22).

Para os pesquisadores com viés mais prático, buscam-se contatos mais com o Mercado profissional, que viabilizam as pesquisas e práticas colaborativas.

Eu acho que as pessoas têm redes. É muito importante ter redes e, eu diria, redes em diferentes áreas. Redes na comunidade acadêmica... se você gostaria de fazer projetos internacionais . . . mas também ter redes com práticos. Se você tem acesso a profissionais, isto é algo que você provavelmente poderia usar para facilitar a pesquisa empírica. Se você tem bons acessos e bons contatos, é muito mais fácil conseguir uma boa taxa de resposta a um questionário ou usar esses contatos para conversas informais. (Entrevistado 19).

Neste sentido, os entrevistados também colocam que nós carecemos de associações mais influentes:

Então, não temos instituições que estão “botando fogo” nos gerenciais. O IMA, nos EUA, o CIMA, na Inglaterra, eles são atuantes, tem muitos associados, estão preocupados sempre em alimentar os associados com informações, treinamentos, entendeu? Então isso aqui é suprido pelo mundo acadêmico paralelo, o mundo acadêmico das fundações. Hoje quem supre isso um pouco são as fundações aqui no Brasil. Algumas fundações fazem esse papel, porque não tem associações que proveem certos treinamentos... (Entrevistado 7).

No meu caso, como membro do IMA, eu tenho procurado por ele, no sentido de que eu uso muitas de suas publicações. Eles publicam livros sobre todos os tipos de temas, que eu busco constantemente. (Entrevistado 18).

Sobre associações proeminentes na área, o pesquisador alemão cita uma associação local que teria o mesmo propósito da anteriormente mencionada:

Schmalenbach foi um dos primeiros acadêmicos alemães no início do século 20, que fez um trabalho fundamental na Contabilidade de Custos. Esta associação é nomeada em sua homenagem. Eu sou membro de um comitê sobre Contabilidade de Gestão. . . É uma associação de acadêmicos e práticos alemães. Nela nos encontramos cerca de três a quatro vezes por ano e discutimos questões sobre Contabilidade de Custos e sobre Contabilidade de Gestão. É uma plataforma para a partilha de experiências entre acadêmicos e profissionais. (Entrevistado 19).

O ponto de contato com os práticos talvez seja um aspecto a ser repensado no ambiente acadêmico, principalmente nacional e na área contábil, uma vez que boa parte dos entrevistados considera que a dificuldade de acesso aos dados é um dos maiores problemas nas pesquisas envolvendo GEC e CG. Além de espantar potenciais interessados na área, a dificuldade de acesso aos dados inibe a profundidade dos estudos em custos e temas correlatos. Isso também remete ao fato que os temas com maior êxito fora do Brasil geralmente estão mais voltados à utilidade no mundo prático.

Refazer esta ponte requer um caminho contrário ao que tem sido percebido: “Eu não vejo, me parece que a academia também está se tornando por si só autossustentável e autossuficiente.” (Entrevistado 15). Isso diz respeito ao aspecto de que “a questão é que investigar custos obriga a sair da universidade. . . enquanto que a pesquisa operacional é uma coisa que se faz dentro de portas, consegue se fazer.” (Entrevistado 22).

Dentro da academia, especialmente na área contábil, também falta estabelecer critérios do que é minimamente aceitável:

E aí, até por provocação, pergunto de vez em quando para algum colega, o que é uma tese? Sai cada coisa, cada um entende de uma maneira diferente. Então, não significa que nós temos que seguir um padrão, não é isso, o mundo não pode ser tudo igual, unanimidade não cria nada, é bom que tenha diversidade. Mas o que é o mínimo aceitável. (Entrevistado 15).

Falta aos participantes da área conhecer os processos da pesquisa (*modus operandi*) e requisitos mínimos, o que diminuiria a incidência de problemas como o envio de trabalhos a periódicos na forma de relatórios técnicos ou sem nenhuma ideia de aspectos metodológicos. Essas disparidades são vistas, inclusive, em pesquisadores mais experientes, citando um caso de um pesquisador que montou um grupo de pesquisa para viabilizar a aplicação de uma técnica, quando, na verdade, o caminho da pesquisa natural parte do problema.

Alguns aspectos comportamentais também compõe o contexto de pesquisa no Brasil, como: rivalidade entre professores, departamentos e universidades; percepção de sucesso; senso de posse etc. Sobre os desafios para o avanço da área no Brasil, encontrou-se:

É cultural, integração, tirar o corporativismo, pensar grande, generosidade, humildade, não achar que tem donos as áreas, eu não sou dono de custos, nem o contador é dono de custos. Ainda nós somos um país de bacharéis, com uma cultura ibérica entranhada, então eu acho que o maior problema é esse. (Entrevistado 6).

Nós todos, no geral, somos novos nisso, somos novatos, alguns mais novatos, outros nem tanto, e todos nós temos que aprender sobre. Talvez, a dificuldade que eu tenho observado é o grau de abertura de cada um de nós para entender que não sabe nada. . . Então eu diria que o grau de abertura da cabeça de

cada um, nós que complicamos as coisas. Eu diria que o nosso departamento era bem melhor quando não existiam doutores... (Entrevistado 15).

Eu acho que a própria postura das pessoas mudou em relação a isso também. Aquela postura de alguns personagens na nossa área, arrogante, de não admitir uma discordância, praticamente não tem mais espaço hoje. Se alguém fizer isso, alguém dos sêniores hoje fizer isso, com certeza os colegas vão assumir uma postura crítica em relação a isso, coisa que há pouco tempo talvez não acontecesse. Então eu acho que essa evolução do debate, para mim, tanto da ampliação dos temas, do abandono das discussões técnicas e do abandono do argumento de autoridade, demonstra uma maturidade da área. (Entrevistado 17).

O último entrevistado sinaliza uma mudança recente em relação às posturas mais ríspidas, mas que ainda não é a percepção coletiva.

De alguma forma também, a Contabilidade tem passado por mudanças que envolvem, por exemplo, o ambiente tecnológico, a forma como as empresas se organizam etc. E a carência de relevância da pesquisa acadêmica passa por trazer novidades nesses aspectos. O senso comum dos pesquisadores é de uma estagnação em temas de CG, mas ainda mais naqueles relacionados a custos, que parecem não estar conseguindo trazer novas formas de atuação no cenário atual.

Outro ponto recorrente é o conflito de interesses entre a pesquisa na essência e o fazer carreira, inerente aos temas de CG em geral:

A pesquisa nesses temas consome tempo, e isso, às vezes, não é coerente com a necessidade de publicação para fazer carreira acadêmica, e boas pesquisas demandam tempo. A necessidade de produzir rapidamente vai contra esse tipo de pesquisa. É muito mais rápido ter uma base de dados, construir um modelo e elaborar isso por meio de programas estatísticos. (Entrevistado 21).

“Professor, eu queria fazer carreira rápida na universidade”. “Faça Finanças”. Aprenda quatro ou cinco modelos desses econométricos, porque você vai ter um monte de bases de dados prontas, os modelos já rodam sozinhos, você não precisa pensar muito, trabalha com hipóteses muito restritivas e vai poder publicar muito, e fazer carreira rapidinho na universidade, e as revistas vão aceitar os teus trabalhos. Então rapidamente a pessoa faz carreira. Agora, se a pessoa tem uma visão mais filosófica, ela vai sofrer muito mais para fazer carreira. Ela não vai conseguir publicar tanto, ela não vai ter tantas coisas para mostrar, e ainda vai querer publicar, e a revista: “Mas isso aqui não é o objetivo...”. Ela é de um ambiente meio contrário. (Entrevista 9).

Há também um desconforto de alguns pesquisadores em relação à forma como as coisas estão estruturadas, no sentido de que a estrutura atual direciona os pesquisadores para publicações em periódicos de alto impacto; no entanto, necessitaria ter espaços para questões mais técnicas que não são cobertas por tais *journals*.

. . . nós tentamos não escrever porque precisamos produzir, ou porque a revista quer isso, nós temos uma linha de pesquisa, um grupo de pesquisa que vai produzir e vamos mandar para onde encaixar. Eu diria, queremos não cair em tentação do tipo: para publicar em uma revista de alto impacto, A1 internacional, nós temos que escolher e fazer assim. Nós não queremos fazer isso ainda. Ah, tem que

citar dois textos de autores da revista. . . Não dá. Até porque nessa área. . . Tem alguns aspectos de custos que são muito técnicos, eu diria, as bases você não vai encontrar nas revistas de alto impacto. Não tem validade? Tem, são questões mais técnicas, mais operacionais, talvez não tenha espaço para discussão lá em cima. (Entrevistado 15).

Além disso, diferenças de estrutura e necessidades regionais não são contempladas na estrutura atual:

Eu faço avaliação de um curso de graduação lá no interior. . . Poxa, eu não posso imaginar que as pessoas lá estejam fazendo pesquisa do jeito que nós estamos fazendo na Universidade Federal. . . mas as regras que são postas, “ah, tem que ter tantos doutores, tem que fazer isso, tem que fazer aquilo. . .” (Entrevistado 15).

Finalizando o Contexto da Pesquisa, pode-se mencionar a questão das políticas de governo, cujo incentivo indiretamente potencializa a atuação da agência de fomento, dando maior foco ou não às Ciências Sociais Aplicadas de uma forma geral.

Tem um aspecto importante na questão institucional das agências, que é o fato de que, à medida que as políticas públicas, as políticas de governo, elas, mais do que as políticas de estado, mas as políticas de governo, incentivam o foco maior em algumas atividades, elas induzem a se fazer trabalho nessas áreas. Então, por exemplo, durante o governo do FHC, ainda que os valores totais fossem muito menores, mas havia uma maior proporção de apoios nas áreas de negócios, de uma forma geral: Contabilidade, Administração e Economia. Isso já na metade do primeiro mandato do presidente Lula, nós já tivemos uma mudança para as áreas mais *hard*, para as engenharias, para *hardware*, para questões sustentáveis... E, proporcionalmente, a área de humanas hoje, Ciências Sociais, recebe menos recursos do que recebia durante o período do Fernando Henrique Cardoso, isso acaba induzindo o trabalho em outras áreas. (Entrevistado 17).

Sintetizando o que foi colocado até aqui, a pós-graduação concentra a pesquisa na área contábil brasileira. Aspectos históricos, como a existência de poucos cursos e o acesso limitado a periódicos, refletem até hoje na pesquisa realizada na área. As métricas de avaliação propostas primordialmente pelo governo acabaram por moldar a forma como os agentes se movimentaram no meio. Alguns conflitos de interesse dificultam a pesquisa na área da CG em geral, como a necessidade de fazer carreira em detrimento ao tempo que uma pesquisa, por exemplo, em bases qualitativas, geralmente leva para ser concretizada. As disciplinas da pós atuam no sentido de fomentar a produção de artigos, que alimentam os inúmeros eventos e periódicos da área. As redes de pesquisa são dificultadas por aspectos estruturais e comportamentais. No geral, nota-se uma dificuldade em termos de relevância acadêmica e social na pesquisa brasileira, especialmente na área contábil.

4.2.2.3.1.2 Observação Participante

Por meio da Observação Participante notou-se que aproximadamente 60% dos artigos do evento de custos referiam-se a temas mais amplos, como Contabilidade Financeira e de Gestão.

Ainda no que se refere à publicação, nota-se que parte significativa da produção apresentada nos eventos estava ligada aos alunos e seus trabalhos acadêmicos, oriundos de trabalhos de iniciação científica, disciplinas de pós-graduação, trabalhos de conclusão de curso, dissertações e teses, em sua maioria. A presença de docentes e pesquisadores nos eventos em geral é pequena, com exceção do CBC que parece ter seu núcleo de participantes já consolidado.

Observou-se também que os eventos congregam redes não só de pesquisa, mas de paradigmas e interesses comuns. Tal percepção foi aguçada por serem os mesmos os participantes dos eventos de mesma natureza.

Outro ponto a destacar é a percepção de sucesso da pesquisa gerada pela aprovação ou premiação do trabalho, observada pelos comentários e reação dos envolvidos.

4.2.2.3.1.3 Material Adicional

Sobre a Pesquisa, o material adicional referente aos cursos mostra a expressividade da Contabilidade Financeira nas disciplinas e ênfases dadas. Fora do Brasil, mesmo analisando especificamente universidades com histórico alto na pesquisa em gestão, tal enfoque é significativo. No Brasil, a CF é a base da maior parte dos cursos, mesmo aqueles com algum viés de gestão.

4.2.2.3.2 Links com a TAR

Analisando as relações do contexto em que se encontra a 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 são construídos partindo da ligação professor-aluno, posteriormente 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.

No processo que está sendo analisado, 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 agrega (bases quantitativas) pouco em termos de seu desenvolvimento.

Alguns movimentos de translação podem ser observados, como a mudança de objetivo em relação à apresentação de um artigo em um evento científico. Se em um primeiro momento a ideia seria apresentar uma pesquisa em estágio inicial, as métricas propostas pela CAPES, ao pontuar os eventos, enfatizaram o encaminhamento de pesquisas na direção de construir o currículo do pesquisador, de onde surge a expressão “fazer um *paper* para congresso”.

A construção atual da pesquisa, ao não mais pontuar os eventos, traz ainda uma nova dinâmica, onde os congressos primordialmente são espaço de interesse ao jovem pesquisador ou que visam a construção de relacionamentos, sendo a discussão de um projeto inicial apenas um pretexto que se presta a outras finalidades. Nesse sentido, nota-se a influência da perspectiva pós-estruturalista pela qual se baseia a TAR, onde a ordem é constantemente reconstruída em função dos estímulos do meio.

Outro movimento neste sentido envolve a Associação Brasileira de Custos, inicialmente um espaço para diálogo entre acadêmicos e práticos, que pelos mesmos incentivos de legitimação ao pesquisador, migrou para um espaço predominantemente acadêmico (ainda que mantenha alguma ligação com os práticos).

A Figura 4 esboça as principais ligações entre os atores e inscrições atuantes nesse processo.

Figura 4: Esboço das principais relações na Pesquisa
Fonte: do autor.

Outro aspecto que não foi comentado e que certamente influenciou a migração da Associação se refere à qualificação dos docentes, que também foi incentivada pela CAPES ao abrir novos programas e indicar o tipo de formação preferencial para ter acesso a tais oportunidades.

Sobre os eventos, à medida que há algum incentivo para o comparecimento, um público específico torna-se participante. Nesse caso, tendo os acadêmicos o incentivo para manutenção do evento, seriam um público fiel, que certamente manteria a continuidade da proposta em termos de recursos materiais (fomento aos artigos) e financeiros.

Na Figura 4 também tem destaque alguns outros elementos, como o Currículo Lattes, meio pelo qual o pesquisador pode ter visibilidade no que tange às suas características para legitimação e aceitação no meio. Aparecem também os *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 em detrimento a outros.

A CAPES e CNPq 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, como outras agências, tem um papel importante ao fomentar ou não determinados temas, especialmente aqueles que dependem de recursos financeiros.

Nestas relações, o mercado tem uma baixa relevância, uma vez que, especialmente na área contábil, as parcerias com a academia são pontuais, para pesquisas específicas, e o retorno de estudantes ao mercado é baixo, por ainda haver déficit de profissionais na própria área acadêmica (em se tratando de pós-graduação). Fora da Contabilidade esse relacionamento e influência tende a ser maior.

4.2.2.4 Funções Administrativas e outros aspectos

4.2.2.4.1 Descrição das fontes pesquisadas

4.2.2.4.1.1 Entrevistas

Além das funções de Ensino e Pesquisa, outro aspecto que surgiu foi o envolvimento dos pesquisados com atividades administrativas, geralmente na coordenação dos cursos ou em atividades resultado de desdobramento da própria pesquisa, como edição, avaliação de artigos, representação junto a entidades de classe, eventos, periódicos etc. Nesse aspecto, o acúmulo de tarefas é uma fala recorrente, especialmente nas entrevistas realizadas em nível nacional.

Em função do acúmulo de atividades, a pesquisa ou o ensino podem ficar em segundo plano, tanto quanto a opção por se atualizar:

Este período de coordenação foi um período difícil para atualização pessoal, porque realmente eu não produzi, eu não consegui me atualizar, então muito do que veio para mim, que foi uma fonte importante, foi da disciplina de pós, porque os alunos pesquisam para fazer os trabalhos e acabam levantando o que tem de mais novo, e aí, a partir disso, você vai lá e se aprofunda naquilo que te interessa. (Entrevistado 4).

Na coordenação, muito tempo é gasto com procedimentos burocráticos, geração e atualização de planilhas e controles, pois nem sempre há um sistema gerencial que facilite esse processo, ou seja, havendo necessidade de uma alguma estatística ou indicador, é preciso levantar ponto a ponto. Além disso, a função exige uma disponibilidade presencial para qualquer demanda que possa surgir.

Ademais, é preciso administrar questões de relacionamento interpessoal e ter habilidades na gestão propriamente dita. São casos de professores que estão prestes a se aposentar pela regra da faculdade, professores muito jovens em início de carreira, professores que tem resistência à pesquisa científica e à pontuação da CAPES, maturidade do pesquisador para a qualidade da pesquisa que será produzida, professores que migram de área, demandas diversas dos alunos etc. Tudo isso pensando no sentido de manter o alinhamento das expectativas das pessoas e da produção realizada por elas.

Outro ponto que surge é a habilitação do indivíduo a exercer todas essas funções:

. . . talvez eu tenha muito mais perfil de professor do que de pesquisador, ainda que eu goste de pesquisar, mas, por exemplo, quando você assume, como eu assumi, um cargo administrativo, não dá para fazer as três coisas, dar aula, administrativo e pesquisar. Aí o que fica para trás? Acaba ficando a pesquisa. . . A universidade exige de um professor de dedicação exclusiva que ele faça pesquisa, que ele dê aula e que ele cuide de extensão. Pesquisa, ensino e extensão. E é muito claro que os professores não tem as três habilidades ou competências. (Entrevistado 4).

Nesse sentido, alguns sentem falta de um direcionamento no sentido de auxílio aos novos docentes ao direcionamento da carreira nesses aspectos.

Além do *tradeoff* entre ensino, pesquisa e funções administrativas, existe a extensão. Esse parece ser um tema que, apesar de estar no discurso, especialmente da universidade pública, existem poucas iniciativas para efetivação na prática.

Recorrente na área também são as oportunidades de consultoria, outro conflito de interesse velado em função da atratividade da função *versus* a dedicação às duas atividades em paralelo.

Resumindo o que foi colocado, a área administrativa é algo que faz parte da função docente à medida que ele se envolve mais nos trâmites da universidade; no entanto, a conjugação desse aspecto com as outras atividades existentes cria dificuldades práticas para a realização da tarefa. Ademais, a necessidade de diferentes habilidades e competências nas várias esferas (ensino, pesquisa, extensão, administração) torna-se uma dificuldade adicional para a realização das tarefas.

4.2.2.4.1.2 Observação Participante

O acúmulo de tarefas mencionado na Seção anterior se refletiu na Observação Participante ao notar-se que, nos eventos próximos aos locais de trabalho, a concorrência

entre atividades do evento e outras atividades do docente na IES prejudicava o acompanhamento e dedicação na íntegra àquela atividade.

4.2.2.4.1.3 Material Adicional

Não foram encontrados fatores relacionados a esta categoria no material analisado.

4.2.2.4.2 Links com a TAR

Nesta categoria, foi 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 visando a legitimação dos participantes na área.

Adicionalmente, não fosse o rodízio pelos diferentes papéis propiciados pelo contexto, não seria possível a manutenção e continuidade das áreas, que necessitam de tal situação pela forma com que as coisas foram historicamente estruturadas.

4.2.3 Conceito

O objetivo aqui é entender o estágio atual da GEC no que se refere ao conceito, disseminação e principais influências. Apesar do link evidente com as categorias anteriores, o recorte aqui proposto concebe como todas as influências mencionadas anteriormente interagem e compõe o que hoje se entende por GEC, bem como o vislumbre de perspectivas futuras para a área.

4.2.3.1 Descrição das fontes pesquisadas

4.2.3.1.1 Entrevistas

Embora não seja objetivo principal deste trabalho discutir o conceito da GEC, como abordado na Seção 3.1, esse foi um tema que emergiu dos dados coletados.

Até aqui, a ideia foi traçar um resumo das ideias encontradas sobre os domínios e contexto em que se encontra a GEC para, partindo desses aspectos, codificar o conceito de GEC em relação ao conjunto de evidências coletadas em campo. Além do conceito, considerações sobre as abordagens de custos de forma geral, o estágio atual e perspectivas são tomadas a partir do conjunto de itens analisados.

Os Conceitos são palavras que expressam uma abstração intelectualizada da ideia de um fenômeno ou de um objeto observado. . . . O processo envolve abstração e generalização: isolar aspectos, características ou propriedades de determinados objetos, sujeitos ou acontecimentos – abstrair -, compor o conceito de forma que a explicação-conceito possa ser extrapolada a outros elementos do universo de onde foi observada a amostra. . . . De modo geral, conceito é todo processo que torne possível a descrição, a classificação e a previsão de objetos cognoscíveis. . . . O conceito não é um elemento simples ou indivisível, mas pode ser constituído de um conjunto de técnicas simbólicas extremamente complexas. . . (Martins & Theóphilo, 2009, p. 33).

Neste sentido, parte-se de um *background* de elementos que afetam o conceito, a rede e as perspectivas que envolvem a GEC. Por exemplo, a percepção de outras áreas em relação aos assuntos de custos:

É fraca, eu acho que os outros das outras áreas não reconhecem muito bem a importância de custos. Por exemplo, a área de ergonomia mesmo, é uma área que teria muita coisa para fazer em custos, mas talvez não reconheça. Como é um profissional de uma área paralela, ele não tem esse conhecimento. (Entrevistado 12).

Outro ponto que auxilia a moldar o senso comum sobre o assunto envolve as referências utilizadas para sua disseminação. Em custos, no Brasil, a referência principal costuma ser o livro Contabilidade de Custos do Prof. Eliseu Martins (Martins, 2006). Na maioria dos cursos de graduação em Contabilidade, seguir esse livro esgota o conteúdo do curso. Apenas em alguns CRs, há uma expansão para livros internacionais traduzidos ou artigos científicos (Quadro 7).

Na Engenharia é mais comum o uso de artigos, tendo em vista que o foco da área é o processo e que há poucas referências produzidas por engenheiros. O livro do Prof. Antonio Cezar Bornia é uma referência bem citada por alguns dos entrevistados também (Bornia, 2010), pois não é feito por contadores. Já o tema mais comumente abordado que tem relação com a GEC é o ABC/ABM. No entanto, em função da visão processual, temas que envolvem cadeia de suprimentos e relações interorganizacionais são abordados, onde a temática custos perpassa.

Na Economia, em contrapartida, não há disciplinas específicas para tratar o tema tanto na graduação quanto nos programas de pós. Sobre não haver uma disciplina específica com esses temas, e sim temas esparsos, um dos entrevistados comenta:

Eu dou o material no primeiro ano de Economia, mas tem que ser nos níveis mais baixos. É muito mais Matemática de determinação de custos e uso de custeio variável para tomar decisão. Nem entra na discussão do tema estratégico. Ou seja, é um sistema que não faz foco do interesse deles ainda. Isso é mais tema no caso da Contabilidade e da Engenharia. (Entrevistado 9).

Segundo o entrevistado, uma disciplina só com a temática de custos não teria espaço dentro de um curso de Economia, nem como optativa, pois seria difícil ter alunos. Nesse sentido, acabam sendo trabalhados temas mais conceituais, como mencionado.

Nas principais universidades de Contabilidade há uma carga horária significativa de disciplinas envolvendo temas de custos na graduação. No entanto, em geral, não há disciplinas específicas ao conteúdo de GEC, sendo que os temas aparecem diluídos em disciplinas de custos ou controladoria. Os mais citados foram ABC/ABM e Teoria das Restrições⁴. Apenas na USP foi mencionada uma disciplina específica com conteúdo de GEC na graduação, oferecida como optativa. Fora do Brasil, adicionalmente a esses temas costumam ser trabalhados: custeio alvo, *benchmarking* de custos, *cost drivers* e GEC como um todo.

Além dos CR's, a maior parte das instituições não tem uma boa cobertura de temas de CG em geral, e isso se reflete nos temas de custos. Além de pouco conteúdo, às vezes há sobreposição pela falta de clareza entre os temas de CG e custos no geral. O conteúdo geralmente limita-se à análise de custos, quando não fica apenas nas questões contábeis propriamente ditas, mais focadas no controle de estoques. Com frequência, também, há docentes ministrando esse curso sem terem um *know how* efetivo nessa temática, tal como acontece em outras disciplinas.

A disciplina é prejudicada também, na visão dos docentes, pela falta de material escrito: livros didáticos, estudos de caso, artigos recentes etc. Nesse sentido, o ensino teórico-prático da disciplina perde. Sobre GEC, não há livros específicos do tema no Brasil: “em nível nacional eu te diria que até agora ainda não encontrei um que abordasse isso.” (Entrevistado 14). E, fora, os temas são tratados em tópicos específicos e dificilmente são concentrados em um único lugar, sendo o mais comum mesmo o uso de artigos. Os entrevistados também

⁴ Aqui considerando a relação de artefatos dada por Borges Slavov (2013), uma vez que tal listagem não é unânime entre os autores.

comentam sobre a insuficiência do livro do prof. Eliseu Martins para avançar nos temas de GEC:

. . . quando a gente fala de custos, o primeiro livro que eles pegam é o do Eliseu Martins, que é um livro que eu usei bastante, uso aqui quando eu leciono na graduação. Essa parte da Gestão Estratégica de Custos, por mais que ele tenha colocado lá o custo meta, o ABC. . . mas ele não é um livro adequado para gente avançar nesse tipo de estudo que a gente deseja. Mas é a referência que o pessoal tem, inclusive em cursos de pós-graduação. . . . Seria o remédio certo para a doença errada. (Entrevistado 14).

Outro entrevistado comenta que não era a proposta do livro se aprofundar em discussões científicas; no entanto, por ser um material relacionado a um argumento de autoridade, acabou ganhando tal conotação. Nesse sentido, a maturidade da área passa por abandonar tais argumentos, provocando a livre discussão dos temas entre pesquisadores de igual para igual.

Sobre a falta de material escrito, um exemplo dado por alguns entrevistados é o caso do ABC/ABM: por não ter muitos exercícios em termos quantitativos relacionados à temática, para os alunos fica muito teórico. No que se refere aos livros, outro problema mencionado é a simplificação de conceitos na tradução ou escrita de novos exemplares. Como não há contestação ou esclarecimento por parte do autor, os conceitos são repassados e se perpetuam na área.

Eu não abro mão de livro e aí eu lhe digo, eu nunca indico bibliografia de autor brasileiro, porque na minha modesta opinião, não existe nenhum livro de Contabilidade de Custos escrito por autor brasileiro que seja suficientemente interessante para adotar, nem na graduação, nem na pós-graduação. No máximo o livro do Eliseu Martins, porque eu digo, se você pegar um livro de Contabilidade de Custos escrito por autores brasileiros da área de Contabilidade, todos os livros escritos depois de Eliseu Martins são inspirados em Eliseu Martins. Inclusive o livro de Eliseu Martins encerra alguns conceitos errados, porque quando ele fez a versão dele do livro de Cast Polimeni, ele fez uma simplificação, ele mesmo reconhece isso, fez uma simplificação, e coisas do tipo fazer distinção entre custo de produção e despesa, só existe no Brasil. Porque começou lá com Eliseu Martins, todo mundo reproduz isso. (Entrevistado 11).

Um dos entrevistados comenta o discurso do próprio prof. Eliseu em uma aula sobre alguns aspectos em questionamento do ponto de vista dos alunos:

“Professor, o senhor podia atualizar algumas coisas, esse negócio de colocar o custo padrão como método de custeio, o custo padrão é mais um instrumento de controle, de planejamento de custos”. Ele falou: “Olha gente, isso daí já está tão enraizado, o pessoal já está acostumado, então eu não quero mexer nisso”. Então, o livro é muito bom, vende bem, algumas coisas estão consolidadas, mas isso leva às vezes alguns conceitos que poderiam ser melhorados. (Entrevistado 14).

Aqui também vai um reforço à influência do professor na hora de elencar os conteúdos: a mesma disciplina de Contabilidade de custos pode enviesar mais para Contabilidade ou mais para tomada de decisão, depende do viés do professor. Mesmo no caso dos temas que seriam mais ligados à gestão: “. . . abre uma parte lá para Custeio Baseado em Atividades, mas sempre focando avaliação de estoques e elaboração de demonstrações contábeis.” (Entrevistado 11).

No caso do Ensino de custos em cursos de Contabilidade, o que parece prevalecer mais é o conteúdo do livro e a experiência do professor em função do mercado. Conteúdos direcionados a provas de avaliação, como o ENADE e o CFC, por terem tais assuntos uma baixa cobrança nas provas, acabam não sendo preponderantes na determinação do conteúdo.

As grandes mudanças na graduação giram em torno da Contabilidade Financeira, especialmente em função do IFRS, fazendo com que a tendência dos demais temas, entre eles os de custos, fique mais focada no “tradicional”. O advento das normas potencializou o ensino da Contabilidade Internacional, exemplificando um dos entrevistados que, em 2003, o ensino desse tema não despertava o interesse dos alunos e, após esse fato, a demanda cresceu e há um maior interesse.

Na pós-graduação, o nível de aprofundamento em temas de custos, e especialmente em GEC, está relacionado à *expertise* do corpo docente, como dito na Categoria 2 (Contexto). Em outras palavras, se existe no programa um ou mais docentes especializados no assunto, certamente ele é abordado e existe ao menos uma disciplina para tratar da temática, ainda que optativa (e condicionada ao *quórum*). Esse ponto é comum a todos os cursos, com exceção de Economia, onde parece não haver interesse explícito sobre o tema. É nesse contexto que são inseridos comentários sobre haver “ilhas de conhecimento”, ou seja, um assunto que só é trabalhado em determinados centros de referência e não transcende aqueles limites.

Sobre este aspecto, um dos entrevistados coloca que a ligação teoria-prática fica prejudicada, uma vez que as potenciais ferramentas e conceitos para gestão de custos não saem da Universidade: “O professor da área guarda segredo, não conta para ninguém isso tudo. Então ninguém sabe que isso existe. Se aquilo que as pessoas sabem que existe elas não fazem, imagine aquilo que elas nem imaginam que existe.” (Entrevistado 7).

Em termos de pesquisa, apesar de não haver *journals* específicos de custos, os entrevistados consideram haver espaço para publicação em revistas de Administração, Engenharia, Economia e outras que envolvam Contabilidade Financeira e Gerencial.

Sobre novos periódicos, específicos de custos, foi verificada apenas uma tentativa por parte de um dos entrevistados fora do Brasil, que acabou não logrando êxito em função das diversas demandas que ele tinha que se envolver.

Em termos de referências pessoais, no Brasil há poucos nomes focados apenas nessa temática, mesmo considerando GEC em geral. Após citar poucas referências, os entrevistados já mesclam nomes de pessoas que transitam por Controladoria, Controle Gerencial e outras temáticas, remetendo à tendência dos generalistas citados na Categoria 2 (Contexto).

Fora do Brasil, há referências pontuais e específicas por temas (GCI, Gestão dos Custos Logísticos, Gestão do Custo Alvo etc.). Já os precursores, tinham uma abordagem mais geral, transitando por vários temas.

Você tem alguns *tops*, que não são Gestão Estratégica. Porter, não é custos, mas ele fala de custo, ele transita por vários temas, mas não tem especificidade. O Shank, o Govindarajan e o Sakurai transitam por vários temas com enfoque em custos, mas talvez sejam os únicos que tem essa visão. (Entrevistado 4).

A ausência de inovações na área de custos e o trânsito em outros temas levam ao ponto que muitos entrevistados confessam não estarem mais se atualizando nessa área. Um entrevistado comenta que havia criado uma disciplina para discussão de temas relacionados a custos, mas acabou não indo para frente por falta de material novo para estudar: eram sempre as mesmas temáticas e o ganho com aquele estudo era mínimo. O único fato que eventualmente mobiliza um pouco a área é o surgimento de tendências, destacando-se atualmente o TDABC (cuja inovação é contestada por uma parte dos pesquisados).

Tem um certo movimento, quando surge uma técnica nova, principalmente quando surgiu o ABC, mas de um modo geral, eu acho que está mais ou menos estabilizado, as áreas se mantêm muito próximas. (Entrevistado 16).

Porque foi Kaplan que publicou isso e isso passou a ser uma... todo mundo tem que falar nisso porque o Kaplan falou. Para mim, francamente, algo que é um retrocesso, está vencida essa discussão, para mim é uma discussão vencida, que é muito mais uma discussão técnica do que uma discussão científica. . . Todo mundo falava do ABC, como, por exemplo, teve uma época na USP que todo mundo falava do GECON.⁵ (Entrevistado 17).

Se bem que eu acho que essa versão nova do ABC levou ele mais próximo do que a gente já tinha do que algum avanço, mas tudo bem, o Kaplan tem o mérito de entender o mercado e ele foi nesse caminho. (Entrevistado 14).

⁵ Modelo de Gestão Econômica.

Sobre eventos específicos da área de custos, apesar de haver, o caminho que eles têm tomado é o aumento progressivo de temas de Contabilidade no geral, e menos relacionados a custos.

A escassez de periódicos específicos para publicação é um fator também citado com frequência. Por um lado, poderia estimular novas pesquisas na área, e sua ausência faz com que os discentes migrem para outras áreas temendo não conseguir publicar suas pesquisas.

. . . você não tem muitas revistas para publicar. Então a pessoa pensa: “Ah, eu vou trabalhar com custos e eu vou publicar onde?”. Que são as perguntas que os alunos me fazem. Eu tento associar outras coisas para poder publicar, porque aí o foco principal não é custos. (Entrevistado 12).

A revista da Associação Brasileira de Custos seria um canal para esta finalidade, no entanto, a avaliação atual afasta os pesquisadores de cunho acadêmico: “. . . não é uma revista *top*.” (Entrevistado 14). Ela ainda possui trabalhos escritos por profissionais, os quais, na visão do entrevistado, tem o tratamento científico muito prejudicado. Fora do Brasil, também existe essa problemática:

Mesmo nos EUA, a Contabilidade de Gestão é menor do que Financeira, é claro. Temos um monte de gente fazendo Financeira, mas apenas um pequeno número relativo em Contabilidade de Gestão e Contabilidade de Custos. É por isso que não há mesmo muitas revistas especializadas em Contabilidade de Gestão e um monte de revistas em Contabilidade Financeira e Auditoria. (Entrevistado 18).

Foi citada ainda uma percepção interessante de como os relacionamentos podem impactar o desenvolvimento da área:

O Cooper, que com o Kaplan deram origem ao ABC, o Cooper e o Kaplan. Quem na verdade está ligado aos custos não é o Kaplan, é o Cooper. O Kaplan depois desenvolveu o BSC e mais recentemente o *Time Driven*. Mas se acompanhar, o Kaplan nunca fez isso sozinho, foi com o Cooper nos custos, o BSC foi com o Anderson. O Kaplan foi apanhando umas boas ideias e foi trabalhando aquilo. (Entrevistado 22).

Por esse ponto de vista, as parcerias mesclam pessoas com foco acadêmico e pessoas com foco prático, especialistas e generalistas, e a fusão dos dois aspectos teria suas vantagens e desvantagens.

O próprio Kaplan hoje tem um caráter muito mais profissional que científico, ele é um vendedor de consultoria. Nada contra usar o Kaplan como uma referência do que está se fazendo na área profissional, mas no plano científico acho que muito se perdeu. (Entrevistado 17).

Ele (Kaplan) tem um lado que eu gosto, que ele tenta viabilizar aquilo. Sei que na academia a gente precisa ver mais, não tanto a viabilidade prática, de imediato, senão o conhecimento não avança. (Entrevistado 14).

Como os temas citados foram assuntos que se pode considerar terem tido sucesso dentro do escopo da GEC, seu acompanhamento é interessante para fins de compreender como a área se organiza fora do Brasil.

Dentro dos periódicos, a área de custos no geral compõe a menor parte dos artigos recebidos dentro do contexto da CG, segundo os editores. Tal fato também é percebido nos congressos. Outra gama de comentários nesse sentido leva ao consenso de que os trabalhos recebidos, na sua maioria, são também muito fracos. Nota-se principalmente a dificuldade para trazer trabalhos com contribuição efetiva para a área, tanto científica quanto prática. Por muito tempo a discussão ficou no entorno de identificar tipos, métodos etc., o que é inócuo discutir, haja vista que o custo continuará existindo independente de ser identificado ou da roupagem que ele assuma.

A ausência de um programa de pesquisa faz com que os temas de interesse mais corriqueiramente mencionados sejam aqueles ligados às pesquisas em andamento nos programas, desenvolvidas pelos alunos. E isso, apesar de já ter sido mencionado na categoria anterior, é também verdade em relação ao campo de custos.

O declínio de interesse da pesquisa em custos não é exclusividade do ambiente brasileiro. Mesmo países com tradição na área tem diminuído a investigação desta temática:

Hoje em dia, você dificilmente encontra algum acadêmico alemão fazendo pesquisa completa na área de Contabilidade de Custos. Eles estão interessados em mensuração de desempenho, sistemas de incentivo e todos esses tópicos americanos. . . Gestão de Custos foi muito popular na Alemanha nos anos 1990. Foi o tempo que emergiu Custeio Alvo, ABC/ABM, a versão germânica do Custeio Baseado em Atividades, que nós chamamos *Prozeßkostenrechnung*, todas essas questões de *Benchmarking* em custos e *Open Book Accounting*. Hoje em dia, há alguma investigação em curso, mas eu diria que não é o tópico *mainstream*. . . . Eu particularmente acho que não há muito movimento nessa área. A Contabilidade de Custos é muito tradicional e a Gestão de Custos é um desenvolvimento mais recente nos últimos, digamos, nove ou dez anos. Eu acho que tem havido alguma estagnação: não há novos tópicos, novas questões, novas ferramentas, por isso é estável. (Entrevistado 19).

Esses tópicos são ainda importantes, mas eles foram mais importantes no começo dos anos 1980 (tópicos sobre qualidade) e 1990 (tópicos sobre diversidade). A empresa mudou em termos de desenvolvimento de produto e tecnológico. Então, nesse contexto, as práticas são muito importantes, mas não exclusivas. (Entrevistado 20).

Nota-se também que não há centros de investigação em custos. O único mencionado pelos entrevistados foi o centro em Tampère, em uma universidade na Finlândia, *Cost*

Management Centre, liderado pelo Prof. Peter Suomalainen. O que existe são centros de *Supply Chain* e outros temas que falam de custos em conjunto com outros temas.

Considerando todos os aspectos mencionados até aqui, nota-se que não há um consenso sobre a evolução do conceito de GEC. E são inúmeras as dificuldades para se chegar a uma definição mais consensual ou amplamente aceita:

Particularmente, eu vou ser bem honesto contigo, não me soa muito bem esse nome, porque estratégia tem a ver com o que eu vou fazer com o que eu tenho em mãos. Será que o custo é estratégico? A gestão é estratégica? Começa sempre aquela discussão empírica. O próprio Congresso Brasileiro de Custos começou Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. Lá pela quarta edição, para quinta, nós mudamos, Congresso de Custos. (Entrevistado 15).

O problema dessa área é que falta ainda definir... Como não tem ainda uma visão ampla, sistêmica, multidisciplinar, e também interdisciplinar, existe sempre uma dificuldade de configurar, de definir bem, como qualquer sistema. Você pode dar muitas entradas. Quando você define um sistema, a temática de Gestão de Custos com foco estratégico, ela é mais profunda, mais ampla que uma visão tradicional, mais fechada e encaixotada. Mas o fato de que ela é mais aberta também deixa dificuldades em definir o campo. (Entrevistado 9).

Mas quando a gente está falando de custos ainda tem um *gap* muito grande. A teoria, na minha opinião, acho que vai demorar muito tempo para ser consolidada, porque a Gestão Estratégica de Custos não depende da teoria de custos, depende da teoria da estratégia. (Entrevistado 8).

... fica um negócio meio gasoso, etéreo. Fica etéreo, Gestão de Custos é uma coisa meio etérea. Do que nós estamos falando? Que tipo de custo... está entendendo? Então quando se fala de gestão de custo, para mim, e acho que talvez para algumas pessoas, vêm à mente revisão de processos. (Entrevistado 7).

O histórico remete aos autores Shank e Govindarajan, os primeiros a utilizarem o termo, muito atrelados ao desenvolvimento da Contabilidade de Gestão Estratégica:

Shank e Govindarajan falaram de uma coisa chamada Gestão Estratégica de Custos, há artigos e livros sobre isso... Mas não pegou, ou seja, não foi uma designação, nem uma área que a partir desse momento passasse a ser abordada. Não há assim uma definição certa, que toda gente assuma. . . lançaram uma ideia, que também estava ligada um pouco ao *Strategic Management Accounting*, que também estava ligada à Contabilidade de Gestão. (Entrevistado 22).

Partindo do histórico que esses conceitos foram lançados na década de 1980, e que “... em geral, os *papers* que são seminais vão começar a gerar impacto de dez anos para frente.” (Entrevistado 17), já haveria um tempo para que o tema tivesse alguma base mais consistente. No entanto, tal consistência aparece somente em alguns temas:

Na área da Gestão de Custos, há alguns conceitos bem definidos: ABC é um deles, mas depois há muitos mais que são interpretados de formas diferentes – *Interorganizational Cost Management* é um bom exemplo –, há várias pessoas a falar deste conceito, mas com perspectivas diferentes. . . Nalguns casos, até possivelmente erradas. É um aspecto importante desse domínio: a falta de consolidação de

conceitos e ferramentas, o que pode levar a interpretações erradas, sobretudo quando são os próprios difusores do conhecimento (acadêmicos) a terem leituras diferentes dos conceitos. (Entrevistado 22).

Aqui o entrevistado concebe a GEC em função de seus artefatos e ferramentas. Outros já abordam de um ponto de vista mais conceitual propriamente dito:

É um tema muito mais filosófico, no fundo. Eu diria que nem é de ferramentas. É muito mais conceituação filosófica, de como você enxerga alguma coisa, do que de aplicação de ferramentas. Você tem ferramentas que te ajudam. (Entrevistado 9).

Ao falar sobre os temas da GEC, os pesquisadores afirmam a importância, porém reconhecem que envolvem certas abstrações que não são triviais e dificultam a execução ou replicação se não houver um esclarecimento.

Nós estamos numa época da academia que se avalia muitas coisas quantitativas; não se analisam as coisas reflexivas. Então, se você quer ser reflexivo, vai para a área de filosofia. Mas será que vão aceitar discussão de custos na Filosofia? . . . E também não sei se as referências contábeis são as melhores. Agora, estou lendo mais para a Teoria de Sistemas, por exemplo. É onde eu tenho achado mais importante. . . Sistemas, discussão de estratégia empresarial. . . tudo tem a ver com custos. Que, no fundo, Gestão de Estratégica de Custos, eu pergunto se é um tema que existe. (Entrevistado 9).

Outras dificuldades elencadas pelos pesquisadores em termos de se definir a GEC no Brasil envolvem: a forte ligação com a tradição normativa (por exemplo, a obrigação de avaliar um estoque); a percepção coletiva na área contábil de que Contabilidade de fato é a Contabilidade Financeira; as referências atualmente utilizadas de natureza prescritiva, sem comprovação empírica; a visão de muitos pesquisadores do custeio pelo custeio, como um fim em si mesmo, exclusivamente tecnicista; interferência do aspecto profissional e seus interesses na ciência (conselhos de classe, consultores, empresas, *softwares* etc.); dificuldade em expressar uma visão crítica e contribuição efetiva; pouca oferta de ferramentas práticas, aplicáveis em organizações (por exemplo, *softwares*), entre outros.

Na visão dos pesquisadores, temas que ainda estão em ascensão ou onde se encontram mais pesquisas envolvem ABC/ABM, TDABC, Gestão de Custos Interorganizacionais e, na Engenharia, todos aqueles que envolvem a cadeia de suprimentos, como a Gestão dos Custos Logísticos, Gestão Enxuta e Gestão da Qualidade.

Neste sentido, o entendimento de como alterar tal situação passa por ligar a GEC, por exemplo, com outros assuntos e domínios, sendo que na área acadêmica a especialização indica o caminho a ser seguido:

... é necessário que quem se quer afirmar como pesquisador de custos tem que ligar essa área de custos com outros aspectos. E podem ser vários, mas depois vai ter que se especializar em algum deles. . . . Apenas custos funciona para lecionar e para publicar livros, dar apoio ou consultoria em projetos em empresas, orientar alunos. . . Mas para publicar em boas revistas não. (Entrevistado 22).

Outra questão importante envolve a tecnologia, que deveria ser considerada nos temas de pesquisa, no cenário atual, que envolve esse aspecto, ou no desenvolvimento de simulações e aplicações práticas na área. A concepção de modelagens ou ferramentas de estimação na área também é vista como algo fundamental:

Hoje a Gestão de Custos moderna deve ser um instrumento mais importante para a tomada de decisão e deve desenvolver modelos que considerem a incerteza e a variabilidade (não determinísticos, mas estocásticos), deve permitir suportar a tomada de decisão de várias formas atendendo às exigências da procura e do mercado, focar-se na análise *ex-ant* (antes) e não apenas *ex-post*, depois dos custos terem acontecido. . . Trata-se de uma mudança de foco que já foi iniciada, mas que necessita ser ainda maior. (Entrevistado 22).

A consideração de outros setores, especialmente serviços, além da manufatura, é algo que também deveria ser enfatizado, tendo em vista que todo o desenvolvimento atual está na linha da manufatura.

Na pesquisa, a inclusão de outros métodos e teorias, como experimento e teoria crítica, seria uma solução para problemas como dificuldade de acesso a dados e falta de relevância. A mescla de teorias que envolvam o contexto também é importante, tendo em vista que a adoção ou não de determinado artefato pode depender de vários aspectos e condições estruturais, e não necessariamente estar ligada exclusivamente à sua utilidade.

Sintetizando os pontos até aqui elencados, nota-se a ausência de consenso sobre a evolução do conceito de GEC. Também é visível uma percepção coletiva sobre o declínio no número de investigadores da área, bem como sobre o surgimento de novas propostas envolvendo o tema. Adicionalmente, é possível notar os reflexos que fatores decorrentes das categorias anteriores, como um contexto com forte influência da Contabilidade Financeira, acarreta em diminuição na carga horária dos temas de custos. Nesse sentido, os pesquisadores realizam que um novo ciclo para essa área passaria pela compreensão de demandas contemporâneas e da junção da temática a outros aspectos a serem pesquisados.

4.2.3.1.2 Observação Participante

Do processo de Observação Participante, destacam-se os trabalhos assistidos explicitamente sobre custos que, em sua maioria, referiam-se a temas focados em mensuração,

correspondendo ao aspecto mais básico da matéria. Os trabalhos sobre GEC, por sua vez, englobavam em geral a natureza teórica, como estudos bibliométricos ou ensaios (que não necessariamente tem as propriedades de originalidade, discussão e crítica típicas de um ensaio).

Outro ponto que pode ser observado foi o tangenciamento da temática com outros estudos, especialmente em outras áreas fora da Contabilidade. Na maioria dos casos não havia uma ligação com a teoria explanada na Seção 2.3.

Adicionalmente, destaca-se o envolvimento predominante de alunos no processo de pesquisa.

4.2.3.1.3 Material Adicional

Na análise dos *journals*, notou-se que há publicação de todas as temáticas em todas as áreas; no entanto, o destaque foi para o tema Qualidade e para a área de CG como área que concentra mais pesquisas. Nem todo tema apresenta consistência de pesquisa ao longo dos anos. A maioria dos estudos está concentrada na primeira década dos anos 2000.

Em relação ao programa e às ementas de cursos analisados, observou-se que na pós-graduação existem disciplinas específicas, geralmente optativas. Nesse sentido, o aluno precisa estar determinado a fazê-las, pois o viés dos cursos é quantitativo e mais voltado à Contabilidade Financeira. Nas trilhas sugeridas pelos cursos nos EUA não há indicação de disciplina de GEC. Nos cursos brasileiros, a existência de disciplinas e o enfoque estão muito ligados à existência de um docente pesquisador do tema.

No que se refere aos livros, naqueles mais utilizados nas disciplinas de custos, segundo os entrevistados, o conteúdo elencado tende a ser mais básico e, mesmo quando foca a GEC, o faz em pequena escala (não há grande ênfase em relação ao total de assuntos tratados no livro).

Maior detalhamento sobre estes aspectos foram apresentados na Seção 4.1.3.

4.2.3.2 Links com a TAR

Ao analisar as relações da TAR com esta categoria, de princípio já 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. Aqui, 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 o surgimento de 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 e disseminação de novos conceitos, a exemplo do TDABC.

Em contrapartida, no caso da GEC, especificamente, a falta de um material com conteúdo específico (como um livro, que é bastante usual nesse meio) foi um dos fatores que dificultou o seu processo de disseminação, entre outros aspectos. Além disso, eventos, periódicos e instituições parecem ter pouca força ou exercer baixa influência sobre os demais, quando existentes.

Outro aspecto que se nota nesse meio é que a retórica individual tem dificuldades para formação do coletivo, mesmo no caso dos autores que seriam seminais. Nesse sentido, a busca de parcerias visando aumentar o potencial de autoridade reforça a construção em torno das inovações da área.

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 Gestão Estratégica de Custos passando a ser um espaço para assuntos de custos. Em um segundo momento, tem visto seu tema ampliado para outros assuntos da Contabilidade Financeira e de Gestão em geral. Nesses casos, fatores como a necessidade de

fazer pesquisa (legitimação, carreira) em detrimento à dificuldade de abordar a GEC (baixo consenso teórico, dificuldade de realizar pesquisa prática), aliados à influência das métricas de avaliação e à sobrevivência do evento, formam fatores que modificaram a estrutura ao longo do tempo. Tais fatores não são exclusividade do ambiente brasileiro, tendo sido relatados também pelos pesquisadores dos outros países. No caso do CBC, embora a translação tenha levado o congresso à predominância acadêmica, restam resquícios do processo anterior, como ambientes em que a discussão técnica é incentivada, movimento que denota um processo de translação em desenvolvimento, não tendo concluído todas as fases possivelmente.

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. Se, como mencionado na sessão anterior, *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.

4.3 Discussão

A discussão que se segue situa a análise em relação a dois pontos de vista apresentados até aqui: os autores que conceberam, criticaram ou utilizaram os assuntos tratados (CG, GEC, TAR etc.) como base de seus trabalhos; e as conexões obtidas por meio da TAR e dos dados de campo, ampliando ou conjugando aspectos que foram tratados ao longo da Seção 4.2 e propondo algumas reflexões.

Antes de adentrar a esses trechos, convém retomar o protocolo de análise proposto na Seção 3.4 (Quadro 6), que versa sobre as etapas que foram seguidas para coleta e análise de dados. Nesse sentido, foram selecionados para entrevista os agentes tidos como potenciais participantes e construtores do processo em estudo, conforme critérios apresentados na Seção 3.2.2, influenciando-se pela reflexão teórica proposta pelos autores consultados no Capítulo 2.

Deste processo, em análise conjunta à Observação Participante (Seção 3.2.1) e Material Adicional (Seção 3.2.3), emergiram três categorias principais: Domínio, Contexto e

Conceito. A segunda categoria, para fins de melhor compreensão e adequação aos critérios propostos pela metodologia (Bardin, 2011; Creswell, 2007; Strauss & Corbin, 2008), foi dividida em quatro subcategorias: Mercado profissional, Ensino, Pesquisa e Funções Administrativas e outros aspectos. A obtenção de tais categorias deveu-se à congruência de assuntos e relações de causa-efeito concernentes a cada um dos aspectos por elas abordados.

As formulações teóricas foram fundamentais para a análise dos dados, uma vez que os estudos anteriores de GEC e os conceitos da TAR deram subsídio e ferramental adequado para compreensão das nuances encontradas em campo. A coerência entre as diferentes fontes de coleta de dados, juntamente com a convergência percebida no que tange aos estudos anteriores mostra o potencial das categorias retratadas no que diz respeito a representar os dados que foram analisados.

As Seções 4.1 e 4.2 versaram sobre o processo de descrição das categorias e identificação delas com o arcabouço proposto pela TAR. No geral, os conceitos da TAR foram eficazes no sentido de possibilitar uma compreensão do cenário no processo de construção da GEC. Já no que diz respeito aos estudos anteriores, em alguns casos não foi possível verificar em campo as relações colocadas, ou por divergências encontradas nos dados coletados em relação a esses estudos, ou por insuficiência de alcance dos dados coletados sobre os aspectos tratados, elementos que são descritos na Seção 4.3.1. Em função disso são abertos espaços para oportunidades de pesquisa, a serem expostos na Seção 5.2.

O processo de categorização e seus respectivos entraves foram explanados na Seção 3.2. As decisões analíticas finais envolveram releitura cíclica das categorias analisadas em conjunto com os estudos anteriores e conceitos da TAR, que foram sendo complementados conforme necessidade de entendimento ampliado de determinados conceitos durante o processo de análise, de forma que o processo de embasamento teórico e análise de campo foram contínuos até a finalização da análise e discussão dos dados.

4.3.1 Ponderações à luz da teoria e dos dados analisados

O objetivo dessa Seção é retomar alguns argumentos e estudos colocados pelos autores que vem sendo citados até aqui, à luz dos dados coletados em campo e das primeiras análises realizadas. Por exemplo, Ellram e Stanley (2008) tinham parcial razão ao afirmar que a Contabilidade de Gestão engloba a maior parte dos escritos em custos. Parcial e não completa porque, de fato, a forma com que o tema e os artefatos são estudados na área contábil não mostra evidências de ser comum a outras áreas. No entanto, o que se vê é que temas que

envolvem a GEC são sim estudados fora da Contabilidade: ou como temas coadjuvantes ou em perspectiva geral, conjuntamente com outros temas, porém, não como perspectiva central como é comum na área contábil. Ademais, o que se vê é que alguns pesquisadores têm optado por mesclar a temática com outros assuntos, visando aumentar a possibilidade de publicação e divulgação da sua pesquisa.

De fato, a experiência dos consultados mostrou uma propensão das empresas na adoção de ferramentas de custeio tradicional (Reckziegel et al., 2007) e das motivações para uma baixa adoção das ferramentas de CG no geral, como desconhecimento, custo-benefício e preferência por práticas convencionais (Bhimani & Gosselin, 2009; Ernst&Young & IMA, 2003; Guerreiro et al., 2006). As consultas também indicaram não somente que há indícios de que o porte da empresa influencia na adoção dos artefatos gerenciais (Bhimani & Gosselin, 2009), mas também a região de atuação, sendo aquelas próximas aos grandes centros mais propensas à adoção.

Um dos estudos também mencionou a necessidade de treinamento e conhecimento técnico para a manutenção da prática gerencial na empresa, nesse caso, o ABC (Aillon, 2013). Considerando que não há muitos meios de disseminação sobre a GEC no geral, esse pode ser um ponto crítico à manutenção de suas ferramentas nas organizações, uma vez que, a não ser que a empresa providencie esse tipo de treinamento, o número de fontes fora dela onde o indivíduo poderá obter tal tipo de conhecimento é restrito e direcionado a uma formação de médio ou longo prazo (programas de pós-graduação).

Qu (2006) apontou a influência dos consultores no processo de construção, implantação e manutenção de uma prática gerencial na organização, no caso, o BSC. No cenário da GEC, o que se vê é que esse papel é preponderante para disseminar um novo artefato: a própria ideia da GEC e dos artefatos, como o TDABC, estão intimamente ligados a nomes que transitam entre academia e mercado (Shank e Kaplan, por exemplo), utilizando a retórica nesse sentido. Fora do Brasil, parece haver uma distinção mais clara entre o pesquisador acadêmico, que tende a se tornar um especialista em determinado assunto, e o pesquisador prático, que teria ligações mais estreitas com as empresas, viabilizando pesquisas com essa finalidade. No Brasil, os papéis se misturam. O pesquisador é generalista, atende demandas e pesquisa sobre vários temas. Mesmo quando há o trânsito entre academia e mercado, a relação oferta *versus* demanda deixa à mostra a escassez de profissionais da área, pois tanto sofre a área acadêmica com a falta de docentes, quanto o mercado profissional, que tem dificuldade para contratar. Logo, tais ações tendem a ser pontuais e sem impacto massificado.

Em relação à pesquisa de Zawawi e Hoque (2010), é muito relativo dizer quais práticas de GEC estão ou não sendo estudadas em termos de publicações. Nesse sentido, pode-se considerar que alguns temas tiveram historicamente mais destaque que outros, como a Gestão do Custeio Alvo e a Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade (exemplos retirados dentre os temas analisados na Seção 4.1.3.1). Outro ponto importante envolve quais artefatos estão sendo considerados nessa relação, uma vez que não há uma relação consensual ou mais fortemente aceita entre os pesquisadores da disciplina. Ainda, é necessário considerar a forma como a pesquisa é feita. A análise de material adicional nesse estudo, referente aos *journals*, mostrou que, quando se amplia o escopo para o conteúdo do artigo propriamente dito, e não apenas seu aspecto principal contido em *abstract* ou palavras-chave, pode ser encontrada uma gama maior de trabalhos. Isso é totalmente coerente com os comentários de pesquisadores, fora da Contabilidade principalmente, de que não estudam a temática de custos como principal, mas agregada com outras temáticas ou práticas gerenciais.

Conforme El-Dyasty (2007), não há consenso sobre o significado da GEC, perspectiva referendada pelos entrevistados, que vão desde a perspectiva mais filosófica, outros à ligação com os artefatos, e outros ainda questionam etimologicamente a existência do termo, considerando as dificuldades com conceitos prévios como Estratégia e Gestão Estratégica, corroborando os estudos de Nag et al. (2007) e Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012).

O estudo Ernst&Young e IMA (2003) também comenta sobre práticas que as empresas priorizam dentro do contexto organizacional, como orçamento e implantação de sistemas. Isso estaria ligado à demanda tida como mandatória da parte gerencial, como mencionado nas entrevistas. Ademais, no Brasil, o grande foco para a Contabilidade Financeira, especialmente para o IFRS nos últimos anos, no geral, é preponderante para dimensionar o tempo gasto pelos profissionais da área no mercado. Nesse caso, a legislação exerce algum *enforcement* sobre tal atuação.

El-Dyasty (2007) também comenta sobre a insuficiência das práticas tradicionais de custos frente às necessidades tecnológicas dos dias atuais. Os entrevistados foram além, entendendo que mesmo as práticas tidas como atuais ou contemporâneas pecam em desconsiderar impactos tecnológicos ou setores como o de serviços, por exemplo. Seria esse o indício de uma nova crise de relevância⁶?

Ao analisar se a GEC está na infância (El Kelety, 2006), o que se pode notar é que não apenas a GEC, mas a CG ou, até mesmo, a Contabilidade como um todo, especialmente no

⁶ Fazendo alusão à obra *Relevance Lost* de Kaplan e Johnson (1986).

Brasil, ainda estão em um estágio inicial em termos de pesquisa. Enquanto em outras áreas a temática é transversal e acessória (no sentido de agregada a outras práticas para estudo), na Contabilidade o estudo da GEC muitas vezes ainda foca em conhecer se uma ferramenta tem sido utilizada ou não, ou ainda, acompanhar o processo de adoção e implantação, estudos que em termos de geração de conhecimento pouco agregam à área como um todo. Além disso, as evidências mostram a dependência da GEC de outros conceitos, como as teorias ligadas à Estratégia e à Gestão Estratégica, fatos que coadunam com os estudos de Chenhall (2008), Ernst&Young e IMA (2003) e Heckmann et al. (2009). Nesse sentido, pode-se inferir que a ausência de inovação não se deve à falta de lacunas para pesquisa.

Apesar de Shank (2006) e alguns entrevistados colocarem a década de 1990 como a década gloriosa da GEC, o levantamento realizado junto aos *journals* mostra que a década de 2000 supera a anterior em publicações em todos os tópicos pesquisados sobre GEC. Tal fato possivelmente se deve ao tempo para um artigo ter repercussão e começar a ser citado e analisado por outros pesquisadores. Nesse caso então, o que se pode perceber é uma possível diferença de popularidade em termos de mercado profissional e acadêmico, uma vez que para os entrevistados que trabalharam mais ativamente com isso (consultorias, aplicações práticas, pesquisas de campo etc.), a década de 1990 foi mais proeminente como abordado por Shank. Já no que tange aos livros-texto, a análise mostrou que o assunto, quando chegou até eles, não teve expressividade.

Apesar de não terem sido diretamente consultados os agentes do mercado profissional, a experiência prévia dos entrevistados indica que, de fato, o envolvimento dos contadores é menor do que o sugerido pela literatura, como afirmado por Shank. Já sobre o perfil, nota-se que, dependendo da IES, há diferentes percepções de quais competências, habilidades e atitudes o aluno deve ter ou o curso deve formar, diretamente relacionado à missão da instituição. O que se nota é que fora dos grandes centros de referência, no Brasil, a ênfase é por uma formação mais técnica e pouco ou nada inclinada à tomada de decisão. Fora do Brasil não foi possível concluir muito sobre esse perfil, pois os relatos focaram mais o escopo da pesquisa propriamente dito.

Em relação ao argumento de Shank sobre a não prosperidade das associações ligadas à matéria, de fato, nenhum pesquisador conseguiu mencionar uma entidade de classe com representação efetiva. No Brasil, muitos se lembraram da Associação Brasileira de Custos, que seria a mais específica, e que, de fato, ajudou a fomentar o tema. Porém, nota-se uma migração gradual para temas de CG e CF, tal como mencionado no grupo europeu. Nos EUA, o destaque está para o IMA, cujo maior enfoque são os práticos, mas há pluralidade dos

assuntos que estão envolvidos sob seu escopo, o que faz com que não haja necessariamente um enfoque em questões relacionadas a custos.

Sobre a pouca publicação de temas relacionados à GEC comentada pelo autor, o que se percebeu foi que alguns temas tiveram mais adesão do que outros. Por exemplo, na busca realizada nos periódicos, Gestão de Custos Interorganizacionais, Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto e Gestão do Custo Total de Consumidores tiveram um número de artigos publicados pouco expressivo em comparação com os demais temas nos periódicos pesquisados.

Outro ponto mencionado é a substituição no currículo de CG por temas de controle gerencial. Fora do Brasil, os pesquisadores que deixaram ou diminuíram sua pesquisa em GEC tem migrado para temas como inovação, BSC, avaliação de desempenho etc. No Brasil, o que se viu na prática foi uma preponderância dos temas de Contabilidade Financeira, sendo que, temas de CG e GEC, no geral, tem menor abrangência, tanto no Ensino quanto na Pesquisa. Nos cursos de pós-graduação analisados, por exemplo, as disciplinas de custos existem, mas são optativas e, portanto, condicionadas ao interesse dos estudantes pelo tema.

Sobre a não publicação de temas de GEC em periódicos importantes, dentro da busca realizada não procede, pois a pesquisa em periódicos de alto fator de impacto revelou publicação de todos os temas, ao menos uma vez, em pelo menos dois periódicos com representatividade ou alto fator de impacto (Tabela 1). O que talvez se possa questionar é a expressividade disso em relação aos demais temas sobre os quais versam os periódicos consultados.

Já sobre uma nova ênfase em temas de suporte regulatório e tecnologia da informação, comentados por Shank (2006), a partir dos dados analisados neste estudo, não é possível inferir, uma vez que as informações sobre o mercado profissional foram dadas a partir das experiências anteriores dos próprios entrevistados, que estão preponderantemente ligados à área de Ensino e Pesquisa atualmente, sendo que nenhum deles abordou tal questão. No entanto, no geral, a ênfase maior parece ser da Contabilidade Financeira.

Ao que tudo indica, em função das obrigações legais, sempre houve uma dominância da Contabilidade Financeira (Arnold, 1989; Brooks, 1988; Halbouni & Hassan, 2012; Richardson, 2002), o que pode ser predatório a outras áreas e paradigmas de pesquisa (Scapens & Bromwich, 2010). Essa ênfase também é marcante nos eventos, construção dos cursos, escopo do *journals* etc. Nesse caso, há que se considerar também o contexto de Shank, em meio a falências e mudanças significativas na normatização contábil norte-americana na época em que o estudo foi escrito. O esforço empregado parece similar ao descrito pelos

entrevistados com o advento do IFRS no Brasil em todas as esferas de atuação (Ensino, Pesquisa e Mercado), dado seu caráter obrigatório.

Shank (2006) também aborda o não preparo de alguns docentes em relação à matéria para o ensino. Em campo, foram relatados casos de professores de outras áreas ministrando a disciplina, bem como o enfoque societário que é dado em muitos cursos, diretamente relacionado com a missão do curso ou com a concepção dos docentes/coordenadores do que deveria saber um profissional dessa área.

Mais um ponto mencionado é o fato de não haver muitos *journals* importantes na área. De fato, não foi encontrado um *journal* com esse escopo específico. Foi também mencionada uma tentativa de um dos entrevistados de criar um periódico fora do Brasil com essa temática; no entanto, por outras demandas que o pesquisador tinha na época, a iniciativa não logrou êxito. Em contrapartida, há possibilidades de publicação em *journals* de diferentes áreas: Engenharia de Produção, Administração e Contabilidade são os locais mais comuns para serem encontrados. O que muda muitas vezes é o enfoque e a abertura que os periódicos, principalmente os que não são da área contábil, dão ao tema. Na busca realizada junto aos periódicos, notou-se uma incidência maior do tema “Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade” em detrimento a outros temas nas áreas de Engenharia e Administração, dentro do escopo pesquisado.

A questão de ver a Contabilidade como um fim em si mesma e que a informação de custos acaba sendo feita por outras áreas, abordada por Shank (2006), também é algo que apareceu na experiência prévia dos entrevistados, que veem que nem sempre a Contabilidade consegue mostrar a utilidade da sua informação, ao mesmo tempo em que outras áreas não a veem como atuante em processos ligados à tomada de decisão.

Ainda com relação aos comentários de Shank (2006), ele coloca que não há preocupação em incluir a Estratégia no ensino de custos, bem como há pouca integração de conteúdos e preocupação multidisciplinar. No Brasil, a inclusão de um tema, seja qual for, depende muito da missão dos cursos na graduação, bem como da demanda de mercado e, na pós-graduação, de ter professores com *expertise* relacionada à temática. Ainda, a estrutura não favorece, tanto em IES pública quanto privada, iniciativas multidisciplinares, ficando isso muito a cargo do professor. Fora do Brasil, mesmo parecendo ser a estrutura, no geral, mais favorável, também se nota que tais iniciativas são mais individuais do que coletivas.

Diante da confrontação das conjecturas do ensaio e o material coletado na prática, nota-se que, na grande maioria dos casos, as percepções de Shank refletem o estágio da área, mesmo quase dez anos depois de esse ensaio ter sido escrito. Dessa forma, se não há

associações que incentivem, cursos abordam o assunto em menor escala, empresas estão focadas no tradicional, os ventos realmente parecem ser mais contrários do que favoráveis ao desenvolvimento da GEC.

Nas entrevistas, outro ponto que confere com estudos anteriores refere-se à percepção dos contadores como ponto de apoio ao processo decisório, pois para muitos a Contabilidade tem uma visão mais ampla, no sentido de estar focada no desenvolvimento de relatórios seguindo as instruções normativas, não tendo condições, portanto, de se envolver em outras esferas (Azevedo et al., 2008; Hunt et al., 2004).

Sobre o destaque às questões voltadas à liderança e à estratégia (Böer, 2000), nota-se que, no Brasil, isso dependerá muito do local de formação, pois nos chamados centros de referência, há sim uma ênfase a essas questões, mesmo não sendo em todos os casos, de forma que as assertivas dos autores foram apenas parcialmente localizadas.

Também foi colocada a afirmação de Zimmerman (2001) sobre um maior foco no controle do que na tomada de decisão por parte do profissional contábil. Tal afirmação poderia levar ao questionamento do uso da associação entre GEC à CG como forma de disseminar a área. Em contrapartida, notou-se que a GEC extrapola o âmbito da Contabilidade como área de pesquisa, contrário ao proposto por Ellram e Stanley (2008), sendo assim, o problema da disseminação pode não ser necessariamente esse, envolvendo outros aspectos como os analisados na Seção 4.2.

Chua (2011) critica a falta de conexão da pesquisa com a prática. Para alguns entrevistados, esse ponto é fundamental para que ela volte a ter relevância e impacto social, cenário contrário ao que ocorre hoje, quando o *gap* entre os meios parece ser significativo. Nas entrevistas, pontos colocados pela autora como preferência de determinados textos, produção de *papers* como um fim em si mesmo, ênfase na técnica, baixo valor ao desenvolvimento conceitual, privilégio da pesquisa em detrimento ao ensino, entre outros, foram mencionados. Nesse sentido, o conflito de interesse do pesquisador entre a pesquisa de fato e o desenvolvimento da carreira potencializa os temas de reprodução mais fácil - como anteriormente colocado por Scapens e Bromwich (2010), bem como o pouco apreço ao desenvolvimento conceitual. Ainda, o sentimento de alguns entrevistados corrobora o pensamento da autora, no sentido de direcionar a pesquisa aos métodos e perspectivas de alguns *journals* (os mais renomados). O efeito prático disso é a criação de grupos fechados nos mesmos paradigmas com a finalidade de alavancar sua publicação, e uma área que prima mais pela repetição do que pela inovação (Zimmerman, 2001), prejudicando o desenvolvimento científico de fato (Luft & Shields, 2002).

Tanto na CG, como colocado por Ittner e Larcker (2001), como na GEC, o senso coletivo é que o embasamento teórico e metodológico é fraco, e a abordagem longitudinal inexistente, até porque o objetivo que dirige é a concepção do artigo propriamente dito, nem sempre atrelado a um programa de pesquisa. Fora do Brasil, em virtude do maior foco na especialização e posterior publicação em periódicos de ponta, essa problemática é dirimida, embora também existente, ao menos no discurso. Por outro lado, não é possível saber até que ponto os pesquisadores que se dedicaram à GEC de fato eram especialistas (no sentido de foco em um tema específico de pesquisa), pois na análise aqui realizada, coincidentemente ou não, as publicações estão diluídas entre os temas pesquisados, não parecendo haver alguma preferência (Tabela 8).

Da mesma forma que na pesquisa realizada por Miranda (2010), houve evidências de um descolamento relevante entre as visões acadêmica e de mercado. As sinergias existentes parecem estar na graduação, no *feedback* que as universidades buscam no mercado para balizar seus cursos. O estudo da McKinsey (2012) leva à reflexão, no entanto, que esse não é um problema só da Contabilidade ou muito menos local, sendo importante repensar: até que ponto essas áreas, de fato, precisam ou devem convergir?

O desconhecimento de práticas de GEC (Langfield-Smith, 2008) é coerente com o que foi evidenciado no material de campo, de que apenas poucos Centros de Referência dão uma visão mais ampla dessa temática, preponderantemente na pós-graduação, que seria o que alguns chamaram de “ilhas do conhecimento”. A baixa integração entre academia e mercado no trânsito de conhecimento pode ser o fato gerador do argumento da autora.

Aqui também vale um comentário sobre a ECGEC proposta por Borges Slavov (2013), que é uma tentativa que agrega boa parte do consenso e evidências da literatura, mas está longe de ser incontestável, haja vista as diferentes percepções e ausência de convergência da comunidade em que está inserida.

Tanto na CG, corroborando Espejo et al. (2009), como estendendo à GEC, as redes de pesquisa são pontuais e praticamente inexistentes. A orientação à produção de *papers* como um fim em si mesmo e o estágio da área em pesquisa são fatores limitantes ao desenvolvimento desse aspecto.

Jones e Dugdale (2002) destacaram a figura do Kaplan para entender a construção do ABC. Nos relatos, ele aparece como figura central aos desenvolvimentos da GEC, tidos como mais recentes, mesmo não tendo sido o precursor da matéria (papel atribuído a autores como Shank, Govindarajan e Cooper). Os autores constataram que a divergência de significado por

parte dos autores influencia na aplicação do ABC. No material de campo, a ausência de consenso é um ponto relevante, que coaduna com esse aspecto tratado pelos autores.

Jones e Dugdale (2002) ainda colocam a década de 1990 como um momento oportuno para novos conceitos, principalmente por parte dos consultores, também mostrado por Christensen e Skærbæk (2010) e mencionado por Shank (2006). Nos relatos, a importância e evidência do tema no período mencionado foram claras. Em contrapartida, no Brasil, o uso de consultores no processo de divulgação (tanto teórica quanto prática) parece ter sido em menor escala se comparado ao movimento visualizado nos trabalhos citados. Já no que se refere ao reflexo disso nas publicações, a sequência dessas sobre os temas é posterior a tal período (início dos anos 2000), mostrando continuidade e uma movimentação ainda existente de agentes nesse sentido.

Jones e Dugdale (2002) também colocam a importância da construção retórica utilizada para ascensão do ABC no sentido de atendimento a mudanças globais visando cobrir novas demandas gerenciais. Tal construção permeia o discurso dos envolvidos na área até hoje, porém, em algum momento, foi dissociada do contexto da GEC, por se entender que o desenvolvimento existente não mais atende tais necessidades. Esse movimento poderia ser associado a voltar um passo no processo de construção da GEC.

O advento do ABC no trabalho mencionado foi associado à figura das caixas-pretas – *softwares*. Esse aspecto pode indicar que a falta de aplicações práticas diretamente relacionadas a alguns temas, também mencionada nos relatos, pode ter contribuído para a dificuldade de difusão dos artefatos. A ausência de caixas-pretas também pode denotar a falta de convergência da rede (Latour, 2000).

Outra evidência interessante é a sinergia entre a ferramenta existente para o momento oportuno, como nos casos colocados por Jones e Dugdale (2000) e Alcouffe et al. (2008). Nesses casos, a construção da retórica em ambos associou a oportunidade de melhoria e soluções mais amplas que as locais (aspecto de competitividade e oportunidades em nível nacional), ainda que o artefato utilizado não fosse necessariamente inovador (Otley, 2008), mas uma nova roupagem de algo pré-existente. O mesmo tipo de construção pode ser observado em diversos relatos sobre o TDABC: ainda que visto pelos pesquisadores como não sendo necessariamente uma inovação, o aspecto ‘novidade’ associado ao argumento de autoridade (Latour, 2000) leva à abertura para o tema.

Jones e Dugdale (2000) comentam também sobre o papel periférico dos acadêmicos na disseminação dos artefatos. Nesse aspecto, considerando que no Brasil a movimentação nesse sentido parece ser baixa, a difusão fica prejudicada. A falta de um canal com os práticos,

percebida nos relatos e nos eventos observados da área, é um fator que diretamente impacta esse processo.

Qu (2006), além de reforçar o papel dos consultores, reitera a influência das associações profissionais no fomento a determinadas práticas (publicações e divulgação). A parceria entre consultores e associações favoreceria então a disseminação de artefatos em geral. Nesse caso, no entanto, o que se observa é a baixa expressividade das associações existentes no sentido de fomentar a GEC. Muitos entrevistados não conseguem delinear o tipo de impacto das associações existentes no Brasil, além da migração para temas voltados à Contabilidade Financeira no geral (nacionalmente e fora), sendo esse segundo aspecto relacionado nas consultas realizadas e nos eventos observados.

Ainda neste contexto, o autor observa a interação entre acadêmicos, consultores, escolas de negócio, empresas de consultoria, meios de comunicação, empresas de *softwares* etc., para a difusão do BSC. O desenho atual percebido em relação à rede de ensino e pesquisa de GEC não favorece esse tipo de intercâmbio, haja vista ser perceptível uma baixa interação entre esses agentes, tampouco incentivos. O sistema também se desenha de uma forma que a instituição trabalhe em um nível de individualidade, atendendo demandas ou mecanismos de avaliação inerentes à sua atividade. O canal formal colocado pelo autor (escolas de negócio) fomenta a GEC, porém, em uma escala inferior a outros temas, talvez não sendo suficiente para estimular de forma massiva sua difusão.

Jones e Dugdale (2002), Qu (2006) e Emsley (2008) apontam para as diferenças em relação aos conceitos, tanto entre os teóricos, como entre a teoria e a utilização pelos consultores e práticos. O efeito disso é o comentário de um dos entrevistados de serem encontrados, na prática, conceitos utilizados com um nome cuja base conceitual corresponde a outro aspecto. Adicionalmente, a ausência de consenso e diferentes concepções entre docentes e pesquisadores é um efeito também reflexo desses pontos. Em outras palavras, as diferentes concepções teóricas sobre o conceito de GEC e suas ferramentas tornou o processo de disseminação difuso, dificultando uma eventual convergência e, consequentemente, a consolidação da rede.

Outro fator que potencialmente favorece a convergência da rede, atuando como potencial inscrição, são as regras contábeis (Mouritsen & Thrane, 2006). Nesse sentido, talvez se explique a dominância da Contabilidade Financeira sobre a de Gestão, uma vez que a normatização tem um grande peso sobre o senso de priorização das organizações e, consequentemente, das IES (uma vez que a primeira influencia diretamente a demanda da segunda, como analisado na Seção anterior).

Emsley (2008) coloca que não acredita que técnicas como o custo da qualidade de Juran pudessem ser implementadas em função da moda. No entanto, as evidências obtidas nos relatos são de que esse tipo de decisão nem sempre é fruto de um processo de avaliação racional, fato também abordado por Briers e Chua (2001) e Berland et al. (2010). Outro ponto colocado por Emsley (2008) é a necessidade de entender os diversos interesses dos atores e a complexidade do contexto e do processo de inovação, ponto que chama a atenção para a necessidade de pesquisas nessa linha. Alguns relatos de pesquisadores apontam para utilização de *insights* e teorias alternativas ao chamado *mainstream*, que seriam as mais adequadas para atender a esse tipo de necessidade.

Outro ponto a se pensar se refere à quantidade de artefatos disponíveis dentro do universo contábil-gerencial, gerando um tipo de competição (Alcouffe et al., 2008), o que poderia gerar um efeito de “canibalização”, estendendo esse efeito inclusive a mecanismos oriundos da Contabilidade como um todo. A pluralidade de práticas gerenciais, embora pouco discutida na teoria e mencionada em campo, é um fator a ser questionado no processo de difusão das redes que envolvem artefatos em geral.

Alcouffe et al. (2008) também colocam o advento do ABC como um mecanismo de inovação à CG na França, especialmente para teses de doutorado e posteriores publicações, respondendo a pressões para tal finalidade. Alguns dos relatos dos entrevistados mostram movimento similar no Brasil, tendo sido uma área que movimentou muitos interesses até o início dos anos 2000. Nesse sentido, interessa destacar que o movimento por publicação foi global, sinalizado pelos pesquisadores consultados de todas as nacionalidades. Também é interessante mostrar como, durante algum tempo, o assunto atraiu o interesse de jovens pesquisadores para a área da CG, destacando a influência do *mainstream* ao jovem pesquisador, como ressaltado nos relatos. Hoje, no entanto, tal influência aponta outra direção.

Os autores ainda sinalizam o envolvimento de vários atores para o sucesso da rede do ABC. A manutenção e o envolvimento de diversos atores cooperaram para o sucesso da rede (Blomme, 2012; Callon, 1991; Latour, 2000). Analisando a GEC nesse aspecto, o que se nota é que, embora ela esteja em um contexto de diversos atores, a falta de consenso teórico e as poucas iniciativas de aplicação prática dificultam a mobilização dos atores em direção à rede. A mesma dificuldade foi expressa na consolidação e difusão da rede do GPM, que acabou restrita ao ambiente da França (Alcouffe et al., 2008).

A dominância da Contabilidade Financeira e a influência desse *mainstream* se refletem na pesquisa realizada, cujos efeitos na visão dos entrevistados são: ausência de

contribuição efetiva, pouca relevância, baixo índice de inovação, popularização dos métodos quantitativos, entre outros. Otley (2008) expressou do seu ponto de vista a necessidade de continuar pesquisando empresas reais, preocupação expressa na fala de outros pesquisadores, que tem visto a pesquisa diminuir sua conexão com a prática, enquanto a academia se torna cada dia mais autossustentável (Mitchell, 2002), levando a mais um paradoxo: pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas feita quase que exclusivamente em ‘laboratório’.

Dugdale et al. (2006) colocam a dificuldade em propor qualquer melhoria ou conhecer a realidade sem estar dentro da organização. O efeito dessa tendência não privilegia discussões como a teoria dos sistemas e abordagens mais complexas aderentes à GEC, como sugerido pelos entrevistados, e reforça a visão de Demo (2012) de uma tendência à linearidade reforçada por artefatos tecnológicos que trazem maior segurança aos envolvidos.

Os dados de campo também reforçaram a conexão de outras áreas com os elementos de custos nos processos empresariais, conforme a pontuação de Siinoven e Puolamaki (2014) sobre os cálculos geralmente serem realizados fora da área financeira e dos sistemas de Contabilidade formais, fato anteriormente comentado por Cooper (1997) e Anderson (2006). Destaca-se a área de Engenharia, com cunho mais atuante em termos de aplicação prática.

Seguindo as considerações de Siivonen e Puolamaki (2014), estudar os assuntos de custos em conjunto com outras práticas, mesmo sendo uma solução empregada por outras áreas, como visto na pesquisa de campo, não é o preponderante.

Já no que diz respeito à Gestão Estratégica, Nag et al. (2007) pontuaram a não coesão do campo, base sobre a qual está posta a GEC, mesmo tendo certo grau de sucesso à medida que consegue aliar interessados. Para os autores, uma área acadêmica está ligada não apenas a agregar investigadores, mas também, que esses pesquisadores adotem e compartilhem os conceitos. Nesse aspecto, a Gestão Estratégica parte de um contrassenso, pois ao mesmo tempo em que reúne adeptos, tem dificuldades na formação de consenso. A GEC atualmente parece passar por uma dificuldade nos dois aspectos: já parte de uma base teórica sem consenso e tem tido dificuldade de arrolar novos interessados. A propósito, à medida que os incentivos apontam em outra direção, essa dificuldade torna-se inerente não somente à GEC, mas a tudo que não compõe o *mainstream*.

Os autores consideram o campo da Gestão Estratégica jovem e fruto de constantes remodelagens. Não há como desagregar essa herança teórica ao contexto atual da GEC. Esse ponto é muito relevante para traçar um paralelo com o presente estudo, pois mostra, ao mesmo tempo, a característica multidisciplinar em que se calca a GEC, ao mesmo tempo em que evidencia a fragilidade da base conceitual sobre a qual ela está. Para eles, a Gestão

Estratégica deve saber aproveitar os espaços nas diferentes áreas do conhecimento, a fim de ampliar e ao mesmo tempo aprofundar o conceito de Gestão Estratégica. É o mesmo pensamento sinalizado por vários pesquisadores, especialmente os que não são da área de Contabilidade, ao visualizar a possibilidade de pesquisa agregando os diferentes campos do conhecimento.

Ronda-Pupo e Guerras-Martin (2012) sinalizam a falta de consenso sobre Estratégia, evidenciando que o grau de consenso da área mostraria o progresso da disciplina e, a falta dele, as possibilidades de desenvolvimento do campo. Nesse aspecto, talvez a GEC não tenha tido tanto progresso, ao mesmo tempo em que há espaço para isso.

Sobre a elevação do contador como participante do processo decisório (Borges Slavov, 2013), os relatos obtidos em campo apontam direções contrárias: enquanto nos EUA haveria uma sinalização recente nesse sentido, no Brasil e nos demais países consultados por meio de seus representantes, o contador ainda é visto fora de tal processo, corroborando o estudo de Hunt et al. (2004). No entanto, nesse aspecto seria interessante a consulta direta aos profissionais de mercado para obter evidências mais específicas dos participantes do meio, o que estava fora do escopo desta pesquisa.

Falando da GEC propriamente, o primeiro ponto a destacar é a sua relação com a CG. Embora do ponto de vista deste trabalho GEC e CG não sejam tratadas como sinônimos, esse entendimento é tido por uma parte expressiva dos pesquisados. Dessa forma, nos momentos em que houve essa tratativa, foi mantida para não distorcer as reais percepções dos participantes da área. Notou-se um viés forte a esse ponto principalmente nos EUA. Desse aspecto surge uma primeira divergência, pois aparentemente quem considera a GEC fora do escopo da CG, não vê a inclusão do profissional contábil nesse processo (Chenhall, 2008; Cooper, 1997; Heckmann et al., 2009).

Outros pontos que tem aderência aos dados coletados em campo são: necessidade de conhecer o processo de produção junto com as estratégias de custos (Araújo & Costa, 2005); falta de clareza do *framework* da GEC (Borges Slavov, 2013; El Kelety, 2006; Langfield-Smith, 2008; Nixon & Burns, 2012); estágio de pesquisa inicial (El Kelety, 2006), estendendo esse aspecto à Contabilidade como um todo; divergências na conceituação e aplicação prática (Gosselin, 2007); evidências de utilização de técnicas de custeio mais simples e tradicionais (Bhimani & Gosselin, 2009; Dugdale et al., 2006; Heckmann et al., 2009; Reckziegel et al., 2007); priorização de demandas obrigatórias e consolidadas nas empresas (Dugdale et al., 2006), entre outros.

Dugdale et al. (2006) comentaram sobre a necessidade da consideração do contexto, colocando isso em um âmbito de diferenças entre países. A pesquisa de campo não apenas sinalizou diferenças entre países como diversidades regionais em termos de porte, segmento e região de atuação. Se ao seguir o *mainstream* a diferença nacional não é muitas vezes pensada, menos ainda é a realidade de outras regiões ou contextos, fora dos grandes centros ou de empresas com ações em bolsa.

Em relação aos estudos de Böer (2000) e Bjørnenak (2000), no Brasil e nos cursos de Contabilidade, a ênfase dada ao processo de tomada de decisão depende muito da missão da faculdade, bem como do interesse do professor, pois ainda que a ementa preveja tal condição, o docente tem a soberania sobre o conteúdo efetivo a ser ministrado em sala de aula.

Já os estudos de Tan et al. (2004) e Ekbatani e Sangeladji (2008) podem ser contestados no ambiente nacional, tendo em vista que o mercado é um dos maiores balizadores do conteúdo dos cursos pelas IES locais. Se eventualmente ainda há desnível nessa relação (Mckinsey, 2012), possivelmente outros fatores estruturais e conjunturais auxiliem na compreensão.

Já sobre os livros, o material adicional analisado referiu-se exclusivamente à representatividade dos conteúdos de custos, não sendo possível inferir sobre os estudos de Böer (2000) e Hoffjan e Wompener (2006). O estudo de Tan et al. (2004) também pode ser confirmado na perspectiva de que os temas mais contemporâneos, de fato, estão mais presentes no ambiente acadêmico. O mesmo raciocínio vale para o estudo de Ekbatani e Sangeladji (2008) sobre o desconhecimento das práticas de custos menos tradicionais no mercado. A análise dos livros mostrou que esse desconhecimento também se estende ao material escrito, haja vista que os livros e artigos falando sobre esses conteúdos são dispersos e pouco recorrentes (especialmente no caso do primeiro), corroborando parte do estudo de Hoffjan e Wompener (2006).

Sobre o trabalho de Pegino (2014), vários fatores puderam ser visualizados em campo, a saber: representatividade da produção acadêmica por meio de alunos; agências de fomento com papel de destaque, especialmente suas métricas de avaliação, determinando níveis de qualidade, produtividade e, no limite, incentivo à pesquisa; forte enviesamento à produção de *papers*; conflitos de interesse entre a carreira acadêmica e os campos de pesquisa a serem desbravados na área; papel do estado no fomento financeiro à pesquisa; concessões teórico-metodológicas para publicação nos periódicos considerados de maior relevância; influência das métricas de avaliação no comportamento de pesquisadores (ex. perseguição de pontos, aceitação de regras pelos periódicos de alto impacto, dispersão da produção científica,

produtivismo etc.); e construção de relacionamentos baseados em trocas de favores visando benefícios presentes ou futuros entre as partes.

Apesar de não terem sido os alunos um dos grupos de foco da pesquisa, há evidências de preocupação dos docentes em termos de atratividade do(s) curso(s) aos alunos, não apenas na graduação, como sugerido no estudo da McKinsey (2012), mas principalmente em nível de pós-graduação. Alguns entrevistados comentam esse como um dos maiores desafios para a pesquisa em CG em geral, uma vez que os incentivos apontam para outras direções.

Sobre a realização da GEC em outras áreas fora da Contabilidade, como sugere Anderson (2006), as evidências de campo apontam sua veracidade, sendo esse link mais forte com a Engenharia, um pouco menos com a Administração, e bem menor com a Economia (apenas na sustentação teórica). Nos dois últimos casos, o embasamento teórico seria mais forte que o nível de pesquisas de fato realizado por essas áreas atualmente. Outro ponto envolve links não diretos que podem ser realizados na pesquisa de outras áreas, por exemplo, nos estudos de redes de negócios, que permeiam decisões de custos, embora não falem diretamente do assunto.

Em contrapartida, não se encontraram evidências de que a pesquisa em áreas correlatas, como proposto por Zawawi e Hoque (2010), tenha deixado de existir.

Parte dos entrevistados também entende que cada empresa pode ter um conjunto de artefatos que, combinados, podem favorecer seu desempenho (Borges Slavov, 2013), fato também observado em trabalho assistido durante a observação participante, da área de administração de operações. Esse viés é mais forte em outras áreas, tendo em vista que a Contabilidade é a que mais concentra estudos de práticas isoladas de custos. Mintzberg e Lampel (2006) já apontavam a dificuldade de estudar certos fenômenos de forma isolada.

Sobre temas que podem ter ocupado a atenção de pesquisadores e profissionais de mercado (Ittner & Larcker, 2001; Shank, 2006; Sorensen, 2008), a pesquisa identificou no Brasil notadamente os temas voltados ao IFRS e, na CG, à avaliação de desempenho.

A atenção a outras práticas bem como a ausência de inovações na pesquisa da área é um problema inerente à CG, como afirmou Otley (2008). De fato, o termo contador-gerencial ou contador de gestão (a depender da tradução) não foi mencionado uma única vez (o mais próximo a isso foi a utilização do termo “os gerenciais” por um dos entrevistados).

Outras questões evidenciadas na pesquisa de campo foram: dificuldade de fazer pesquisa na área pela falta de acesso a dados (Lunkes et al., 2013); baixo nível de publicações sobre CG, englobando GEC (Barros, Schekaiban, & Gomes, 2008; Zawawi, & Hoque, 2010);

qualidade teórico-metodológica questionável (Nascimento et al., 2010); baixa relevância da pesquisa na área (Aragão et al., 2014).

Outro fator apontado se refere ao baixo uso de trabalhos internacionais na produção brasileira (Lunkes et al., 2013; Nascimento et al., 2010). Entende-se que por muito tempo esse foi o caminho utilizado pela pesquisa no Brasil em função do histórico de dificuldade de acesso a periódicos internacionais e à forma como a pesquisa foi estruturada historicamente. Hoje, o que se vê é um direcionamento maior por outros critérios, em função das métricas de avaliação e da busca de legitimidade dos próprios pesquisadores, restando ainda alguns comportamentos do padrão estabelecido anteriormente. Há que se pontuar também, até que ponto, o uso do idioma inglês é um impeditivo aos pesquisadores da área pela busca de trabalhos de referência em suas pesquisas.

De fato, como colocam Nascimento et al. (2010), o desenvolvimento da pesquisa na Contabilidade como um todo é recente. Logo, as abordagens considerando diferentes teorias, paradigmas e metodologias não datam de longe, mesmo fora do Brasil. Aqui, processos referentes ao histórico, como desenvolvimento da pós-graduação, mecanismos de avaliação e processo de internacionalização estão tomando corpo nos últimos anos, reforçando o longo caminho a percorrer pela área que ainda está por vir.

4.3.2 Conexões e reflexões

Analisando o material coletado e as considerações dos autores colocadas até aqui, observa-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 realmente 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. O movimento de “arrolar pesquisadores” tem conexão com o grupo de ideias coesas formadas a partir do que é proposto pelo periódico. E, se não está no *mainstream*, também não estará nos eventos da área, nem nas ementas dos cursos, ao menos não com expressividade.

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. Por outro lado, avaliadores e editores

não teriam visibilidade e seriam inexistentes sem o *journal*. Dessa forma, o periódico pode ser considerado um ator não humano. Isso faz com que o ser humano na verdade, desapareça, e o periódico, em si, tenha o potencial de arrolar pesquisadores, avaliadores etc. A reputação do *journal*, como comentado nos relatos, 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, como no exemplo do processo orçamentário dado por 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). Outro exemplo em termos de visibilidade é o reconhecimento da CAPES do nome “Contabilidade” na designação da área, processo recente que ajuda a construir parte do contexto para o campo de estudo.

O livro, tal como enuncia Demo (2012), condiciona os testes da área, selecionando o que é relevante pedagogicamente 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 testes como o ENADE e a relevância da Contabilidade para fins societários, atrelados à figura notória do Prof. Eliseu Martins no contexto brasileiro, podem ter tornado o livro não apenas como um exemplo de ator não humano, mas também como uma caixa-preta, uma vez que a consolidação do seu conteúdo e replicação por diversos agentes fortalecem essa caracterização. Dessa forma, o ator não humano atua como potencial inscrição (meio) para os processos que envolvam mediações e intermediações na rede.

Hoje, os livros, embora parte importante no processo de ensino, já não mais são enfatizados nas métricas de avaliação brasileiras, o que de certa forma dá um reforço para os chamados clássicos se perpetuarem, tendo em vista que o incentivo para sua produção, em contrapartida às outras demandas do pesquisador, está reduzido. No caso da GEC, o pouco material existente não se popularizou, possivelmente porque a dispersão dos assuntos também dificulta a junção dos temas como uma coisa só.

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). Os inúmeros

doutores da área e suas verdades alimentaram os fatos inegáveis, prolongando ou concebendo as caixas-pretas.

A caixa preta, por sua vez, torna a problemática invisível (Latour, 2001). No entanto, ela precisa da manutenção da rede para continuar. É interessante refletir que essa necessidade por verdades possivelmente pode também advir da tradição normativa, que carrega para dentro da gestão de custos esse enfoque contábil-fiscal como predominante. Ademais, a caixa-preta implica que quanto mais social uma técnica se torna, mais aceita e inquestionável ela é (Latour, 2000). Considerando que a GEC também pode ser entendida por meio de suas diversas 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. Pensando que cada prática gerencial pode ter diferentes níveis de visibilidade, aplicabilidade e impacto, a definição e discussão da GEC pode se dar de forma mais ampla; por outro lado, sua aplicação deve ser analisada em relação aos seus diferentes artefatos.

Para Chua (2011), a rede para ter sucesso depende do contexto e da institucionalização, assim como da percepção dos distintos atores. O contexto evidenciado em campo mostra a dificuldade em ter um ambiente propício à disseminação das práticas de GEC, em função de fatores como o *mainstream* e a demanda do mercado pela Contabilidade Financeira, entre outros. A inserção dos artefatos ou do pensamento da GEC fica prejudicada se eles sequer são inseridos no contexto educacional ou empresarial, tornando a convergência da rede um ideal distante.

Todo o contexto mencionado dá aos envolvidos as motivações pelas quais devem ou não realizar determinados comportamentos e atividades, legitimando os agentes (Berger, & Luckman, 2007).

Os artefatos poderiam atuar como agente legitimador (Egels-Zandén, & Wahlqvist, 2006), no entanto, para boa parte das práticas gerenciais tidas como da GEC, não há muitos mecanismos tangíveis para sua implantação (por exemplo, *softwares*, publicações detalhadas etc.), dificultando seu processo de difusão.

A retórica atua na construção da rede, sendo os mecanismos de comunicação os responsáveis por tornarem os pensamentos em ações coletivas, e as instituições como mediadoras, visando a estabilidade desse fluxo. Dentro desse campo de estudo, há poucas instituições que fomentam a GEC, atuando nesses mecanismos de comunicação. E o efeito prático disso é que a retórica fica limitada à atuação em algumas instituições, onde existe o fomento a esse mecanismo, sendo que o mais fortemente identificado é a *expertise* docente. É interessante notar a necessidade de uma construção retórica, por exemplo, face à insistência

pela afirmação de que Contabilidade é Ciência, contribuindo para a construção daquilo que a comunidade enxergará como verdade. Vale a pena refletir: em um país de bacharéis, um doutor seria alguém imbuído de verdades?

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 Contabilidade Financeira. A mediação rumo aos novos interesses altera o significado e estabelece novos padrões, como no caso dos grupos que tem migrado para pesquisas em CF, como mencionado.

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, nesse contexto, significa dizer que as práticas gerenciais, bem como os 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. Nesse caso, a rede depende de muitos atores com igual importância para se estabelecer, o que necessitaria de inúmeros processos de translação em diferentes instâncias e níveis a fim de construir uma rede forte.

Pinch e Bijker (1987) já apontavam a diferença entre os grupos sociais no que se refere ao grau de estabilização, afetando de forma direta pensamento e ação dos envolvidos. Nesse aspecto, há ligação com a rede que envolve a GEC. Por exemplo: em programas de pós-graduação *stricto sensu*, quando há um especialista, há um alto grau de estabilização. Na formação da graduação, a estabilização está apenas para os temas básicos, GEC na maioria dos casos não entra. Já nos periódicos, a estabilização é baixa, quase inexistente, se for considerado o pequeno número de pesquisas percebido na área.

Há que se destacar também o papel do docente. Ao dar o tom do discurso, mesmo nos diferentes cursos (Administração, Engenharia, Contábeis etc.), os docentes filtram o que é importante e o que deve ser considerado para cada disciplina, movimento que gera intermediações e translações. Vale destacar que, no contexto estudado, as translações podem estar em diferentes estágios em relação às etapas propostas por Callon (1986).

No que tange ao Ensino, a influência da região pode ser um aspecto a ser considerado para a GEC: se o mercado é um forte influenciador e a demanda pela parte gerencial tende a ser maior nos grandes centros urbanos (e para empresas maiores), pode haver uma ligação com o estabelecimento de “ilhas do conhecimento” especificamente nesses lugares.

A região também influencia na concepção de GEC desde sua conceituação e áreas de pesquisas correlatas até a ênfase maior ou menor a esse tipo de pesquisa, evidenciando, por exemplo, diferenças entre EUA e Europa (Bloom & Reenen, 2010; Hesford et al., 2007).

Na pesquisa de campo algumas evidências apontam a dominância da Contabilidade Financeira sobre a Gerencial, 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. Essa é uma consideração que geralmente não é realizada nesse tipo de estudo, pois não foram encontrados, durante esta pesquisa, trabalhos que analisem tal dominância abordando aspectos relacionados à rede.

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 Contabilidade Financeira, é isso que vai prevalecer. Nesse aspecto, as outras profissões ficam de fato mais livres na sua formação.

A área é recente, inclusive no quesito educação das pessoas, do próprio corpo docente. Ademais, a necessidade de fomentar o desenvolvimento da área pode ter dado algum estímulo, ainda que indireto, ao corporativismo. Tal aspecto, no entanto, dificulta o trânsito de conhecimento entre áreas, sendo efeito da necessidade de qualificar docentes e fomentar novos cursos.

O reforço de conteúdos mais clássicos não é privilégio da graduação, tendo em vista a quantidade expressiva de trabalhos (quando não exclusiva) observados nesse sentido, presentes nos eventos que a pesquisadora participou.

Um ponto de reflexão é o trabalhar a visão do todo durante o ensino na graduação. Os alunos veem os assuntos separadamente e, na prática, não existe tal separação. Isso poderia sugerir que o ensino no formato tradicional, separado, por exemplo, em disciplinas, não favorece a compreensão do todo, o que seria proposto em abordagens como a Aprendizagem Baseada em Problemas (*Problem Based Learning* [PBL]).

Outra reflexão possível é de, até que ponto, a separação da empresa em áreas, onde cada um é responsável pelo seu pedaço, e nem sempre tem noção do todo, não é uma replicação do modelo aprendido academicamente (ainda que esse modelo não seja verdade em todas as organizações)? A carência de visão sistêmica indiretamente também pode comprometer a compreensão da GEC, do ponto de vista desta pesquisa, uma vez tendo sido identificada como conceito necessário para entendimento efetivo do assunto.

Um fato interessante a ser destacado é a identificação de uso de material escrito de curso técnico, ainda que de forma pontual. Tendo em vista o não reconhecimento atual da

profissão de técnico, em termos de registro no CFC, até que ponto os cursos atuais, em locais específicos, mesmo em nível superior, podem não estar trabalhando para suprir essa lacuna? Especialmente nos locais mais distantes e visando atender empresas menores.

Deve-se destacar também a distorção de significado que pode ocorrer em função da IP influenciar as demais: se não há a mesma estrutura e corpo docente para desenvolvimento do plano pedagógico, certamente haverá adaptações e simplificações, podendo causar distorções para viabilizar tal aplicação. Nesse caso, o processo de translação pode desconstruir a complexidade da proposta original, podendo ter uma conotação negativa à construção da área.

Outro efeito da rede é o curso de Contabilidade estar, recentemente, sendo enviesado ao estudo das Finanças. Se, como sugerido em campo, Finanças é mais fácil para o estudo *in loco*, é natural uma migração de pesquisadores para essa área e, conseqüentemente, um aumento da *expertise* docente relacionado à disciplina, tal como visualizado. A abertura de espaço a alguns temas prescinde a retirada de outros, e assim a rede contábil se recombina e transforma.

Mais um efeito é a adequação do conteúdo dos cursos ao IFRS no caso brasileiro, exigido pela legislação, portanto, demandado pelo mercado e, conseqüentemente, inserido na IES. No caso de assuntos relacionados a custos, se o mercado não demanda, ou o faz apenas no discurso, a consequência é a perda de relevância da CG, pois o foco fica no IFRS e isso afeta o que é repassado aos alunos como importante.

A ênfase do docente em relação a custos mais visando fins societários acaba sendo efeito de vários dos pontos aqui tratados, como a percepção de quais conteúdos devem compor um curso ou formar um profissional contábil, ou ainda, o reforço que esse próprio profissional pode ter tido durante a sua formação. Inúmeros processos de translação podem ocorrer em função da tradução que o professor faz do conteúdo em sala de aula. Por sua vez, o nível de maturidade do aluno como receptor também teria um potencial de incentivar mais a CF em função de uma parte significativa do seu estudo, ao menos nos níveis iniciais, ser baseada em regras.

Observando as diretrizes do Conselho Nacional de Educação (CNE) para o curso de Ciências Contábeis, não parece haver recomendações tão fechadas que travem os cursos (Conselho Nacional de Educação, 2004), embora esse seja o entendimento de alguns entrevistados. Mas o que deveria formar um curso de bacharelado em Ciências Contábeis? Segundo o artigo 4º da resolução, as competências e habilidades a serem apresentadas pelo futuro contabilista são:

- I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;
- II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
- III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
- IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
- VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante a sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;
- VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;
- VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Segundo o artigo 5º da referida resolução, o curso de Contabilidade deve contemplar os seguintes conteúdos:

- I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;
- II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;
- III - conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando *softwares* atualizados para Contabilidade.

Apesar das diretrizes darem indicações gerais para o processo de formação, o que se observou na prática é que a aplicação depende muito da missão, reputação e localização da IES. Nesse aspecto, é interessante destacar as diferentes formações para o mesmo curso: técnico, colaborador de grande empresa, gestor financeiro e profissional de liderança de qualquer área.

Sobre a Pesquisa, vale o resgate do processo histórico: há menos de 15 anos as investigações eram feitas no Brasil com base em livros e sem referências internacionais, cujos resquícios são observados nas publicações até hoje. A internacionalização dos programas era praticamente inexistente, quase ninguém estava olhando para isso.

Dentro da USP, como único programa de doutoramento por aproximadamente 30 anos (USP, 2015), 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).

Em uma comunidade recente, também é interessante destacar o quanto a área está familiarizada, ou não, com alguns ritos. Por exemplo: o envio de um *paper* a um evento e, posteriormente, a um periódico. Os entrantes tendem a aprender o significado da sua época, que é repassado e se perpetua. Isso pode auxiliar a entender o motivo de parte dos *papers* que vão para as revistas não passar pelos eventos. Outro ponto envolveria a falta de identificação com os eventos para essa finalidade. Se o indivíduo entende que a função do evento é o relacionamento, ele pode julgar uma perda de tempo passar o seu trabalho por esse crivo. Ademais, a aparente falta de integração empresa-academia no ambiente contábil pode levar alguns práticos a, de fato, desconhecer tais possibilidades.

Outra alteração de significado foi o atrelamento histórico de pontos aos congressos, de onde possivelmente surgiu a expressão “fazer *paper* para congresso” e não mais apresentar uma pesquisa em estágio inicial. Se por um lado fazer pesquisa é partir de um ponto sem saber ao certo onde se vai chegar; por outro, os diferentes agentes têm seus interesses. Por exemplo, o aluno tem o artigo muitas vezes como parte de um processo de avaliação de disciplinas de pós-graduação, bem como a necessidade de evidenciar pesquisas no seu currículo. Além disso, ir para o congresso em si, pelos atrativos que o lugar em que o evento é sediado pode oferecer (e não necessariamente pelo evento em si).

Os congressos, no geral, têm sido menos atrativos, pois não são mais pontuados. Isso gera uma preocupação com a audiência do evento (turismo, proximidade a feriados, visitas técnicas, palestrantes acadêmicos e de mercado etc.). Essa alteração na métrica gera a análise da atratividade, pois a tendência é a diminuição de trabalhos. Em função disso, a mudança que ocorre é a abertura gradual do evento a outras temáticas. Se a maioria dos participantes são apresentadores, também pode haver pressão para aprovar mais trabalhos, a fim de viabilizar o evento, visando dirimir problemas com receita. Essas questões alcançam todos os eventos, independente da área ou local, considerando que as diretrizes da CAPES influenciam todas elas. O *Fast Track* (indicação dos trabalhos melhor avaliados para periódicos parceiros) tem sido uma opção utilizada na conexão entre eventos e periódicos, aumentando a atratividade dos primeiros e o número de trabalhos aos quais os segundos tem acesso.

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. A

produção científica é preponderante para a carreira do jovem pesquisador. Natural então que ele se estabeleça pelos caminhos que lhe facilitem a trilha.

Convém destacar a percepção de sucesso que se tem com uma aprovação, ou em termos de artigo ou em alguma métrica de avaliação: ser aprovado não significa que está se fazendo ciência e contribuição de fato. O sucesso, no entanto, tende a reforçar comportamentos e dirimir o senso crítico da necessidade de evolução. A aceitação de alguns temas, por consequência, diminui a atratividade de outros. Vale destacar que aqui, tal aspecto está diretamente associado à necessidade de fazer carreira e aos incentivos existentes.

O efeito de ser bem sucedido em um *ranking* de avaliação, seja ele qual for, também gera uma 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 certos procedimentos padronizados, sejam eles teóricos, metodológicos ou de relacionamento. Procedimentos padronizados não se referem aos critérios mínimos de rigor científico, mas sim, a conjuntos de diretrizes que limitam ou restringem a aceitação de opções alternativas a essas.

Sobre as redes de recomendações por trás de cada texto, é um aspecto muito importante, pois determina 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. Assim, Kaplan é alguém relevante para o que está em voga na GEC hoje (Jones & Dugdale, 2002), cujo viés tem ligação direta com a área Engenharia - coerente com sua formação (OSU.EDU, 2015).

A CAPES seria o órgão no Brasil que tem os meios para legitimar o trabalho do pesquisador por meio das métricas de avaliação. Ela também atua como centro de cálculo ao reunir várias delas em um único local, recombina-as para fins de avaliar cursos, produzir *rankings*, determinar critérios etc., por meio das quais consegue exercer controle à distância dentro do vasto território nacional. Claro está também que essas métricas atuam como incentivos, condicionando o viés de pesquisa. Assim, a pesquisa migra da tentativa de descoberta para a concepção de um produto final: o *paper*.

Soma-se a isto o fato de não haver um programa de pesquisa em muitos casos, e com isso não se ter clareza de onde se quer chegar. Não ter um programa de pesquisa é o efeito da forma pela qual os pesquisadores são cobrados, que privilegia o curto prazo em detrimento ao longo. Outros efeitos são produtivismo, preferência por temas fáceis de serem pesquisados e ausência de contribuição efetiva (Pegino, 2014; Scapens & Bromwich, 2010). De fato, se a pesquisa na área de CG leva tempo para ter uma efetiva contribuição, seria inoperante a geração de tantos trabalhos, como tem sido percebido, podendo-se questionar o potencial de gerar agregação efetiva por meio deles.

Os *softwares* atuam como facilitador nesse aspecto, ao viabilizar e agilizar coletas de dados e pesquisas, especialmente as de natureza quantitativa. A necessidade de produzir rapidamente vai contra o tipo de pesquisa inerente à CG e à GEC, que demanda tempo e imersão, agindo contra esses agentes, 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 (considerando-se o fato de muitos não serem estudos de caso de fato, se forem analisadas as características para tal classificação).

Ter uma parte da pesquisa expressiva de responsabilidade dos alunos também pode trazer alguma distorção de significado, à medida que o interesse seja o título e não a pesquisa em si, além do fato da bagagem e maturidade sobre os temas tratados também estarem ainda em processo de formação.

A questão da aversão a debates e críticas pode indicar algum componente cultural que afete a função dos eventos existentes. Se há necessidade de explicar que criticar o autor “A” ou “B” é pela construção do conhecimento, naturalmente alguém não entendeu a função do que está sendo feito em um evento.

Quanto mais relevante o ator, menor a necessidade de fazer arranjos, negociações etc. Esse ponto é expresso, por exemplo, pela facilidade com que as IES maiores conseguem docentes qualificados, enquanto outras têm dificuldades, ou ainda, pelos *journals* mais bem avaliados que têm acesso a um número expressivo de trabalhos. A insuficiência de trabalhos para serem avaliados (no caso das revistas de menor impacto) também pode alterar bastante o processo, uma vez que, não tendo artigos suficientes para publicação, elas podem reduzir seus parâmetros de avaliação para garantir a publicação do número. Nesse sentido, não ter um padrão mínimo de qualidade amplamente praticado ou passível de fiscalização, muito em função da juventude da área e do *framework* não consolidado, pode ser agente facilitador de tais iniciativas. Em termos de padrões mínimos, também ocorre a confusão ou comparação àqueles das ciências duras, desconsiderando as peculiaridades da própria área, o que afeta até

mesmo os termos utilizados para avaliação do nível de qualidade da pesquisa (Creswell, 2007).

Considerações sobre o impacto social da pesquisa feita na área de GEC e CG também passam por diferenças regionais. Se o pesquisador começar a notar as demandas da região, pode ter facilitada a sua pesquisa e o acesso. No entanto, não parece ser isso o que acontece, uma vez que a condução muitas vezes segue a influência do *mainstream* – que não é regional. Tal necessidade é nítida em exemplo, como citado por um dos entrevistados, onde o estado em que ele se encontra tem outros nichos, como os segmentos de agronegócios e pequenas/médias empresas, uma vez que lá existe apenas uma empresa de capital aberto. O aspecto de seguir padrões de referência também se estende ao Ensino, por exemplo, em relação a como trabalhar necessidades regionais pensando na demanda de um currículo nacional (Conselho Nacional de Educação, 2004) ou mundial.

Para a pesquisa em GEC, sobre as diversas modelagens que as empresas agregam em sua gestão, notam-se áreas fora da Contabilidade mais inclinadas a esse tipo de investigação, movimento pouco sentido na Contabilidade, onde predominam as pesquisas tentando isolar as práticas. Para ponderação, seria interessante observar, a despeito da abordagem que os demais cursos dão para esse aspecto, que a problemática que envolve os custos é inerente a muitos temas. Em contrapartida, em geral os pesquisadores fora da Contabilidade nem sempre estão necessariamente olhando especificamente para esse assunto. Assim, como haver incremento de conhecimento, se na área contábil a pesquisa está em um patamar ainda inicial e, em outras áreas, as preocupações são outras?

Sobre o desinteresse de muitos pesquisadores pela pesquisa em custos, fatores como a falta de estímulo ou baixo grau de inovação (que gera a percepção de que já se sabe o suficiente para o assunto em termos de ensino) podem ser considerados. Ainda, se a pesquisa realizada não é vista como relevante pela academia, não há necessidade de saber o que os pares estão fazendo (como se percebeu no discurso de vários entrevistados). Além de não ter onde publicar e ter dificuldade de acesso aos dados, a própria estagnação pode ser um fator que diminui a motivação para a pesquisa na área.

O grau de individualismo entre os pesquisadores também parece ser grande, tanto em termos de integração entre docentes nos departamentos, como em termos de pesquisas maiores, em abordagens interdisciplinares. Uma movimentação começa a ocorrer à medida que as agências sinalizam critérios nessa direção, mas enquanto não são critérios objetivos, não modificam o comportamento dos pesquisadores de fato. Enquanto isso, estaríamos fazendo pesquisas redundantes em nossos “feudos”?

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, e como a pesquisa por muito tempo não foi o foco central, em função do histórico da área, esse fato pode não ter sido coletivamente analisado.

O mercado profissional tem sido um grande direcionador das IES. Nesse sentido, em função da demanda ter girado em torno da Contabilidade Financeira, o Ensino automaticamente reflete esse viés.

A falta de movimentação do contador no sentido de se mobilizar em função da parte gerencial abarca todo um contexto: percepção limitada sobre as funções contábeis, poucos materiais escritos, baixa instigação por parte de entidades, percepção de baixa relevância pelo mercado etc.

O menor trânsito entre academia e mercado em algumas áreas, especialmente na Contabilidade, restringe ainda mais o conhecimento acadêmico aos Centros de Referência. Nota-se que, na Engenharia, por exemplo, a menor carência na academia leva uma parte dos profissionais também para as empresas, que por sua vez potencializam esse processo por meio dos centros de investigação. Esse também parece ter sido o caminho seguido em outros países, como os EUA, haja vista que os artefatos desenvolvidos da área, por autores comumente citados entre os entrevistados, como Porter e Kaplan, são fruto justamente desse tipo de fluxo. Outro ponto de inferência aqui é que, ainda que tal fluxo exista, como não há consenso sobre os conceitos, cada um leva o que tem ou como compreende, reforçando a pluralidade e diversidade observadas na prática. Nesse aspecto, nota-se o descasamento de interesses, linguagem e compreensão na comparação entre acadêmicos e práticos.

Sintetizando as conexões e reflexões colocadas até aqui, nota-se que, no fundo, os participantes dessa rede são os mesmos, corroborando Moizer (2009). Eles estão na docência, na pesquisa, na edição, cada hora exercendo um papel e construindo seu relacionamento de forma diferente. Isso se estende à CG e à Contabilidade como um todo.

No caso da GEC, ao mesmo tempo em que conceitos de base como Gestão Estratégica e Visão Sistêmica expandem as possibilidades, podem dificultar a definição conceitual e aplicação em campo. De toda forma, a questão da falta de definições teóricas aqui aparece

latente. Tal como colocado por Shank (2006), os pesquisadores notam a importância das pesquisas na área, a relevância e o impacto social que podem ter. Em contrapartida, os incentivos e dificuldades práticas para efetivação disso vão dando a direção em outro sentido. Há que se discutir também a dificuldade de contribuições efetivas, percebida pelos avaliadores, para a área. Talvez isso possa ser efeito ao viés normativo e tecnicista ao qual a área de Contabilidade como um todo muitas vezes é associada.

No processo de mapeamento da rede, um detalhe interessante é a ausência ou baixa influência de trabalhos seminais, que não foram citados durante as entrevistas. A menção comum sempre denota os principais autores, sem referência a uma obra específica, que muitas vezes atuaram mais como porta-vozes ou disseminadores do que como investigadores do campo de fato. Alguns lugares foram citados durante as entrevistas como centros de pesquisa em custos, porém, o próprio fato de serem lembranças pontuais e descoladas de outras evidências mostra que ainda não houve poder de influenciar de forma significativa a área. A ausência de locais específicos para divulgação, instituições de classe e escolas de negócio voltadas a esse objetivo também são pontos a serem destacados no processo de construção e disseminação da GEC, além de todos os fatores que têm sido colocados até esse ponto, contribuindo para a constatação de uma rede de convergência fraca (Callon, 1991). A verdade no meio passa pelo *mainstream*, tendo elementos como *softwares* e *rankings* interagindo como inscrições no movimento da sua construção (Latour, 2000).

A GEC é resultado da articulação histórica de diferentes interesses. Como se pode notar, 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 Teoria Ator-Rede forneceu, por meio de seus conceitos, material para análise e compreensão dessas nuances, auxiliando na compreensão da construção da GEC como campo acadêmico.

Os agentes existentes, apesar de um grau de influência menor se comparado ao todo que foi estudado nesta tese, tem persistido, mesmo com ventos contrários. A busca por uma posição de macro-ator passa pelo arrolamento de diversos atores, estreitamento da convergência (Callon, 1991) e estabelecimento de diversas caixas-pretas (Callon & Latour, 1981). Para que isso aconteça, novas translações e reflexões são incentivadas a partir da análise iniciada nesta pesquisa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não é de hoje que a academia clama por melhorias no que tange à construção teórica e relevância prática (Ven, 1989). Na Contabilidade de Gestão, sugestões têm sido apresentadas no sentido de aumentar o grau de comunicação entre acadêmicos e práticos (Mitchell, 2002), como forma de repensar ensino, pesquisa e prática de gestão.

Considerando o paradoxo que envolve especialmente a Gestão Estratégica de Custos, no sentido de ter conteúdo que favoreça a competitividade das organizações, ao mesmo tempo em que vê sua expressão aparentemente diminuir ao longo dos anos, o objetivo desta pesquisa foi descrever como vem sendo construído o processo de geração, disseminação e utilização do corpo de conhecimentos da Gestão Estratégica de Custos, sob a ótica da Teoria Ator-Rede.

Neste sentido, um grupo de agentes envolvidos na área foi consultado e teve suas considerações confrontadas com o material coletado em campo via observação participante e análise de conteúdo de periódicos, cursos e livros de destaque na área. Desse processo emergiram três categorias: Domínio, Contexto e Conceito.

Em relação ao Domínio, foi sinalizada a transversalidade do tema custos, tendo suas raízes principalmente das áreas de Administração e Economia. Teorias sobre estratégia, sistemas, microeconomia, entre outras, dão os subsídios teóricos para compreensão do assunto. A Contabilidade e a Engenharia atuam construindo teoria e prática, por meio de cursos, projetos e aplicações de natureza prática (especialmente a Engenharia neste último aspecto), sendo essas as áreas consideradas mais significativas ao desenvolvimento dos assuntos de custos no âmbito desta pesquisa. Apesar de todo esse embasamento possível, o que se percebe é a falta de um *framework* teórico consistente sobre o assunto. Ao discutir esse ponto, da Contabilidade emergem questões sobre a origem do conhecimento contábil, levando à discussão até mesmo da adequação da Contabilidade como ciência. Dessa forma, nota-se que a teoria e a prática são assuntos trabalhados pelas áreas mencionadas, que atuam em maior ou menor grau, angariando visibilidade, buscando convergência e utilizando a retórica na construção do conhecimento da área.

Em relação ao Contexto, quatro subcategorias surgiram dos dados: Mercado Profissional, Ensino, Pesquisa e Funções administrativas e outros aspectos.

O Mercado profissional foi investigado a partir das outras experiências dos entrevistados, além da pesquisa e docência. A percepção deles é de que as empresas ainda estão focadas em ferramentas tradicionais de custeio, sendo que o porte e a região de atuação são fatores importantes na determinação e uso que se faz das ferramentas de custos.

Adicionalmente, percebe-se uma característica cultural pouco inclinada ao gerenciamento de custos e que privilegia as demandas mandatórias das empresas, favorecendo uma eventual dominância da Contabilidade Financeira sobre a Contabilidade de Gestão na prática. O baixo fluxo de conhecimento entre academia e mercado, de ambas as partes, especialmente na área contábil, não favorece a difusão das práticas de Gestão Estratégica de Custos. Nesse sentido, as inscrições mais efetivas – os chamados acadêmicos-consultores – no estímulo a esse fluxo acabam tendo pequena expressividade no ambiente nacional.

Sobre o Ensino, nota-se que as Instituições de Ensino Superior de forma geral passaram por um processo de expansão recente no Brasil. Nesse sentido, a própria área contábil como um todo é muito jovem, sendo protagonista de um processo datado de poucas décadas no que tange à formação de professores e expansão de cursos de graduação e pós-graduação. Tal cenário mostra ainda algumas discrepâncias em termos de formação, qualidade e acesso a informações mais contemporâneas sobre o conteúdo, levando as Instituições de Ensino Superior a expressarem sua missão de ensino de formas completamente diferenciadas a depender da região e organização onde estão. Os agentes de fomento governamental atuam fortemente estimulando cursos, formação e agindo basicamente por meio de métricas de avaliação, inscrições que viabilizam o controle à distância das Instituições de Ensino Superior de forma geral. O reflexo do mercado no ambiente universitário se dá por meio de uma maior demanda por conteúdos da Contabilidade Financeira, respaldada pela legislação e normas contábeis, além da demanda do próprio mercado. O coordenador de cursos atua como ator ou intermediário entre os diversos agentes, intermediando ou trasladando interesses entre as partes envolvidas, ganhando visibilidade por meio da Instituição de Ensino Superior. Os docentes tem um papel importante nesse contexto, ao filtrar o que de fato será considerado relevante no processo de ensino, atuando diretamente na ponta final dessas conexões, o aluno. Nesse processo também atuam várias outras inscrições, como livros, artigos, ementas de cursos e exames de avaliação, que balizam as relações de interesse e mudança de significado entre as partes.

A Pesquisa também sofre os reflexos do desenvolvimento tardio do ensino superior no Brasil; especialmente na área contábil, que por aproximadamente 30 anos teve um único programa de doutoramento. O fomento mais incisivo à pesquisa ocorreu em função das métricas de avaliação propostas pela CAPES e, atualmente, nos critérios de excelência referendados pelo *mainstream* da área (como fator de impacto e índices de citações). Tanto as métricas de avaliação como os padrões de referência são procedimentos referendados pelos pesquisadores também em nível internacional. Notou-se expressividade nas investigações

realizadas por alunos, que dominam especialmente os eventos. Esses, por sua vez, têm migrado de um espaço preponderantemente voltado ao debate de uma ideia para outra função que privilegia relacionamentos e jovens pesquisadores. Inúmeros conflitos de interesse surgem dessas relações, como a necessidade de fazer carreira, em detrimento à construção de conhecimento a longo prazo. O efeito disso é a predileção por temas de fácil reprodução e aceite rápido, impulsionando as trajetórias pessoais ao invés da busca de contribuições efetivas à construção do conhecimento. Eventos e *journals* compõem um ambiente tacitamente convergente em relação a pensamentos e ideias. Espaços acadêmicos em Gestão Estratégica de Custos e Contabilidade de Gestão aos poucos tem aberto espaço para a Contabilidade Financeira. Métricas de avaliação em geral alteram comportamentos e direcionam áreas e temas de pesquisa.

Finalizando a segunda categoria, as Funções administrativas acabam sendo inerentes à atividade docente, levantando a questão de até que ponto os envolvidos são habilitados a exercer com igual presteza atividades de ensino, pesquisa, gestão e extensão. Os trâmites burocráticos no ambiente universitário e o acúmulo de tarefas são problemas que emergem dessa análise. Outro ponto importante é a clara sinalização por essa categoria de uma rede de relacionamentos que precisa ser construída e balizada em várias esferas por parte dos envolvidos.

Após analisar o Domínio e o Contexto, é possível compreender as dificuldades existentes para estabelecimento de uma definição de GEC, expressas na categoria Conceito. O que se nota é a diminuição de pesquisadores da área, induzidos pelo *mainstream* e pela viabilidade de pesquisa em outros assuntos, como acesso facilitado a dados, menor dispêndio de tempo e não necessidade de deslocamento. Os aspectos anteriormente citados se coadunam em um cenário onde os temas de gestão, em geral, têm visto seu escopo diminuir em detrimento à Contabilidade Financeira. A ausência ou baixa expressividade de mecanismos específicos de fomento à Gestão Estratégica de Custos, como periódicos, instituições, material escrito e cursos, compõe outro fator que tem dificultado seu processo de difusão.

Os argumentos de autoridade favorecem os processos de translação, necessários ao desenvolvimento da rede, ao organizar os discursos retóricos 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, que favorecem a manutenção da rede. O que se nota é uma área construída sobre diversos argumentos de autoridade e consistência retórica, porém, que tem como resultado uma rede de

convergência baixa, pois mesmo mobilizando diversos atores, que têm agido no sentido de sua continuidade, as translações nem sempre concluem o ciclo de geração de mudança efetiva, ou seja, não tem força suficiente para manter a rede ou não chegam a se tornar uma caixa-preta. Nesse quesito, poucas evidências foram identificadas, como o livro de referência da área no Brasil (Martins, 2006) ou os professores com *expertise* específico de Gestão Estratégica de Custos atuantes em programas de pós-graduação. Vale lembrar que a existência de diversas caixas-pretas é uma característica do aumento do nível de consistência da rede (Callon, 1991). A situação geral da rede não mostrou diferença significativa ao analisar os materiais de origem nacional e internacional separadamente.

Ao olhar a Gestão Estratégica de Custos sob a ótica da teoria, constata-se que seu desenvolvimento está prejudicado pela baixa visibilidade e aderência que os trabalhos escritos têm para publicação. Ao observar a Gestão Estratégica de Custos 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 (possivelmente por ter uma forma de aplicação prática associada). Vale destacar, no entanto, que o processo de difusão da Gestão Estratégica de Custos, de certa maneira, ao menos no que tange aos seus artefatos, depende da competência que cada prática tem, especialmente em nível individual, de se tornar algo amplamente aceito e pouco passível de contestação (caixa-preta).

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. Ainda que nem todas as percepções do autor tenham sido referendadas, discussão colocada na Seção 4.3.1, pode-se dizer que a maioria delas foi empiricamente comprovada por meio desta pesquisa.

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, contemplando o caráter transversal da disciplina. Ao se falar em uma temática que pode ser tratada por meio de várias abordagens, possivelmente seja difícil encontrar consenso entre os participantes do meio, tendo em vista as próprias divergências existentes entre as áreas do conhecimento relacionadas ao tema. Em contrapartida, não se pode negar a necessidade de padrões mínimos do ponto de vista científico que deveriam ser válidos a todos.

Para fortalecer a rede aqui estudada seria importante a existência de entidades ou meios de divulgação que de fato exerçam influência no meio, auxiliando a exploração de tais possibilidades. De toda forma, a rede tem persistido e mobilizado diferentes atores, mesmo que em distintos níveis de consistência e interesse.

Considerando o que foi colocado até aqui, entende-se que a pesquisa atingiu seu objetivo no sentido de utilizar o arcabouço da Teoria Ator-Rede para conduzir a compreensão da construção da Gestão Estratégica de Custos. Além da rede, no sentido mais essencial de principais agentes envolvidos, foi possível compreender o cenário atual em que a área se encontra, as diversas formas de interação entre atores humanos e não humanos, e como a retórica e inscrições agem na propagação e transformação de interesses dos principais envolvidos. Também foi possível iniciar uma compreensão de em que aspectos o estudo dos temas de custos é realizado fora do ambiente contábil e quais as similaridades e diferenças de posicionamento e conjecturas têm inquietado os pesquisadores nessas áreas.

Pode-se dizer que, para o estudo da Gestão Estratégica de Custos, a Teoria Ator-Rede 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 (problematização, interesse, envolvimento e mobilização). Nesse processo, foi observado um conjunto de elementos profundamente interligados e difíceis de analisar de forma estritamente individual, entre os quais se destacam os conceitos de inscrição e translação.

Desta forma, neste estudo, a Teoria Ator-Rede 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, acredita-se que esta pesquisa também contribui ao desenvolvimento do arcabouço da Teoria Ator-Rede como abordagem de pesquisa. Adicionalmente, foi possível trazer a Teoria Ator-Rede ao ambiente contábil, mostrando especialmente como o estudo do meio e da mudança podem ser aproveitados para a área, dentre outros usos possíveis como relações de poder e bastidores (relações) para a institucionalização ou não de uma ferramenta.

O que se pode notar é que boa parte das críticas apresentadas sobre a Teoria Ator-Rede não mostrou sustentação na prática, pois não há como fazer uma análise em profundidade das relações da rede sem adentrar as complexidades das ligações que balizam os processos de translação sem naturalmente chegar à dimensão política. No entanto, embora o arcabouço tenha se mostrado eficiente na proposta deste estudo, de fato é difícil

operacionalizar a identificação dos elementos estudados pela teoria em campo, mas possivelmente isso se deva mais à não linearidade das relações do que ao conteúdo da teoria em si.

Uma contribuição adicional envolveu a análise da dominância da Contabilidade Financeira sobre a Contabilidade de Gestão a partir da perspectiva da rede, evidenciando relacionamentos, inscrições e fatos construtores para a compreensão desse processo. Foram mostrados aspectos práticos que reforçam tal dominância, como a preponderância nos eventos, o reforço da legislação e o predomínio em currículos de ensino da Contabilidade Financeira, mesmo em ambientes onde se esperaria uma maior presença da Contabilidade de Gestão.

Outro resultado interessante é a distinção entre os pesquisadores generalistas e os especialistas, bem como entre acadêmicos e os práticos. De forma geral, nota-se o descasamento de interesses, linguagem e compreensão dos conceitos ao comparar as abordagens desses grupos. O olhar sobre esse aspecto auxiliaria a fomentar políticas mais direcionadas aos papéis que se deseja incentivar.

5.1 Desafios da Pesquisa

Como desafios para essa pesquisa pode-se destacar que a Teoria Ator-Rede requer um nível teórico de leitura, reflexão e aprofundamento. Nesse processo, a troca de ideias com outros pesquisadores costuma ser a forma de esclarecer dúvidas, expor ideias, receber *feedbacks* etc. Nesse caso, no entanto, o baixo número de pessoas conhecedoras em profundidade da Teoria para discutir dificultou essa interação, fato que a pesquisadora tentou contornar levantando contatos via Currículo Lattes, conversas entre pesquisadores ou acesso a pessoas mais experientes, buscando possibilidades de troca pessoal de ideias.

Outro desafio foi a discussão e condução de um assunto tão complexo em outro idioma, fato ocorrido durante algumas das entrevistas semiestruturadas realizadas. Nesse caso, buscou-se conduzir o processo com clareza, repetindo eventuais pontos que pudessem não ter sido bem compreendidos, adaptando o roteiro quando necessário, a fim de tornar a comunicação possível e compreensível. Adicionalmente, cada entrevistado teve acesso ao conteúdo transcrito, tendo a possibilidade de revisar ou repassar algum ponto que não tenha ficado suficientemente claro.

No geral, os entrevistados mostraram-se bastante receptivos e dispostos a colaborar e compartilhar a percepção deles sobre os itens que estavam sendo colocados. Em sentido

contrário, o que se notou foi o caso de assuntos mais polêmicos onde, em alguns, houve certo constrangimento em relatar como os fatos realmente se davam, mostrado por hesitações e voltas até se chegar ao ponto específico. Em um caso específico, o entrevistado solicitou que não fossem gravadas e publicadas determinadas informações; porém, após o pesquisador relembrar os procedimentos éticos da pesquisa (Apêndice I) e pedir a aprovação do texto final, houve a permissão da divulgação de tais trechos.

Alguns pesquisadores manifestaram também um sentimento de concordância no sentido da necessidade de discutir alguns dos pontos colocados durante a entrevista e da vontade que tinham há algum tempo em fazer isso.

A Teoria Ator-Rede tem como produto uma descrição, no entanto, a sombra do paradigma positivista, sobre o qual os pesquisadores de Contabilidade atualmente estão abarcados de alguma forma, tornou mais desafiador o processo de efetivar uma descrição pura e simples, sem adicionar julgamento, análise ou evidência (quando era o momento só da descrição). Ademais, por ser a Teoria Ator-Rede algo relativamente novo na pesquisa na área contábil no Brasil, houve uma preocupação no sentido de ser fazer compreender, motivo de inclusão da Seção 2.1.1, fazendo um detalhamento minucioso sobre os conceitos que seriam trabalhados.

Um fato interessante refere-se às descobertas que a pesquisa qualitativa proporciona. Por exemplo, destacam-se fatos que surgiram em campo e que não haviam sequer sido imaginados inicialmente pelo pesquisador, como a discussão de questões ontológicas e epistemológicas sobre a Contabilidade. Fatores como esse reforçam a percepção inicial da pesquisa de que o campo, por meio da pesquisa qualitativa, tem muito material a fornecer, com conteúdo que de fato faça repensar as bases sobre as quais têm sido realizadas pesquisas na área. Esse pode ser um caminho em regresso à pesquisa com impacto na prática (Bogt & Helden, 2012; Chua, 2011; Mitchell, 2002).

5.2 Limitações do estudo

No que tange às limitações do presente estudo, destacam-se alguns pontos, iniciando por aqueles referentes às próprias técnicas de coleta de dados utilizadas para desenvolver a pesquisa. Por exemplo, as dificuldades que podem ser causadas pela comunicação e não compreensão entre as partes quando da utilização de entrevistas semiestruturadas (Marconi & Lakatos, 1999) ou o risco de não trazer fatos novos e ficar na superficialidade quando da observação participante (Martins & Theóphilo, 2009).

Sobre estes aspectos, a pesquisa trabalhou utilizando a perspectiva da triangulação, tentando angariar várias fontes de evidências cujos achados convergiram, aumentando o grau de confiabilidade e a credibilidade do estudo (Creswell, 2007; Martins & Theóphilo, 2009).

Sobre as ementas dos cursos analisadas, não é possível inferir até que ponto elas agregam o que de fato é ensinado nos cursos, uma vez que o trabalho de campo deu destaque à ação docente na validação e replicação (ou não) desse conteúdo. Ademais, foram pesquisadas somente ementas de cursos na área contábil, o que diminui a possibilidade de confrontação do discurso dos entrevistados de outras áreas fora da Contabilidade no que tange ao conteúdo de custos dado nos cursos.

No caso da Observação Participante, uma limitação adicional que pode ser colocada é a impossibilidade de assistir a todos os trabalhos dos eventos, em função das sessões ocorrerem em paralelo. Ainda, embora a observação propicie o conhecimento da comunidade envolvida na área, o tempo dispensado a essa atividade, bem como a gama diversa de participantes nesse caso, diminui a profundidade das análises realizadas. Nesse ponto, em função do tempo disponível, também não foi possível analisar eventos de outras áreas ou fora do Brasil. Ademais, foi analisada apenas uma edição de cada evento.

As figuras utilizadas durante o Capítulo 4 foram tentativas de esboçar as representações e discussões apresentadas no texto, uma vez que vinham carregadas de conceitos e informação, tentando facilitar a compreensão ao leitor. Nesse aspecto, não foi intenção do pesquisador retirar a complexidade das relações propostas; ao contrário, o objetivo foi ilustrar a diversidade de agentes e relações envolvidas na rede, perspectivas que se coadunam com as representações de um bom texto segundo Latour (2000) e Demo (2012).

Outro ponto importante é que, em relação à categoria Contexto, predominaram as ocorrências no curso de Ciências Contábeis, uma vez que a não consulta de coordenadores e editores de periódicos de outros cursos, devido ao escopo da pesquisa mencionado no Capítulo 3, não favoreceu a descrição na íntegra.

Adicionalmente à questão do idioma, já comentada, que pode trazer alguma dificuldade de compreensão entre as partes, é válido mencionar que a abordagem utilizada, envolvendo questões abertas em entrevistas semiestruturadas, teve resistência por alguns pesquisadores, especialmente os entrevistados 18 e 19, que esperavam por questões objetivas, requerendo flexibilidade do pesquisador para desfazer eventuais mal-entendidos. Talvez nesse caso, seja interessante refletir se características culturais podem ser entrave ou merecem alguma atenção especial quando da construção dos roteiros de pesquisa. Tais entrevistas também tiveram maior foco em pesquisa e docência nos programas de pós-graduação, não

tendo sido consultados, por exemplo, coordenadores de curso e editores de periódico para verificar se as dificuldades deles são as mesmas que as locais.

Também é importante mencionar novamente a impossibilidade de utilização de outras técnicas de pesquisa, como o *shadowing*, que seriam possivelmente adequadas para captura das relações que envolvem a rede em maior profundidade.

Ainda, é interessante destacar que a realização de entrevistas via Skype pode sofrer algumas dificuldades em função da conexão da internet de ambas as partes. Em duas das dez entrevistas realizadas, esse fator causou problemas, interrompendo a fluidez com que a entrevista vinha sendo desenvolvida, embora tenha sido possível retomar e finalizar o contato nesses casos.

5.3 Sugestões para estudos futuros

Como sugestão de estudos futuros, são sintetizados nessa Seção vários pontos que ficaram em aberto ou surgiram em função da reflexão proposta pela leitura e análise crítica de todo o material consultado.

O primeiro deles é a aplicação desta pesquisa aos gestores, uma vez que se configuram em um elo importante para melhor compreensão da rede estudada.

Outro grupo que pode ser investigado engloba os cursos de pós-graduação *lato sensu*, a fim de entender se e em que medida eles atuam ou atuaram como agente multiplicador do conhecimento acadêmico ou reforçam o ferramental prático já existente nas organizações.

A presente pesquisa foi um ponto de partida para se compreender a história da Gestão Estratégica de Custos no Brasil. Estudos com essa temática seriam bem-vindos para fomentar e melhor compreender essa nuance que tem tido pouca abertura na pesquisa da área. Alguns exemplos poderiam englobar o caso do GECON, brevemente mencionado nesta pesquisa, ou a influência da USP nesse processo, entre outras possibilidades, pois certamente tiveram influência no desenvolvimento da GEC no Brasil.

A análise pode também se restringir a um aspecto particular da Gestão Estratégica de Custos (ex. um dos artefatos ou seguir os principais atores) e a uma determinada perspectiva da Teoria Ator-Rede (ex. processo de translação ou principais inscrições).

Pode-se também consultar outros entrevistados de fora do país, contemplando agentes além de docentes e pesquisadores, ou adicionando a visão de envolvidos de outros países. Ademais, a pesquisa da relação conjugada da GEC com outros domínios (Engenharia,

Tecnologia da Informação, Estratégia etc.) mostrou-se perspectiva promissora no sentido de compreender e alargar a rede, além de possível abertura no ambiente acadêmico atual.

Em outra perspectiva, análises específicas de um ponto de vista mais reducionista das categorias representadas propiciaria maior profundidade nas nuances das relações e translações presentes em cada uma delas.

Sob a ótica da TAR, também seria oportuno o estudo da mudança organizacional a partir da perspectiva da rede (Blomme, 2012) ou da implantação de artefatos em organizações (Ushio & Kazusa, 2013).

Da pesquisa também emergiu a necessidade de ampliar o escopo da investigação em GEC em termos de segmentos (com destaque para tecnologia e serviços) e demandas contemporâneas das organizações. Ademais, o aprofundamento com a teoria de Estratégia é ponto importante também com finalidade de ampliar relevância e profundidade do que tem sido desenvolvido até aqui.

Ainda, poderia ser investigado o motivo de alguns temas de GEC possivelmente terem tido (ou não) mais aderência do que outros. Um último ponto envolveria identificar se e em que medida a pluralidade de artefatos existentes em GEC, ou até mesmo na própria Contabilidade, prejudica a difusão das próprias ferramentas de forma geral, gerando um “efeito canibalização”, como colocado por um dos entrevistados.

A reflexão final que fica faz com que se questione até que ponto seguir os eixos que já estão em andamento na academia dá verdadeira liberdade de pesquisa, em termos de criação, originalidade etc. Durante o processo de análise, além das questões que já foram expostas, outras foram ficando em aberto, como: até que ponto a pesquisa tem que se preocupar com a realidade que está sendo estudada em aula ou que está sendo percebida como relevante no mercado? Em que estágio deve estar a pesquisa apresentada em um evento? Até que ponto a ordem dos agentes no próprio mundo acadêmico (organização dos temas e áreas) dificulta a pesquisa?

Mais do que dar respostas, essa tese pretende levantar novas perguntas, pois o questionamento e a busca de solução das potenciais dúvidas é que poderão levar ao verdadeiro progresso da área.

6. REFERÊNCIAS

- Abbagnano, N. (2007). *Dicionário de Filosofia* (5th ed.). São Paulo: Martins Fontes.
- Afonso, P. S. L. P. (2007). *Modelling the intertwined roles of institutional and technical environments in Management Accounting change (Doctoral Thesis)*. University of Manchester.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Doing Qualitative Field Research in Management Accounting: Positioning Data to Contribute to Theory. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, 299–318. [http://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01011-X](http://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01011-X)
- Aillon, H. S. (2013). *A desinstitucionalização do custeio baseado em atividades sob a ótica da nova sociologia institucional (Dissertação de Mestrado)*. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- Alcadipani, R., & Hassard, J. (2010). Actor-Network Theory, organizations and critique: towards a politics of organizing. *Organization*, 17(4), 419–435. <http://doi.org/10.1177/1350508410364441>
- Alcadipani, R., & Tureta, C. (2009a). Teoria Ator-Rede e Análise Organizacional: Contribuições e possibilidades de pesquisa no Brasil. *O&S*, 16(51), 647–664.
- Alcadipani, R., & Tureta, C. (2009b). Teoria ator-rede e estudos críticos em administração: possibilidades de um diálogo. *Cadernos EBAPE.BR*, 7(3).
- 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>
- Al-Htaybat, K., & von Alberti-Alhtaybat, L. (2013). Management Accounting Theory Revisited: Seeking to Increase Research Relevance. *International Journal of Business and Management*, 8(18), 12–24. <http://doi.org/10.5539/ijbm.v8n18p12>
- Amantino-de-andrade, J. (2004). Actor-network theory (ANT): uma tradução para compreender o relacional e o estrutural nas redes interorganizacionais? *Cadernos EBAPE.BR*, II(2).
- Amantino-de-andrade, J. (2006). Redes de Atores: Uma Nova Forma de Gestão das Políticas Públicas no Brasil? *Gestão & Regionalidade*, 64, 52–66.
- Amaro, R. de A. (2012). *Concepções de empreender e o desenvolvimento da competência empreendedora: um estudo à luz da fenomenografia (Tese de Doutorado)*. Universidade Presbiteriana Mackenzie.
- AMR. (2015). Academy of Management Review. Retrieved September 1, 2015, from <http://aom.org/Publications/AMR/Academy-of-Management-Review.aspx>
- 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>
- Andrews, K. R. (2006). O conceito de estratégia corporativa. In H. Mintzberg, J. Lampel, J. B. Quinn, & S. Ghoshal (Eds.), *O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados* (4th ed.). London: Bookman.
- Ansoff, A. I. (1977). *Estratégia empresarial*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2001). *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- AOS. (2015). Accounting, Organizations and Society. Retrieved September 1, 2015, from <http://www.sciencedirect.com/science/journal/03613682>
- Aragão, I. R. B. N., Oliveira, J. R. S., & Lima, G. A. S. F. de. (2014). Ressonância de Artigos e Fator de Impacto de Periódicos Brasileiros de Contabilidade. *Revista de Educação E Pesquisa Em Contabilidade*, 8(1), 5–21.
- Araújo, J. A. da R., & Costa, R. P. da. (2005). Operations Strategy and Cost Management. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 2(3), 291–303.
- Arnold, A. J. (1989). The Unification Of Financial And Management Accounting. *Management Accounting*, 67(3), 48.
- Atkinson, P., & Hammersley, M. (1994). Ethnography and Participant Observation. In N. K. DENZIN & Y. S. LINCOLN (Eds.), *The Sage Handbook of Qualitative Research* (1st ed.). California: SAGE Publications.
- Azevedo, R. F. L., Cornachione Júnior, E. B., & Nova, S. P. de C. C. (2008). A percepção dos estudantes sobre o curso e o perfil dos estudantes de Contabilidade: uma análise comparativa das percepções e estereotipagem. In *Congresso USP de Contabilidade de Controladoria*. São Paulo.
- Bardin, L. (2011). *Análise de Conteúdo* (2nd ed.). São Paulo: Edições 70.
- Barros, L. D. S., Schekaiban, N., & Gomes, J. (2008). Estudo Comparativo Na Área De Contabilidade Gerencial Entre Brasil, México E Espanha. In *2º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*. Florianópolis. Retrieved from http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/cbdv.200490137/abstract\nhttp://www.bdt.d.u.br/tde_arquivos/32/TDE-2008-07-23T143908Z-320/Publico/Dissertacao - Luana Barros - versao electronica1.pdf
- Baxter, J., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research - whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 97–126.
[http://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00022-3](http://doi.org/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. (1986). Management Accounting research: the state of the art. In M. Bromwich & A. Bhimani (Eds.), *Research and Current issues in Management Accounting*. Grait Britain: Pitman.
- 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.
<http://doi.org/10.1006/mare.2000.0128>
- Blomme, R. J. (2012). How Managers Can Conduct Planned Change in Self-organising Systems: Actor Network Theory as a Perspective to Manager's Actions. *International Journal of Business Administration*, 3(5), 9–23. <http://doi.org/10.5430/ijba.v3n5p9>
- 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.
<http://doi.org/10.2308/iace.2000.15.2.313>
- Bogt, H. Ter, & Helden, J. Van. (2012). The practical relevance of management accounting research and the role of qualitative methods therein: The debate continues. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 265–273.
<http://doi.org/10.1108/11766091211257470>
- 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.
- Bornia, A. C. (2010). *Análise Gerencial de custos: aplicação em empresas modernas* (3rd ed.). São Paulo: Atlas.
- Bowden, J. (2005). Reflections on the phenomenographic team research process. In J. Bowden & P. Green (Eds.), *Doing Developmental Phenomenography*. Melbourne: RMIT Press.
- 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.
- Brignall, T. J. S. (2007). A financial perspective on performance management. *The Irish Accounting Review*, 14(1), 15–29.
- Bromwich, M. (1988). Managerial Accounting definition and scope - From a managerial view. *Management Accounting*, 66(8), 26.
- 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: Routledge.
- Callon, M. (1999). Actor-Network Theory - The Market Test. In J. Law & J. Hassard (Eds.), *Actor Network Theory and after*. John Wiley & Sons.
- Callon, M., & Latour, B. (1981). Unscrewing the big Leviathan : how actors macro-structure reality and how sociologists help them to do so. In K. KNORRCETINA & A. V. CICOUREL (Eds.), *Advances in Social Theory and Methodology: Toward an integration of micro and macro-sociologies* (pp. 277–303). London: Routledge and Kegan Paul.
- 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>
- CAPES. (2015a). Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal do Nível Superior. Retrieved August 10, 2015, from <http://www.capes.gov.br/cursos-recomendados>
- CAPES. (2015b). Web Qualis - Sistema Integrado CAPES. Retrieved August 10, 2015, from <http://qualis.capes.gov.br/webqualis/principal.seam>
- Castro, C. M. (1978). *Prática de Pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil.
- CBC. (2014). XXI Congresso Brasileiro de Custos. Retrieved August 10, 2015, from <http://cbc2014.emnuvens.com.br/>
- Chandler, A. D. (1990). *Strategy and Structure: chapters in the history of the industrial enterprise* (2nd ed.). Washington: Beard Books.
- Chenhall, R. H. (2008). Accounting for the Horizontal Organization: a Review Essay. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4-5), 517–550. <http://doi.org/10.1016/j.aos.2007.07.004>
- Christensen, C. R., Andrews, K. R., & Bower, J. L. (1978). *Business policy: text and cases* (4th ed.). Illinois: Harvard University.
- Christensen, M., & Skærbæk, P. (2010). Consultancy outputs and the purification of accounting technologies. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 524–545. <http://doi.org/10.1016/j.aos.2009.12.001>
- Chua, W. F. (1995). Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: A story of the representation of three public hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 111–145. [http://doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)95744-H](http://doi.org/10.1016/0361-3682(95)95744-H)
- Chua, W. F. (2011). In Search of “Successful” Accounting Research. *European Accounting Review*, 20(1), 27–39. <http://doi.org/10.1080/09638180.2011.559033>

- Clarke, P. J. (1995). The old and the new in management accounting. *Management Accounting*, 73(6), 46.
- Conselho Nacional de Educação, B. Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis (2004). Brasília: RESOLUÇÃO CNE/CES 10.
- Cooper, R. (1997). What the interaction between management accounting and cost management means to CPAs in finance. *Journal of Accountancy*, 2–5.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). *The design of Cost Management Systems*. Rio de Janeiro: Prentice Hall.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (2003). Strategic cost management: Expanding scope and boundaries. *Cost Management*, 17(1), 23.
- 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.
- Czarniawska, B. (2014). Why I think shadowing is the best field technique in management and organization studies. *Qualitative Research in Organizations and Management: An International Journal*, 9(1), 90–93. <http://doi.org/10.1108/QROM-02-2014-1198>
- Dechow, N., & Mouritsen, J. (2005). Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), 691–733. <http://doi.org/10.1016/j.aos.2004.11.004>
- Demo, P. (2012). *Ciência Rebelde: Para continuar aprendendo, cumpre desestruturar-se*. São Paulo: Editora Atlas.
- Dimnik, T., & Kudar, R. (1989). Don't throw out the baby with the bathwater! *CMA*, 63(6), 12.
- Dirsmith, M. W. (2007). Discussion of "The Effect of Network Ties on Accounting Controls in a Supply Alliance: Field Study Evidence." *Contemporary Accounting Research*, 24(1), 87–92. <http://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2007.tb00098.x>
- Doorewaard, H., & Van Bijsterveld, M. (2001). The Osmosis of Ideas: An Analysis of the Integrated Approach to IT Management from a Translation Theory Perspective. *Organization*, 8(1), 55–76. <http://doi.org/10.1177/135050840181004>
- Dubois, A. (2003). Strategic cost management across boundaries of firms. *Industrial Marketing Management*, 32(5), 365–374. [http://doi.org/10.1016/S0019-8501\(03\)00010-5](http://doi.org/10.1016/S0019-8501(03)00010-5)

- Dugdale, D., Jones, T., & Green, S. (2006). *Contemporary Management Accounting Practices in UK Manufacturing*. London: CIMA Publishing.
- Eco, H. (2001). *Como se faz uma tese* (16th ed.). São Paulo: Perspectiva.
- Egels-Zandén, N., & Wahlqvist, E. (2006). Post-Partnership Strategies for Defining Corporate Responsibility: The Business Social Compliance Initiative. *Journal of Business Ethics*, 70(2), 175–189. <http://doi.org/10.1007/s10551-006-9104-7>
- 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*. <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*.
- Espejo, M. M. dos S. B., Cruz, A. P. C. da, Walter, S. A., & Gassner, F. P. (2009). Campo de pesquisa em Contabilidade: uma análise de redes sob a perspectiva institucional. *Revista de Educação E Pesquisa Em Contabilidade*, 3(2), 45–71.
- Ford, D., & Redwood, M. (2005). Making sense of network dynamics through network pictures: A longitudinal case study. *Industrial Marketing Management*, 34(7), 648–657. <http://doi.org/10.1016/j.indmarman.2005.05.008>
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto socioeconômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- FSP, F. de S. P. (2013a, January 28). Consultoria indica os cinco profissionais mais procurados em SP. *Folha de São Paulo*. São Paulo. Retrieved from <http://classificados.folha.uol.com.br/empregos/2013/08/1329686-consultoria-indica-os-cinco-profissionais-mais-procurados-em-sp-salarios-chegam-a-r-27-mil.shtml>
- FSP, F. de S. P. (2013b, March 2). Consultoria indica os 7 profissionais mais procurados pelas empresas brasileiras. *Folha de São Paulo*. São Paulo. Retrieved from <http://classificados.folha.uol.com.br/empregos/2013/10/1350648-consultoria-indica-os->

7-profissionais-mais-procurados-pelas-empresas-brasileiras.shtml

- Fuld, L. M., & Borska, D. L. (1995). What utilities should expect from competitive intelligence. *Public Utilities Fortnightly*, 133(5), 21.
- Gao, P. (2005). Using actor-network theory to analyse strategy formulation. *Information Systems Journal*, 15(3), 255–275. <http://doi.org/10.1111/j.1365-2575.2005.00197.x>
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2012). *Managerial Accounting* (14th ed.). New York: McGraw-Hill.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4 ed.). São Paulo: Atlas.
- Good, M. (1986). Accounting and strategy. In M. Bromwich & A. G. Hoopwood (Eds.), *Research and Current issues in Management Accounting*. Grait Britain: Pitman.
- Gosselin, M. (2007). A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 641–671. [http://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02008-6](http://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02008-6)
- Grundy, T. (1997). Management accounting for strategic performance. *Management Accounting*, 75(11).
- Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1994). Competing Paradigms in Qualitative Research. In *Handbook of qualitative research* (pp. 105–117).
- 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.
- Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting : an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 583–595.
- Guilding, 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>
- 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. <http://doi.org/10.1108/10569211211284502>
- Hamilton, M. (2011). Unruly practices: What a sociology of translations can offer to educational policy analysis. *Educational Philosophy and Theory*, 43(SUPPL. 1), 55–75. <http://doi.org/10.1111/j.1469-5812.2009.00622.x>
- Hansen, A. (2011). Relating performative and ostensive management accounting research: Reflections on case study methodology. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(2), 108–138. <http://doi.org/10.1108/11766091111137546>
- Harman, G. (2009). *Prince of Networks: Bruno Latour and Metaphysics*. *Journal of Cultural Economy* (Vol. 5). Melbourne: Re.press. <http://doi.org/10.1080/17530350.2012.640563>

- Heckmann, P., Konik, F., Samakh, E., & Weissbarth, R. (2009). *Restructuring in 2009 - Understanding and Responding to the Crisis (booz&co.)*.
- Hergert, M., & Morris, D. (1989). Accounting Data For Value Chain Analysis. *Strategic Management Journal*, 10(2), 175.
- 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)
- Hickson, D. J., Butler, R. J., Cray, D., Mallory, G. R., & Wilson, D. C. (1986). *Top Decisions: Strategic Decision-Making in organizations*. San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- Hitt, M. A., Ireland, D. R., & Hoskisson, R. E. (2008). *Administração Estratégica: competitividade e globalização*. São Paulo: Thomson Learning.
- 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.
- Horngreen, C. T. (1986). Cost an management accounting: yesterday and today. In M. Bromwich & A. Bhimani (Eds.), *Research and Current issues in Management Accounting*. Grait Britain: Pitman.
- Horngren, C. T., Foster, G., & Datar, S. M. (2009). *Contabilidade de Custos*. São Paulo: LTC.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (1996). *Introduction to Management Accounting*. New Jersey: Prentice Hall.
- Hui, D. (2012). *Actor-network theory analysis of the budgetary process in the New Zealand school sector*. Auckland University of Technology.
- Hunt, S. C., Falgiani, a. A., & Intrieri, R. C. (2004). The Nature and Origins of Students' Perceptions of Accountants. *Journal of Education for Business*, 79(3), 142–148. <http://doi.org/10.3200/JOEB.79.3.142-148>
- IMA, I. of M. A. (1990). *Management Accounting Glossary*. Montvalley: IMA.
- ISI, W. of K. (2015). JCR - Journal of Citations Reports. Retrieved August 10, 2015, from <http://admin-apps.webofknowledge.com/JCR/JCR>
- 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.
- JMAR. (2015). *Journal of Management Accounting Research*. Retrieved September 1, 2015, from <http://aaapubs.org/loi/jmar>
- 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)
- JoOM. (2015). Journal of Operations Management. Retrieved September 1, 2015, from <http://www.journals.elsevier.com/journal-of-operations-management/>
- 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>
- Kachru, U. (2005). *Strategic management: concepts and cases*. New Delhi: Excel Books.
- Kaplan, R. S. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. (Futura, Ed.). São Paulo.
- Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced Management Accounting* (3rd ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008). *A execução premium: a obtenção de vantagem competitiva através do vínculo da estratégia com as operações do negócio*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- King, Keohane, & Verba. (1996). The Science in Social Science. In *Designing Social Inquiry* (Princeton).
- Kleinman, G., & Hossain, D. (2008). Issue Networks, Value Structures and the Formulation of Accounting Standards: An Exercise in Theory Building. *Group Decision and Negotiation*, 18(1), 5–26. <http://doi.org/10.1007/s10726-008-9122-1>
- 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. (1987). Technology is society made durable. In W. E. Bijker, T. P. Hughes, & T. F. Pinch (Eds.), *The social construction of technological systems – new directions in the*

- sociology and history of technology*. London: MIT Press.
- Latour, B. (1988). The Politics of Explanation: an Alternative. *Knowledge and Reflexivity*, 155–176.
- Latour, B. (2000). *Ciência em ação – como seguir cientistas e engenheiros sociedade afora*. São Paulo: UNESP.
- Latour, B. (2001). *A esperança de Pandora: ensaios sobre a realidade dos estudos científicos*. São Paulo: EDUSC.
- 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*. New York: Oxford University Press. <http://doi.org/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.
- Latour, B. (2009). *Jamais fomos modernos: ensaio de antropologia simétrica* (2nd ed.). São Paulo: Editora 34.
- Latour, B., & Woolgar, S. (1986). *Laboratory Life: The construction of scientific facts*. New Jersey: Princeton University Press.
- Law, J. (1987). Technology and Heterogeneous Engineering: The case of Portuguese Expansion. In W. E. Bijker, T. P. Hughes, & T. F. Pinch (Eds.), *The social construction of technological systems – new directions in the sociology and history of technology*. London: MIT Press.
- Law, J. (1992). Notes on the theory of the actor-network: ordering, strategy and heterogeneity. *Systems Practice*, 5(1992), 379–93. <http://doi.org/10.1007/BF01059830>
- Law, J. (1999a). 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>
- Law, J. (1999b). Objects, Spaces and Others. In J. Law & J. Hassard (Eds.), *Actor Network Theory and after*. John Wiley & Sons. Retrieved from <http://www.lancaster.ac.uk/sociology/research/publications/papers/law-objects-spaces-others.pdf>
- Law, J. (2007). Actor Network Theory and Material Semiotics. Retrieved February 24, 2015, from <http://hwww.heterogeneities.net/publications/Law2007ANTandMaterialSemiotics.pdf>
- Lord, B. R. (1996). Strategic management accounting : the emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, 7(1996), 347–366.
- Lowe, A. (2001). After ANT - An illustrative discussion of the implications for qualitative accounting case research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(3), 327–

351. <http://doi.org/10.1108/EUM0000000005519>
- LSE. (2015). London School of Economics - Department of Accounting. Retrieved August 10, 2015, from <http://www.lse.ac.uk/accounting/Home.aspx>
- 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.
- Lukka, K., & Vinnari, E. (2014). Combining actor-network with interventionist research: present state and future potential. In *2European Accounting Association Congress*. Tallinn.
- Lunkes, R. J., Feliu, V. M. R., & Rosa, F. S. Da. (2013). Estudio de las Publicaciones sobre Contabilidad de Gestión en Brasil y España. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(61), 11–26.
- Machado, M. J. C. V. (2012). Activity Based Costing knowledge: empirical study on small and medium-size enterprises. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 167–186.
- MAR. (2015). Management Accounting Research. Retrieved September 1, 2015, from <http://www.journals.elsevier.com/management-accounting-research/>
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (1999). *Técnicas de Pesquisa* (4th ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2006). *Contabilidade de Custos* (9th ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. de A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia de investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2nd ed.). São Paulo: Atlas.
- Mckinsey. (2012). *Educação para o Trabalho: Desenhando um sistema que funcione*.
- Mclean, C., & Alcadipani, R. (2008). Critical Management Studies: Some Reflections. *Brazilian Administration Review*, 5(1), 70–84.
- Meer-Kooistra, J. Van Der, & Volsselman, E. (2012). Research paradigms, theoretical pluralism and the practical relevance of management accounting knowledge. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 245–264. <http://doi.org/10.1108/11766091211257452>
- 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. <http://doi.org/10.1108/18325911011025731>
- Michigan. (2015). University of Michigan's Ross School of Business. Retrieved August 10, 2015, from <https://michiganross.umich.edu/programs/>
- Miller, P. (2006). Management Accounting and Sociology. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1(1952), 285–295. [http://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01010-8](http://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01010-8)
- Mintzberg, H., & Lampel, J. (2006). Reflexão sobre o processo estratégico. In H. Mintzberg, J. Lampel, J. B. Quinn, & S. Ghoshal (Eds.), *O processo da estratégia: conceitos*,

- contextos e casos selecionados*² (4th ed.). London: Bookman.
- Mintzberg, H., Lampel, J., Quinn, J. B., & Ghoshal, S. (2006). *O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados* (4th ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Miranda, C. de S. (2010). *Ensino em Contabilidade Gerencial: uma análise comparativa de percepções de importância entre docentes e profissionais, utilizando as dimensões de atividades, artefatos e competências*. Universidade de São Paulo.
- Mitchell, F. (2002). Research and practice in management accounting: improving integration and communication. *European Accounting Review*, 11(2), 277–289. <http://doi.org/10.1080/09638180020017087>
- Moizer, P. (2009). Publishing in accounting journals: A fair game? *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 285–304. <http://doi.org/10.1016/j.aos.2008.08.003>
- Morgan, B. F. (2012). *Tecnologias contábeis, decisões coletivas e gestão de risco nas relações de suprimento de gás liquefeito de petróleo (Tese de Doutorado)*. Universidade de São Paulo.
- Mouritsen, J. (1999). The flexible firm - strategies for a subcontractor's management control. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 31–55.
- Mouritsen, J., Hansen, A., & Hansen, C. Ø. (2001). Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. *Management Accounting Research*, 12(2), 221–244. <http://doi.org/10.1006/mare.2001.0160>
- Mouritsen, J., Hansen, A., & Hansen, C. Ø. (2009). Short and long translations: Management accounting calculations and innovation management. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 738–754. <http://doi.org/10.1016/j.aos.2009.01.006>
- Mouritsen, J., & Thrane, S. (2006). Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations. *Accounting, Organizations and Society*, 31(3), 241–275. <http://doi.org/10.1016/j.aos.2005.04.002>
- Nag, R., Hambrick, D. C., & Chen, M. J. (2007). What is strategic management, really? Inductive derivation of a consensus definition of the field. *Strategic Management Journal*. <http://doi.org/10.1002/smj.615>
- Nakagawa, M. (1991). *Gestão Estratégica de Custos: Conceito, Sistemas e Implementação*. São Paulo: Atlas.
- Nascimento, A. R. Do, Junqueira, E., & Martins, G. D. A. (2010). Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. *Revista de Administração Contemporânea*, 14(6), 1113–1133. <http://doi.org/10.1590/S1415-65552010000700008>
- Neyland, D. R. (2006). Dismissed content and discontent: an analysis of the strategic aspects of actor-network theory. *Science Technology Human Values*, 31(29). <http://doi.org/10.1177/0162243905280022>

- Nixon, B., & Burns, J. (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 23(4), 229–244. <http://doi.org/10.1016/j.mar.2012.09.004>
- Ohlson, J. a. (2011). On Successful Research. *European Accounting Review*, 20(1), 7–26. <http://doi.org/10.1080/09638180.2011.559334>
- OSU.EDU, T. O. S. U. (2015). The Accounting Hall of Fame - Robert Samuel Kaplan. Retrieved August 12, 2015, from <http://fisher.osu.edu/departments/accounting-and-mis/the-accounting-hall-of-fame/membership-in-hall/robert-samuel-kaplan>
- Otley, D. T. (2008). Did Kaplan and Johnson get it right? *Accounting Auditing Accountability Journal*, 21(2), 229–239. <http://doi.org/10.1108/09513570810854419>
- Pegino, P. M. F. (2014). *As relações acadêmicas de produção na pós-graduação em Administração no Brasil (Tese de Doutorado)*. Fundação Getulio Vargas.
- Piercy, N., & Morgan, N. (1989). Strategic Planning And The Management Accountant. *Management Accounting*, 67(10).
- Pinch, T. F., & Bijker, W. E. (1987). The social construction of facts and artifacts: or how the sociology of science and the sociology of technology might benefit each other. In W. E. Bijker, T. P. Hughes, & T. F. Pinch (Eds.), *The social construction of technological systems – new directions in the sociology and history of technology*. London: MIT Press.
- Pinto, C. C. (2013). *Mudança e a Teoria Ator-Rede: Humanos e não humanos em controvérsias na implementação de um Centro de Serviços Compartilhados*. Universidade Presbiteriana Mackenzie.
- Porter, M. (1985). *Competitive Advantage: creating and sustaining superior performance*. New York: The Free Press.
- Porter, M. E. (1989). *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Porter, M. E. (2006). O que é estratégia. In H. Mintzberg, J. Lampel, J. B. Quinn, & S. Ghoshal (Eds.), *O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados* (4th ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Porter, M. E. (2009). *Competição*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Preston, A. M., Cooper, D. J., & Coombs, R. W. (1992). Fabricating budgets: A study of the production of management budgeting in the national health service. *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), 561–593. [http://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90014-J](http://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90014-J)
- Qu, Q. (2006). *The construction and customization of the Balanced Scorecard: a field study of management consultants in translating popular management accounting techniques (Doctoral Thesis)*. University of Alberta.
- Quinn, J. B. (2006). Estratégias para Mudança. In H. Mintzberg, J. Lampel, J. B. Quinn, & S. Ghoshal (Eds.), *O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados* (4th

- ed.). Porto Alegre: Bookman.
- RAC. (2015). Revista de Administração Contemporânea. Retrieved September 1, 2015, from http://www.anpad.org.br/periodicos/content/frame_base.php?revista=1
- RCF. (2015). Revista de Contabilidade & Finanças. Retrieved September 1, 2015, from <http://www.revistas.usp.br/rcf>
- 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.
- RGP. (2015). Revista Gestão e Produção. Retrieved September 1, 2015, from <http://www.dep.ufscar.br/revista/>
- Ricardino, A. (2005). *Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento*. São Paulo: Saraiva.
- 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>
- Rickwood, C. P., Coates, J. B., & Stacey, R. J. (1990). Stapylton: strategic management accounting to gain competitive advantage. *Management Accounting Research*, 1, 37–49.
- Ritta, C. de O., Citadin, A., & Pereira, B. da S. (2015). Análise da Produção Científica sobre Gestão Estratégica de Custos no Congresso Brasileiro de Custos. In *XII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade* (pp. 1–16). São Paulo.
- Robson, K. (1991). On the arenas of accounting change: The process of translation, 16(5/6).
- Robson, K. (1992). Accounting numbers as “inscription”: Action at a distance and the development of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 685–708. [http://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90019-O](http://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90019-O)
- Rocha-Pinto, S., & Del Carpio, G. (2011). Fatores críticos para a implantação do balanced scorecard: a visão de consultores organizacionais. *BASE - Revista de Administração E Contabilidade Da Unisinos*, 8(4), 311–324. <http://doi.org/10.4013/base.2011.84.04>
- 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>
- Rossmann, P. (2009). *Defining the International Accounting Standard Board's Governance Network (Doctoral Dissertation)*. Walden University.
- Santana, G. A. D. S., Colauto, R. D., & Carrieri, A. D. P. (2012). Institucionalização De Instrumentos De Custeio: O Caso De Uma Organização Do Setor Elétrico Brasileiro. *Revista Universo Contábil*, 8(2), 25–42. <http://doi.org/10.4270/ruc.2012211>

- Santos, H. M. dos. (2011). *Trabalho móvel: em transito por aeroportos e aviões (Tese de Doutorado)*. Fundação Getúlio Vargas.
- 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>
- Schwab, K. (2014). Global Competitiveness Report. Geneva: World Economic Forum.
<http://doi.org/http://dx.doi.org/10.1108/17506200710779521>
- Seal, W. (2012). Some proposals for impactful management control research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 228–244.
<http://doi.org/10.1108/11766091211257461>
- Semead. (2014). XVII Semead - Seminários em Administração FEA-USP. Retrieved August 10, 2015, from <http://semead.com.br/17/>
- Shank, J. K. (1989). Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles? *Management Accounting Research*, 1(1), 47–65.
- 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. (1995). *Gestão Estratégica de Custos: A nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus.
- 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.
- Shields, M. D. (1997). Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 3–61.
- Siinoven, S., & Puolamaki, E. (2014). Accountability for the future - mediators and intermediaries in strategizing. In *European Accounting Association Congress*.
- Silva, C. A. da, & Costa, R. P. da. (2011). A Contabilidade no Encontro Nacional de Engenharia de Produção (ENEGEP) 2001 a 2010. In *XII Congresso Internacional de Custos*. Puntal del este.
- Simpoi. (2014). XVII Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais. Retrieved August 10, 2015, from http://www.simpoi.fgvsp.br/index.cfm?FuseAction=arquivo.monta&ID_EdicaoArquivo=2014
- Sorensen, J. E. (2008). Management Accountants in the United States: Practitioner and Academic Views of Recent Developments. *Handbooks of Management Accounting Research*, 3, 1271–1296. [http://doi.org/10.1016/S1751-3243\(07\)03004-0](http://doi.org/10.1016/S1751-3243(07)03004-0)
- Souza, M. A. De, & Heinen, A. C. (2012). *Práticas de Gestão Estratégica de Custos : Uma*

Análise de Estudos Empíricos Internacionais. *Contabilidade, Gestão E Govern*, 15(2), 23–40.

Spradley, J. P. (1979). *The Ethnographic interview*. Belmont CA: Thomson Learning.

Stanford. (2015). Stanford Business School. Retrieved August 10, 2015, from <http://www.gsb.stanford.edu/programs/>

Steen, J. (2010). Actor-network theory and the dilemma of the resource concept in strategic management. *Scandinavian Journal of Management*, 26(3), 324–331. <http://doi.org/10.1016/j.scaman.2010.05.003>

Strauss, A., & Corbin, J. (2008). *Pesquisa Qualitativa: Técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada* (2nd ed.). São Paulo: Artmed.

TACR. (2015). The Accounting Review. Retrieved September 1, 2015, from <http://aaapubs.org/loi/accr>

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. <http://doi.org/10.1080/0963928042000201293>

Tonelli, M. J. (2015, May 1). A Administração do século 21 : um campo de saber à procura de uma nova legitimidade. *O Estado de São Paulo*. São Paulo.

Tureta, C. (2011). *Práticas organizacionais em escolas de samba: o setor de harmonia na produção do desfile da Vai-Vai (Tese de Doutorado)*. Fundação Getúlio Vargas.

UFRJ. (2015). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

UNB. (2015). Programa de Pós-graduação em Contabilidade - UNB/UFPB/UFRN. Retrieved August 10, 2015, from <http://www.cca.unb.br/>

UNISINOS. (2015). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio Sinos. Retrieved August 10, 2015, from <http://www.unisinos.br/mestrado-e-doutorado/ciencias-contabeis/presencial/sao-leopoldo>

Ushio, S., & Kazusa, Y. (2013). The development of accounting calculations as chronological network effects: Growth rings of accounting calculations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(4), 380–407. <http://doi.org/10.1108/JAOC-05-2010-0009>

USP. (2015). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo. Retrieved August 10, 2015, from <http://prpg.usp.br/PPGCC>

Vanti, N. A. P. (2002). Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. *Ciência Da Informação*, 31(2), 369–379. <http://doi.org/10.1590/S0100-19652002000200016>

Ven, A. Van De. (1989). Nothing is quite so practical as a good theory. *Academy of Management Review*, 14(4), 486–489. Retrieved from

<http://amr.aom.org/content/14/4/486.short>

- Walshman, G. (1997). Actor-Network Theory and IS Research: Current Status and Future Prospects. In A. Lee, J. Liebenau, & J. Degross (Eds.), *Information Systems and Qualitative Research*. London: Chapman and Hall.
- Warren, C. S., Reeve, J. M., & Fess, P. E. (2001). *Contabilidade Gerencial* (2nd ed.). São Paulo: Thomson Learning.
- Wilson, R. (1990). Strategic Cost Analysis. *Management Accounting*, 68(9), 42.
- Wrubel, F., Diehl, C. A., Toigo, L. A., & Ott, E. (2011). Uma Proposta para a Validação de Categorias sobre Gestão Estratégica de Custos. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 13(40), 332–348.
- Zachariassen, F., & Burkland, S. (2014). Role of accounting and management control in product innovation. In *European Accounting Association Congress*.
- 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>
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 411–427. [http://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00023-4](http://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00023-4)

APÊNDICE I – TERMO DE CONSENTIMENTO

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO DO PARTICIPANTE

Título e breve descrição do projeto de pesquisa:

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

O objetivo principal desse estudo é descrever 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. O fenômeno estudado se refere à construção da GEC, tanto no que se refere à abordagem teórica quanto ao desenvolvimento de ferramentas para aplicação e difusão prática.

Nome e contato da pesquisadora:

Nome: Simone Alves da Costa
 Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908, Prédio 3, Sala 11, São Paulo, Brasil
 Email: simone.ac@gmail.com
 Telefone: +55 011 98235-XXXX

Termo de Consentimento:

Eu concordei em participar voluntariamente desta pesquisa e concordo que as informações fornecidas sejam utilizadas com finalidade acadêmica. Entendo que os resultados da pesquisa poderão ser publicados em revistas ou outro tipo de divulgação acadêmica. Concordei que a entrevista fosse gravada e fui informada de que teria a oportunidade de verificar o conteúdo da minha entrevista antes de ser incluída na pesquisa. Entendo que as transcrições e os áudios serão mantidos em segurança e que serão utilizadas exclusivamente com finalidade acadêmica.

Estou ciente de que terei meu nome preservado na pesquisa e somente a descrição de um breve currículo poderá ser incluído na pesquisa. Recebi e li a transcrição da entrevista e concordo que o texto representa com exatidão a minha fala durante a entrevista. Tive oportunidade de incluir, excluir e corrigir informações.

Fui informada de que a qualquer momento posso solicitar a exclusão da pesquisa e que minhas falas serão identificadas por código para sua localização posterior.

Nome Completo: _____

Assinatura: _____

Local e Data: _____, ____ de _____ de _____

APÊNDICE II – ARTIGOS ELENCADOS NOS PRINCIPAIS PERIÓDICOS

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
1	Gestão Baseada em Atividades	AOS	The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity	T Colwyn Jones, David Dugdale	Accounting, Organizations and Society, Volume 27, Issues 1–2, January–March 2002, Pages 121-163, ISSN 0361-3682
2	Gestão Baseada em Atividades	AOS	The costs of activity-based management	Peter Armstrong,	Accounting, Organizations and Society, Volume 27, Issues 1–2, January–March 2002, Pages 99-120, ISSN 0361-3682
3	Gestão Baseada em Atividades	AOS	The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres	Kari Lukka, Markus Granlund	Accounting, Organizations and Society, Volume 27, Issues 1–2, January–March 2002, Pages 165-190, ISSN 0361-3682
4	Gestão Baseada em Atividades	AOS	Accounting and management–labour relations: the politics of production in the ‘factory with a problem’	Mahmoud Ezzamel, Hugh Willmott, Frank Worthington, Annette Baines,	Accounting, Organizations and Society, Volume 29, Issues 3–4, April–May 2004, Pages 269-302, ISSN 0361-3682
5	Gestão Baseada em Atividades	AOS	Antecedents to management accounting change: a structural equation approach, The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach,	Kim Langfield-Smith, R.H Chenhall,	Accounting, Organizations and Society, Volume 28, Issues 7–8, October–November 2003, Pages 675-698, ISSN 0361-3682,
6	Gestão Baseada em Atividades	AOS	Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains,	Kim Langfield-Smith, Dutch Fayard, Lorraine S. Lee,	Accounting, Organizations and Society, Volume 23, Issue 3, April 1998, Pages 243-264, ISSN 0361-3682,
7	Gestão Baseada em Atividades	AOS	The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance,	Robert A. Leitch, William J. Kettinger, Rajiv D. Banker, Indranil R. Bardhan,	Accounting, Organizations and Society, Volume 37, Issue 3, April 2012, Pages 168-187, ISSN 0361-3682,
8	Gestão Baseada em Atividades	AOS	Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research,	Tai-Yuan Chen, Joan Luft,	Accounting, Organizations and Society, Volume 33, Issue 1, January 2008, Pages 1-19, ISSN 0361-3682,
9	Gestão Baseada em Atividades	AOS		Michael D. Shields,	Accounting, Organizations and Society, Volume 28, Issues 2–3, February–April 2003, Pages 169-249, ISSN 0361-3682,
10	Gestão Baseada em Atividades	AOS	The costs of activity-based management,	Peter Armstrong,	Accounting, Organizations and Society, Volume 27, Issues 1–2, January–March 2002, Pages 99-120, ISSN 0361-3682,

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
11	Gestão Baseada em Atividades	AOS	The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity,	T Colwyn Jones,	Accounting, Organizations and Society, Volume 27, Issues 1–2, January–March 2002, Pages 121-163, ISSN 0361-3682,
12	Gestão Baseada em Atividades	AOS	Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms,	David Dugdale,	Accounting, Organizations and Society, Volume 24, Issue 8, November 1999, Pages 649-672, ISSN 0361-3682,
13	Gestão Baseada em Atividades	JMAR	Organizational Founding, Strategic Renewal, and the Role of Accounting: Management Accounting Concepts in the Formation of the “Penny Post”	Teemu Malmi,	Journal of Management Accounting Research: December 2008, Vol. 20, No. s1, pp. 107-127.
14	Gestão Baseada em Atividades	MAR	A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences,	Alan J. Richardson	In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 641-671, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544,
15	Gestão Baseada em Atividades	MAR	The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda,	Maurice Gosselin,	Irvine Lapsley,
16	Gestão Baseada em Atividades	MAR	Management accounting: this century and beyond,	Elisa Wright,	Management Accounting Research, Volume 15, Issue 3, September 2004, Pages 355-374, ISSN 1044-5005,
17	Gestão Baseada em Atividades	MAR	In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives,	Charles T. Horngren,	Management Accounting Research, Volume 6, Issue 3, September 1995, Pages 281-286, ISSN 1044-5005,
18	Gestão Baseada em Atividades	MAR	Management Accountants in the United States: Practitioner and Academic Views of Recent Developments1,	Robin Roslender,	Management Accounting Research, Volume 14, Issue 3, September 2003, Pages 255-279, ISSN 1044-5005,
19	Gestão Baseada em Atividades	MAR	Management Accounting Practices in the People's Republic of China,	Susan J Hart,	In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 923-967, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544,

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
20	Gestão Baseada em Atividades	MAR	A virtual integration—The management control system in a multinational enterprise, <i>Management Accounting Research</i> , Volume 19, Issue 1, March 2008, Pages 45-61, ISSN 1044-5005,	Timo Hyvönen, Janne Järvinen,	<i>Management Accounting Research</i> , Volume 19, Issue 1, March 2008, Pages 45–61
21	Gestão Baseada em Atividades	MAR	Strategic Enterprise Management Systems: new directions for research,	Jukka Pellinen, Stan Brignall, Joan Ballantine,	<i>Management Accounting Research</i> , Volume 15, Issue 2, June 2004, Pages 225-240, ISSN 1044-5005,
22	Gestão Baseada em Atividades	MAR	Incorporating environmental factors into a highway maintenance cost model,	Paul Rouse, Martin Putterill, Kim Soin,	<i>Management Accounting Research</i> , Volume 11, Issue 3, September 2000, Pages 363-384, ISSN 1044-5005,
23	Gestão Baseada em Atividades	MAR	ABC and organizational change: an institutional perspective,	Willie Seal, John Cullen,	<i>Management Accounting Research</i> , Volume 13, Issue 2, June 2002, Pages 249-271, ISSN 1044-5005,
24	Gestão Baseada em Atividades	MAR	The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda,	Irvine Lapsley, Elisa Wright,	<i>Management Accounting Research</i> , Volume 15, Issue 3, September 2004, Pages 355-374, ISSN 1044-5005,
25	Gestão Baseada em Atividades	MAR	Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study,	Simon Alcouffe, Nicolas Berland, Yves Levant,	<i>Management Accounting Research</i> , Volume 19, Issue 1, March 2008, Pages 1-17, ISSN 1044-5005,
26	Gestão Baseada em Atividades	RAC	ABM versus GECON: uma análise comparativa.	MIRANDA, Luiz Carlos; WANDERLEY, Cláudio de Araújo e MEIRA, Juliana Matos de.	<i>Rev. adm. contemp.</i> [online]. 2003, vol.7, n.2, pp. 93-114. ISSN 1982-7849.
27	Gestão de Custos Interorganizacionais	AOS	Interorganizational cost management and relational context,	Robin Cooper, Regine Slagmulder,	<i>Accounting, Organizations and Society</i> , Volume 29, Issue 1, January 2004, Pages 1-26, ISSN 0361-3682,
28	Gestão de Custos Interorganizacionais	AOS	A review and discussion of management control in inter-firm relationships: Achievements and future directions,	Ariela Caglio, Angelo Ditillo,	<i>Accounting, Organizations and Society</i> , Volume 33, Issues 7–8, October–November 2008, Pages 865-898, ISSN 0361-3682,
29	Gestão de Custos Interorganizacionais	AOS	Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains,	Dutch Fayard, Lorraine S. Lee, Robert A. Leitch,	<i>Accounting, Organizations and Society</i> , Volume 37, Issue 3, April 2012, Pages 168-187, ISSN 0361-3682,
30	Gestão de Custos Interorganizacionais	MAR	Interorganizational cost management in the exchange process,	William J. Kettinger, Henrik Agndal, Ulf Nilsson,	<i>Management Accounting Research</i> , Volume 20, Issue 2, June 2009, Pages 85-101, ISSN 1044-5005,

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
				Håkan Håkansson,	In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 885-902, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544,
31	Gestão de Custos Interorganizacionais	MAR	Accounting in an Interorganizational Setting,	Johnny Lind,	Management Accounting Research, Volume 23, Issue 1, March 2012, Pages 47-60, ISSN 1044-5005,
32	Gestão de Custos Interorganizacionais	MAR	Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation?, Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures,	Melanie Windolph, Klaus Moeller, Peter Kajüter,	Management Accounting Research, Volume 16, Issue 2, June 2005, Pages 179-204, ISSN 1044-5005,
33	Gestão de Custos Interorganizacionais	MAR	Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective,	Harri I. Kulmala, Alan F. Coad, John Cullen,	Management Accounting Research, Volume 17, Issue 4, December 2006, Pages 342-369, ISSN 1044-5005,
34	Gestão de Custos Interorganizacionais	MAR		BEGNIS, Heron Sergio Moreira;	
35	Gestão de Custos Interorganizacionais	RGP	Confiança, comportamento oportunista e quebra de contratos na cadeia produtiva do fumo no sul do Brasil.	ESTIVALETE, Vania de Fátima Barros PEDROZO, Eugênio Avila.	Gest. Prod. [online]. 2007, vol.14, n.2, pp. 311-322. ISSN 0104-530X.
36	Gestão de Custos Interorganizacionais	RGP	Custos de mudança em serviços logísticos.	AYMARD, Philippe BRITO, Eliane Pereira Zamith. HERRMANN, Felipe Fehlberg; PEREIRA, Giancarlo Medeiros;	Gest. Prod. [online]. 2009, vol.16, n.3, pp. 466-478. ISSN 0104-530X.
37	Gestão de Custos Interorganizacionais	RGP	Benefícios e impeditivos à integração da cadeia de suprimentos calçadista por meio da tecnologia de informação.	BORCHARDT, Miriam SILVA, Rosnaldo Inácio da.	Gest. Prod. [online]. 2013, vol.20, n.4, pp. 939-952. ISSN 0104-530X.
38	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	AOS	Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting,	Willie Seal, Anthony Berry, John Cullen, Stefan Reichelstein	Accounting, Organizations and Society, Volume 29, Issue 1, January 2004, Pages 73-92, ISSN 0361-3682,
39	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	TACR	Levelized Product Cost: Concept and Decision Relevance	Anna Rohlfing	The Accounting Review In-Press. (2014)

nº	Tema	Periódico	Titulo	Autor(es)	Dados
40	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	MAR	Management Accounting and Operations Management: Understanding the Challenges from Integrated Manufacturing,	Allan Hansen, Jan Mouritsen,	In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 729-752, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544,
41	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	MAR	Product life cycle cost analysis: the impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information,	Alan S. Dunk, Ralf Ewert,	Management Accounting Research, Volume 15, Issue 4, December 2004, Pages 401-414, ISSN 1044-5005, In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 1035-1069, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544,
42	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	MAR	Management Accounting Theory and Practice in German-Speaking Countries, In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives,	Alfred Wagenhofer, Robin Roslender,	Management Accounting Research, Volume 14, Issue 3, September 2003, Pages 255-279, ISSN 1044-5005, In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 923-967, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544,
43	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	MAR	Management Accounting Practices in the People's Republic of China,	Susan J Hart, Chee W. Chow, Rong-Ruey Duh,	Management Accounting Research, Volume 23, Issue 4, December 2012, Pages 261-277, ISSN 1044-5005, In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 923-967, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544,
44	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	MAR	Some thoughts on cost accounting developments in the United States,	Jason Zezhong Xiao, H. Peter Holzer,	Management Accounting Research, Volume 2, Issue 1, March 1991, Pages 3-13, ISSN 1044-5005,
45	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	MAR	Electronics: A case study of economic value added in target costing,	Hanne Norreklit, Margaret Woods, Lynda Taylor,	Management Accounting Research, Volume 23, Issue 4, December 2012, Pages 261-277, ISSN 1044-5005,
46	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	MAR	Dollars, Sense, and Sunk Costs: A Life Cycle Model of Resource Allocation Decisions	Gloria Cheng Ge Fang,	ACAD MANAGE REV April 1, 1984 vol. 9 no. 2 225-234
47	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	AMR	The effect of cost goal specificity and new product development process on cost reduction performance,	Gregory B. Northcraft1 and Gerrit Wolf2 Mohan Gopalakrishnan, Theresa Libby, Janet A. Samuels, Dan Swenson,	Accounting, Organizations and Society, Volume 42, April 2015, Pages 1-11, ISSN 0361-3682,
48	Gestão do Custeio Alvo	AOS			

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
49	Gestão do Custeio Alvo	AOS	Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains, An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting,	Dutch Fayard, Lorraine S. Lee, Robert A. Leitch, William J. Kettinger,	Accounting, Organizations and Society, Volume 37, Issue 3, April 2012, Pages 168-187, ISSN 0361-3682,
50	Gestão do Custeio Alvo	AOS		Simon Cadez, Chris Guilding,	Accounting, Organizations and Society, Volume 33, Issues 7–8, October–November 2008, Pages 836-863, ISSN 0361-3682,
51	Gestão do Custeio Alvo	AOS	Accounting for the horizontal organization: A review essay,	Robert H. Chenhall,	Accounting, Organizations and Society, Volume 33, Issues 4–5, May–July 2008, Pages 517-550, ISSN 0361-3682,
52	Gestão do Custeio Alvo	AOS	Interorganizational cost management and relational context,	Robin Cooper, Regine Slagmulder,	Accounting, Organizations and Society, Volume 29, Issue 1, January 2004, Pages 1-26, ISSN 0361-3682,
53	Gestão do Custeio Alvo	AOS	A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success,	Alnoor Bhimani,	Accounting, Organizations and Society, Volume 28, Issue 6, August 2003, Pages 523-548, ISSN 0361-3682,
54	Gestão do Custeio Alvo	AOS	Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks, Disembedding the supply chain:	Cyril Tomkins,	Accounting, Organizations and Society, Volume 26, Issue 2, March 2001, Pages 161-191, ISSN 0361-3682,
55	Gestão do Custeio Alvo	AOS	institutionalized reflexivity and inter-firm accounting,	Willie Seal, Anthony Berry, John Cullen,	Accounting, Organizations and Society, Volume 29, Issue 1, January 2004, Pages 73-92, ISSN 0361-3682,
56	Gestão do Custeio Alvo	AOS	Antecedents to management accounting change: a structural equation approach,	Annette Baines, Kim Langfield-Smith, Michael D. Shields,	Accounting, Organizations and Society, Volume 28, Issues 7–8, October–November 2003, Pages 675-698, ISSN 0361-3682,
57	Gestão do Custeio Alvo	AOS	The design and effects of control systems: tests of direct- and indirect-effects models, The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach,	F.Johnny Deng, Yutaka Kato,	Accounting, Organizations and Society, Volume 25, Issue 2, February 2000, Pages 185-202, ISSN 0361-3682,
58	Gestão do Custeio Alvo	AOS	Organizational Founding, Strategic Renewal, and the Role of Accounting:	R.H Chenhall, Kim Langfield-Smith,	Accounting, Organizations and Society, Volume 23, Issue 3, April 1998, Pages 243-264, ISSN 0361-3682,
59	Gestão do Custeio Alvo	JMAR	Management Accounting Concepts in the Formation of the “Penny Post”	Alan J. Richardson	Journal of Management Accounting Research: December 2008, Vol. 20, No. s1, pp. 107-127.

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
60	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Electronics: A case study of economic value added in target costing, In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives,	Margaret Woods, Lynda Taylor, Gloria Cheng Ge Fang,	Management Accounting Research, Volume 23, Issue 4, December 2012, Pages 261-277, ISSN 1044-5005,
61	Gestão do Custeio Alvo	MAR		Robin Roslender, Susan J Hart,	Management Accounting Research, Volume 14, Issue 3, September 2003, Pages 255-279, ISSN 1044-5005, In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2008, Volume 3, Pages 1271-1296, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080554501,
62	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Management Accountants in the United States: Practitioner and Academic Views of Recent Developments1,	James E. Sorensen,	In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 507-530, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544,
63	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Target Costing: Uncharted Research Territory,	Shahid Ansari, Jan Bell, Hiroshi Okano,	In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 831-858, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544, http://dx.doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02015-3 .
64	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Management Accounting in the Manufacturing Sector: Managing Costs at the Design and Production Stages,	Tony Davila, Marc Wouters,	In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 1119-1137, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544,
65	Gestão do Custeio Alvo	MAR	A History of Japanese Management Accounting,	Hiroshi Okano, Tomo Suzuki,	
66	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Japanese management accounting practices and the effects of assembly and process automation,	Paul Scarbrough, Alfred J. Nanni Jr., Michiharu Sakurai,	Management Accounting Research, Volume 2, Issue 1, March 1991, Pages 27-46, ISSN 1044-5005, In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 1035-1069, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544,
67	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Management Accounting Theory and Practice in German-Speaking Countries,	Ralf Ewert, Alfred Wagenhofer,	
68	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Interorganizational cost management in the exchange process,	Henrik Agndal, Ulf Nilsson,	Management Accounting Research, Volume 20, Issue 2, June 2009, Pages 85-101, ISSN 1044-5005,

nº	Tema	Periódico	Titulo	Autor(es)	Dados
					In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 885-902, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544,
69	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Accounting in an Interorganizational Setting,	Håkan Håkansson, Johnny Lind,	
70	Gestão do Custeio Alvo	MAR	The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda,	Irvine Lapsley, Elisa Wright,	Management Accounting Research, Volume 15, Issue 3, September 2004, Pages 355-374, ISSN 1044-5005,
71	Gestão do Custeio Alvo	MAR	An international comparison of strategic management accounting practices, Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting,	Chris Guilding, Karen S. Cravens, Mike Tayles,	Management Accounting Research, Volume 11, Issue 1, March 2000, Pages 113-135, ISSN 1044-5005,
72	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Management Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application,	J. Mouritsen, A. Hansen, C.Ø. Hansen,	Accounting Research, Volume 12, Issue 2, June 2001, Pages 221-244, ISSN 1044-5005,
73	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation?,	Z. Jun Lin, Zengbiao Yu,	Management Accounting Research, Volume 13, Issue 4, December 2002, Pages 447-467, ISSN 1044-5005,
74	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies,	Melanie Windolph, Klaus Moeller,	Management Accounting Research, Volume 23, Issue 1, March 2012, Pages 47-60, ISSN 1044-5005,
75	Gestão do Custeio Alvo	MAR		Yutaka Kato,	Management Accounting Research, Volume 4, Issue 1, March 1993, Pages 33-47, ISSN 1044-5005,
76	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Management Accounting Practices in the People's Republic of China,	In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 923-967, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544,	
77	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Research and development performance measurement: a case study,	Chee W. Chow, Rong-Ruey Duh, Jason Zezhong Xiao,	Management Accounting Research, Volume 9, Issue 3, September 1998, Pages 329-355, ISSN 1044-5005,
78	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures,	Bill Nixon,	
79	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Interactive control in target cost management,	Peter Kajüter, Harri I. Kulmala,	Management Accounting Research, Volume 16, Issue 2, June 2005, Pages 179-204, ISSN 1044-5005,
				Takeyuki Tani,	Management Accounting Research, Volume 6, Issue 4, December 1995, Pages 399-414, ISSN 1044-5005,

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
80	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Total cost control: Nissan and its U.K. supplier partnerships,	Chris Carr, Julia Ng, Takeyuki Tani, Hiroshi Okano, Nobumasa Shimizu,	Management Accounting Research, Volume 6, Issue 4, December 1995, Pages 347-365, ISSN 1044-5005,
81	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Target cost management in Japanese companies: current state of the art, The interaction among disclosures, competition, and an internal control problem,	Yoshihide Iwabuchi, Junji Fukuda, Shiran Cooray,	Management Accounting Research, Volume 5, Issue 1, March 1994, Pages 67-81, ISSN 1044-5005,
82	Gestão do Custeio Alvo	MAR	A Japanese case study of functional cost analysis,	Naomi R. Rothenberg,	Management Accounting Research, Volume 20, Issue 4, December 2009, Pages 225-238, ISSN 1044-5005,
83	Gestão do Custeio Alvo	MAR	The 'ladder of success' in healthcare: the UK national reference costing index,	T. Yoshikawa, J. Innes, F. Mitchell,	Management Accounting Research, Volume 6, Issue 4, December 1995, Pages 415-432, ISSN 1044-5005,
84	Gestão do Custeio Alvo	MAR	Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais	Deryl Northcott, Sue Llewellyn,	Management Accounting Research, Volume 14, Issue 1, March 2003, Pages 51-66, ISSN 1044-5005,
85	Gestão do Custeio Alvo	RCF	Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos	Marcos Antonio de Souza Lázaro Plácido Lisboa Wellington Rocha Reinaldo Rodrigues Camacho	Revista de Contabilidade e Finanças, v. 14, n. 32 (2003)
86	Gestão do Custeio Alvo	RCF	Utilização do Target Costing e de outras técnicas de custeio: um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina	Wellington Rocha Koki Ono	Revista de Contabilidade e Finanças, v. 19, n. 47 (2008)
87	Gestão do Custeio Alvo	RCF	Utilização do custo-meta por empresas brasileiras como estratégia de gestão: alguns estudos setoriais utilizando o método da causalidade de Granger	Antonio Robles Junior Marcos Antonio Souza Fernando C Zanella Auster Moreira do Nascimento	Revista de Contabilidade e Finanças, v. 15 (2004)
88	Gestão do Custeio Alvo	RCF	The adoption of total cost of ownership for sourcing decisions—a structural equations analysis,	Marc Wouters,	Accounting, Organizations and Society, Volume 30, Issue 2, February 2005, Pages 167-191, ISSN 0361-3682,
89	Gestão do Custo Total de Consumidores	AOS	The effect of cost information on buyer–supplier negotiations in different power settings,	James C. Anderson, Finn Wynstra,	Accounting, Organizations and Society, Volume 34, Issue 2, February 2009, Pages 245-266, ISSN 0361-3682,
90	Gestão do Custo Total de Consumidores	AOS		Alexandra Van den Abbeele, Filip Roodhooft, Luk Warlop,	

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
91	Gestão do Custo Total de Consumidores	AOS	Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance,	Jeltje van der Meer-Kooistra, Ed G.J Vosselman, Håkan Håkansson,	Accounting, Organizations and Society, Volume 25, Issue 1, January 2000, Pages 51-77, ISSN 0361-3682, In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 885-902, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544,
92	Gestão do Custo Total de Consumidores	MAR	Accounting in an Interorganizational Setting,	Johnny Lind,	Accounting, Organizations and Society, Volume 20, Issues 7–8, October–November 1995, Pages 665-684, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(95)00022-2 .
93	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Assessing the organizational fit of a just-in-time manufacturing system: Testing selection, interaction and systems models of contingency theory,	Frank H. Selto, Celia J. Renner, S.Mark Young,	Accounting, Organizations and Society, Volume 33, Issues 4–5, May–July 2008, Pages 517-550, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2007.07.004 .
94	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Accounting for the horizontal organization: A review essay,	Robert H. Chenhall,	Accounting, Organizations and Society, Volume 33, Issue 1, January 2008, Pages 1-19, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2006.12.001 .
95	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance,	Rajiv D. Banker, Indranil R. Bardhan, Tai-Yuan Chen,	Accounting, Organizations and Society, Volume 27, Issue 8, November 2002, Pages 711-735, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00012-0 .
96	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	The role of performance measures and incentive systems in relation to the degree of JIT implementation,	Rosemary R. Fullerton, Cheryl S. McWatters,	Accounting, Organizations and Society, Volume 28, Issues 2–3, February–April 2003, Pages 127-168, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7 .
97	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future,	Robert H. Chenhall,	Accounting, Organizations and Society, Volume 28, Issues 7–8, October–November 2003, Pages 675-698, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00102-2 .
98	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Antecedents to management accounting change: a structural equation approach,	Annette Baines, Kim Langfield-Smith,	Accounting, Organizations and Society, Volume 22, Issues 3–4, April–May 1997, Pages 293-314, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00035-9 .
99	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance,	Christopher D. Ittner, David F. Larcker,	

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
100	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Linking quality strategy with management control systems: Empirical evidence from Japanese industry,	Shirley J. Daniel, Wolf D. Reitsperger,	Accounting, Organizations and Society, Volume 16, Issue 7, 1991, Pages 601-618, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(91)90015-7 .
101	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: A research note,	S. Perera, G. Harrison, M. Poole,	Accounting, Organizations and Society, Volume 22, Issue 6, August 1997, Pages 557-572, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00048-7 .
102	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	The use of organic models of control in JIT firms: generalising Woodward's findings to modern manufacturing practices,	Suresh S Kalagnanam, R.Murray Lindsay,	Accounting, Organizations and Society, Volume 24, Issue 1, January 1999, Pages 1-30, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00062-7 .
103	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting,	Simon Cadez, Chris Guilding,	Accounting, Organizations and Society, Volume 33, Issues 7–8, October–November 2008, Pages 836-863, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003 .
104	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	An exploratory study of relative and incremental information content of two non-financial performance measures: Field study evidence on absence frequency and on-time delivery,	Eelke Wiersma,	Accounting, Organizations and Society, Volume 33, Issues 2–3, February–April 2008, Pages 249-265, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2006.12.004 .
105	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Managing multiple dimensions of manufacturing performance — an exploratory study,	Anne M. Lillis,	Accounting, Organizations and Society, Volume 27, Issue 6, August 2002, Pages 497-529, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00032-0 .
106	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research,	Joan Luft, Michael D. Shields,	Accounting, Organizations and Society, Volume 28, Issues 2–3, February–April 2003, Pages 169-249, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00026-0 .
107	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms,	Christopher D Ittner, David F Larcker, Taylor Randall,	Accounting, Organizations and Society, Volume 28, Issues 7–8, October–November 2003, Pages 715-741, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00033-3 .
108	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Examining “The quantified customer”,	Juhani Vaivio,	Accounting, Organizations and Society, Volume 24, Issue 8, November 1999, Pages 689-715, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00008-2 .

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
109	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach,	R.H Chenhall, Kim Langfield-Smith,	Accounting, Organizations and Society, Volume 23, Issue 3, April 1998, Pages 243-264, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00024-X .
110	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Accounting and management-labour relations: the politics of production in the 'factory with a problem',	Mahmoud Ezzamel, Hugh Willmott, Frank Worthington,	Accounting, Organizations and Society, Volume 29, Issues 3-4, April-May 2004, Pages 269-302, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00014-X .
111	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Performance measurement and managerial teams,	Thomas W Scott, P Tiessen,	Accounting, Organizations and Society, Volume 24, Issue 3, April 1999, Pages 263-285, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00060-9 .
112	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains,	Dutch Fayard, Lorraine S. Lee, Robert A. Leitch, William J. Kettinger,	Accounting, Organizations and Society, Volume 37, Issue 3, April 2012, Pages 168-187, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2012.02.001 .
113	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Managing multiple dimensions of manufacturing performance — an exploratory study,	Anne M. Lillis,	Accounting, Organizations and Society, Volume 27, Issue 6, August 2002, Pages 497-529, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00032-0 .
114	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AOS	Management control systems and strategy: A critical review, Institutional contradiction and management control innovation: A field study of total quality management practices in a privatized telecommunication company,	Kim Langfield-Smith,	Accounting, Organizations and Society, Volume 22, Issue 2, February 1997, Pages 207-232, ISSN 0361-3682, http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2 .
115	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	A control framework: Insights from evidence on lean accounting,	Umesh Sharma, Stewart Lawrence, Alan Lowe,	Management Accounting Research, Volume 21, Issue 4, December 2010, Pages 251-264, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2010.03.005 .
116	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	Management Accounting and Operations Management: Understanding the Challenges from Integrated Manufacturing,	Frances A. Kennedy, Sally K. Widener,	Management Accounting Research, Volume 19, Issue 4, December 2008, Pages 301-323, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2008.01.001 .
117	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR		Allan Hansen, Jan Mouritsen,	In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 729-752, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544, http://dx.doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02011-6 .

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
118	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	Co-existing concepts of management control: The containment of tensions due to the implementation of lean production,	Sandra Tillema, Martijn van der Steen,	Management Accounting Research, Available online 7 February 2015, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2015.01.002 . In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 753-783, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544, http://dx.doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02012-8 .
119	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	A Review of Quantitative Research in Management Control Systems and Strategy,	Kim Langfield-Smith,	
120	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	Nonfinancial performance measures, externalities and target setting: A comparative case study of resolutions through planning,	Allan Hansen,	Management Accounting Research, Volume 21, Issue 1, March 2010, Pages 17-39, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2009.12.001 .
121	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance,	Chia-Ling Lee, Huan-Jung Yang,	Management Accounting Research, Volume 22, Issue 2, June 2011, Pages 84-104, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.003 .
122	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance,	Robert H. Chenhall,	Management Accounting Research, Volume 8, Issue 2, June 1997, Pages 187-206, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1006/mare.1996.0038 .
123	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	Reverse logistics in the UK retail sector: A case study of the role of management accounting in driving organisational change,	John Cullen, Mathew Tsamenyi, Mike Bernon, Jonathan Gorst,	Management Accounting Research, Volume 24, Issue 3, September 2013, Pages 212-227, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2013.01.002 . In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 1, Pages 207-245, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080445649, http://dx.doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01007-8 .
124	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	Critical Theorising in Management Accounting Research,	David J. Cooper, Trevor Hopper,	In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 1119-1137, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544, http://dx.doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02024-4 .
125	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	A History of Japanese Management Accounting,	Hiroshi Okano, Tomo Suzuki,	

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
126	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	Management Accounting in Financial Services,	Kim Soin, Tobias Scheytt,	In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2008, Volume 3, Pages 1385-1395, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080554501, http://dx.doi.org/10.1016/S1751-3243(07)03010-6 .
127	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	Managing Costs and Cost Structure throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management,	Shannon W. Anderson,	In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), Handbooks of Management Accounting Research, Elsevier, 2006, Volume 2, Pages 481-506, ISSN 1751-3243, ISBN 9780080447544, http://dx.doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02001-3 .
128	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	Complementary choices and management control: Field research in a flexible production environment,	Paula van Veen-Dirks,	Management Accounting Research, Volume 17, Issue 1, March 2006, Pages 72-105, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2005.05.001 .
129	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	Strategic goals of quality costing in Japanese companies,	Yoshihiro Ito,	Management Accounting Research, Volume 6, Issue 4, December 1995, Pages 383-397, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1006/mare.1995.1027 .
130	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	A process (re)turn?: Path dependencies, institutions and performance management in Swedish central government, Differences in strategy, quality management practices and performance reporting systems between ISO accredited and non-ISO accredited companies,	Sven Modell, Kerry Jacobs, Fredrika Wiesel,	Management Accounting Research, Volume 18, Issue 4, December 2007, Pages 453-475, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2006.12.001 .
131	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance,	Shirley Carr, Y.T. Mak, Jane E. Needham,	Management Accounting Research, Volume 8, Issue 4, December 1997, Pages 383-403, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1006/mare.1996.0053 .
132	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR		Johanna Hyvönen,	Management Accounting Research, Volume 18, Issue 3, September 2007, Pages 343-366, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2007.02.001 .
133	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	The deployment of costing techniques and practices: a UK study,	J. Bright, R.E. Davies, C.A. Downes, R.C. Sweeting,	Management Accounting Research, Volume 3, Issue 3, September 1992, Pages 201-211, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1016/S1044-5005(92)70011-0 .
134	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	A note on the interaction effects of non-financial measures of performance,	Krishnamurthy Surysekar,	Management Accounting Research, Volume 14, Issue 4, December 2003, Pages 409-417, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2003.08.002 .

nº	Tema	Periódico	Titulo	Autor(es)	Dados
135	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	MAR	Nonfinancial performance measures, externalities and target setting: A comparative case study of resolutions through planning,	Allan Hansen,	Management Accounting Research, Volume 21, Issue 1, March 2010, Pages 17-39, ISSN 1044-5005, http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2009.12.001 .
136	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	MODELS OF ORGANIZATION AND TOTAL QUALITY MANAGEMENT: A COMPARISON AND CRITICAL EVALUATION	Barbara A. Spencer Sim B. Sitkin Kathleen M. Sutcliffe	ACAD MANAGE REV July 1, 1994 vol. 19 no. 3 446-471
137	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	DISTINGUISHING CONTROL FROM LEARNING IN TOTAL QUALITY MANAGEMENT: A CONTINGENCY PERSPECTIVE	Roger G. Schroeder	ACAD MANAGE REV July 1, 1994 vol. 19 no. 3 537-564
138	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	THE CONTRIBUTIONS OF TOTAL QUALITY MANAGEMENT TO A THEORY OF WORK PERFORMANCE	David A. Waldman Richard Reed	ACAD MANAGE REV July 1, 1994 vol. 19 no. 3 510-536
139	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	Beyond Process: TQM Content and Firm Performance	David J. Lemak Joseph C. Montgomery	ACAD MANAGE REV January 1, 1996 vol. 21 no. 1 173-202
140	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	The Legal Environment as a Nonissue for TQM Organizational Transformations	Wesley C. King Jr. James R. Detert	ACAD MANAGE REV October 1, 1995 vol. 20 no. 4 787-788
141	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	A Framework for Linking Culture and Improvement Initiatives in Organizations	Roger G. Schroeder John J. Mauriel James W. Dean Jr.	ACAD MANAGE REV October 1, 2000 vol. 25 no. 4 850-863
142	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	MANAGEMENT THEORY AND TOTAL QUALITY: IMPROVING RESEARCH AND PRACTICE THROUGH THEORY DEVELOPMENT	David E. Bowen Mary J. Benner	ACAD MANAGE REV July 1, 1994 vol. 19 no. 3 392-418
143	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	Exploitation, Exploration, and Process Management: The Productivity Dilemma Revisited	Michael L. Tushman Rhonda K. Reger Loren T. Gustafson	ACAD MANAGE REV April 1, 2003 vol. 28 no. 2 238-256
144	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	REFRAMING THE ORGANIZATION: WHY IMPLEMENTING TOTAL QUALITY IS EASIER SAID THAN DONE	Samuel M. Demarie John V. Mullane	ACAD MANAGE REV July 1, 1994 vol. 19 no. 3 565-584

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
145	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	The Role of Corporations in Achieving Ecological Sustainability	Paul Shrivastava	ACAD MANAGE REV October 1, 1995 vol. 20 no. 4 936-960
146	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	A THEORY OF QUALITY MANAGEMENT UNDERLYING THE DEMING MANAGEMENT METHOD	John C. Anderson Manus Rungtusanatham Roger G. Schroeder	ACAD MANAGE REV July 1, 1994 vol. 19 no. 3 472-509
147	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	Organizational Dualism and Quality Circles	S. G. Goldstein Ann Terlaak	ACAD MANAGE REV July 1, 1985 vol. 10 no. 3 504-517
148	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	Vicarious Learning And Inferential Accuracy in Adoption Processes	Yan Gong	ACAD MANAGE REV October 1, 2008 vol. 33 no. 4 846-868
149	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	AMR	The “Macro” and the “Micro” of Legitimacy: Toward a Multilevel Theory of the Legitimacy Process	Alex Bitektine	ACAD MANAGE REV January 1, 2015
150	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoM	Team Empowerment and the Organizational Context: Decentralization and the Contrasting Effects of Formalization	Patrick Haack	ACAD MANAGE REV January 1, 2015
151	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoM	Performance Implications of Aligning CEO Functional Experiences with Competitive Strategies	Hempel, Paul S., Zhang, Zhi-Xue, Han, Yulan	Journal of Management, Mar 2012; vol. 38: pp. 475-501
152	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoM	What Makes Teams Work: Group Effectiveness Research from the Shop Floor to the Executive Suite	Beal, Reginald M., Yasai-Ardekani, Masoud	Journal of Management, Aug 2000; vol. 26: pp. 733-762
153	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	The relationship between total quality management practices and their effects on firm performance,	Cohen, Susan G., Bailey, Diane E.	Journal of Management, Jun 1997; vol. 23: pp. 239-290
154	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	An empirical assessment of the EFQM Excellence Model: Evaluation as a TQM framework relative to the MBNQA Model,	Hale Kaynak,	Journal of Operations Management, Volume 21, Issue 4, July 2003, Pages 405-435, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/S0272-6963(03)00004-4 .
155	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	The relationship between total quality management practices and operational performance,	J. Carlos Bou-Llugar, Ana B. ESCRIG-TENA, Vicente Roca-Puig, Inmaculada Beltrán-Martín,	Journal of Operations Management, Volume 27, Issue 1, January 2009, Pages 1-22, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/j.jom.2008.04.001 .
				Danny Samson, Mile Terziovski,	Journal of Operations Management, Volume 17, Issue 4, June 1999, Pages 393-409, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/S0272-6963(98)00046-1 .

n°	Tema	Periódico	Titulo	Autor(es)	Dados
156	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	Dynamic capabilities through continuous improvement infrastructure,	Gopesh Anand, Peter T. Ward, Mohan V. Tatikonda, David A. Schilling,	Journal of Operations Management, Volume 27, Issue 6, December 2009, Pages 444-461, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/j.jom.2009.02.002 .
157	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	Relationships between implementation of TQM, JIT, and TPM and manufacturing performance,	Kristy O. Cua, Kathleen E. McKone, Roger G. Schroeder,	Journal of Operations Management, Volume 19, Issue 6, November 2001, Pages 675-694, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/S0272-6963(01)00066-3 .
158	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	Ten years after: Interference of hospital slack in process performance benefits of quality practices,	Susan Meyer Goldstein, Albena R. Iossifova,	Journal of Operations Management, Volume 30, Issues 1–2, January 2012, Pages 44-54, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/j.jom.2011.05.003 .
159	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	Contingency relationships of firm size, TQM duration, unionization, and industry context on TQM implementation—A focus on total effects,	Jayanth Jayaram, Sanjay L. Ahire, Paul Dreyfus,	Journal of Operations Management, Volume 28, Issue 4, July 2010, Pages 345-356, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/j.jom.2009.11.009 .
160	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	The patient safety chain: Transformational leadership's effect on patient safety culture, initiatives, and outcomes,	Kathleen L. McFadden, Stephanie C. Henagan, Charles R. Gowen III,	Journal of Operations Management, Volume 27, Issue 5, October 2009, Pages 390-404, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/j.jom.2009.01.001 .
161	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	Economics of total quality management,	Phillip J. Lederer, Seung-Kyu Rhee,	Journal of Operations Management, Volume 12, Issues 3–4, June 1995, Pages 353-367, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/0272-6963(95)00007-F .
162	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	Firm characteristics, total quality management, and financial performance,	Kevin B Hendricks, Vinod R Singhal,	Journal of Operations Management, Volume 19, Issue 3, May 2001, Pages 269-285, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/S0272-6963(00)00049-8 .
163	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	A replication and extension of quality management into the supply chain,	Hale Kaynak, Janet L. Hartley,	Journal of Operations Management, Volume 26, Issue 4, July 2008, Pages 468-489, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/j.jom.2007.06.002 .
164	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	The scientific theory-building process: a primer using the case of TQM,	Robert B Handfield, Steven A Melnyk,	Journal of Operations Management, Volume 16, Issue 4, July 1998, Pages 321-339, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/S0272-6963(98)00017-5 .
165	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	TQM practice in maquiladora: Antecedents of employee satisfaction and loyalty,	Minjoon Jun, Shaohan Cai, Hojung Shin,	Journal of Operations Management, Volume 24, Issue 6, December 2006, Pages 791-812, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/j.jom.2005.09.006 .
166	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	Economics of operations management: A research perspective,	Rajiv D. Banker, Inder S. Khosla,	Journal of Operations Management, Volume 12, Issues 3–4, June 1995, Pages 423-435, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/0272-6963(95)00022-K .

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
167	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	Causation or covariation: an empirical re-examination of the link between TQM and financial performance,	Kenneth M York, Cynthia E Miree,	Journal of Operations Management, Volume 22, Issue 3, June 2004, Pages 291-311, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/j.jom.2004.02.001 .
168	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	Lean manufacturing: context, practice bundles, and performance,	Rachna Shah, Peter T Ward,	Journal of Operations Management, Volume 21, Issue 2, March 2003, Pages 129-149, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/S0272-6963(02)00108-0 .
169	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	Total productive maintenance: a contextual view,	Kathleen E. McKone, Roger G. Schroeder, Kristy O. Cua,	Journal of Operations Management, Volume 17, Issue 2, January 1999, Pages 123-144, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/S0272-6963(98)00039-4 .
170	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	TQM across multiple countries: Convergence Hypothesis versus National Specificity arguments,	M. Rungtusanatham, C. Forza, B.R. Koka, F. Salvador, W. Nie,	Journal of Operations Management, Volume 23, Issue 1, January 2005, Pages 43-63, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/j.jom.2004.10.002 .
171	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	Factors affecting supplier quality performance,	L.B. Forker,	Journal of Operations Management, Volume 15, Issue 4, November 1997, Pages 243-269, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/S0272-6963(97)00001-6 .
172	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	The business value of quality management systems certification. Evidence from Australia and New Zealand,	Milé Terziovski, Danny Samson, Douglas Dow,	Journal of Operations Management, Volume 15, Issue 1, February 1997, Pages 1-18, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/S0272-6963(96)00103-9 .
173	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	JoOM	The impact of design management and process management on quality: an empirical investigation,	Sanjay L. Ahire, Paul Dreyfus,	Journal of Operations Management, Volume 18, Issue 5, August 2000, Pages 549-575, ISSN 0272-6963, http://dx.doi.org/10.1016/S0272-6963(00)00029-2 .
174	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RCF	Planejamento e controle dos custos da qualidade: uma investigação da prática empresarial	Marcos Antonio de Souza Elisandra Collaziol	Revista de Contabilidade e Finanças, v. 17, n. 41 (2006)
175	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RCF	A mensuração do resultado da qualidade em empresas brasileiras	Roberta Carvalho de Alencar Reinaldo Guerreiro Andréa Cavalcanti Correia Lima	Revista de Contabilidade e Finanças, v. 15 (2004)
176	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RCF	Da onda da gestão da qualidade a uma filosofia da qualidade da gestão: Balanced Scorecard promovendo mudanças	Arlei Antonio Cavalcant Vera Ponte	Revista de Contabilidade e Finanças, v. 15 (2004)
177	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RAC	Qualidade total, saúde e trabalho: uma análise em empresas sucroalcooleiras paulistas	SCOPINHO, Rosemeire Aparecida.	Rev. adm. contemp. [online]. 2000, vol.4, n.1, pp. 93-112. ISSN 1982-7849.

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
178	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RAC	Gestão da qualidade total e qualidade de vida no trabalho: o caso da Gerência de Administração dos Correios.	MONACO, Felipe de Faria e GUIMARAES, Valeska Nahas.	Rev. adm. contemp. [online]. 2000, vol.4, n.3, pp. 67-88. ISSN 1982-7849.
179	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RAC	Contribuições de recursos humanos para a competitividade em qualidade: estudo de casos.	SANTOS, Fernando César Almada; CARPINETTI, Luís Cesar Ribeiro e GONCALVES, Marilson Alves.	Rev. adm. contemp. [online]. 1997, vol.1, n.3, pp. 121-140. ISSN 1982-7849.
180	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RGP	O significado do tqm e modelos de implementação.	FERNANDES, Aguinaldo Aragon e COSTA NETO, Pedro Luiz de Oliveira.	Gest. Prod. [online]. 1996, vol.3, n.2, pp. 173-188. ISSN 0104-530X
181	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RGP	Qualidade no serviço público - um estudo de caso.	RUTKOWSKI, Jacqueline.	Gest. Prod. [online]. 1998, vol.5, n.3, pp. 284-297. ISSN 0104-530X
182	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RGP	Qualidade total: proposta de um modelo para implantação.	TORELLI, Luiz Cláudio e FERREIRA, José Joaquim do Amaral.	Gest. Prod. [online]. 1995, vol.2, n.3, pp. 281-296. ISSN 0104-530X.
183	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RGP	Como o TQM opera e o que muda nas empresas? Um estudo a partir de empresas líderes no Brasil.	BIANCO, Mônica de Fatima e SALERNO, Mario Sergio.	Gest. Prod. [online]. 2001, vol.8, n.1, pp. 56-67. ISSN 0104-530X.
184	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RGP	Análise da complexidade, estratégias e aprendizagem em projetos de melhoria contínua: estudos de caso em empresas brasileiras.	OPRIME, Pedro Carlos; MONSANTO, Rafael e DONADONE, Júlio Cesar.	Gest. Prod. [online]. 2010, vol.17, n.4, pp. 669-682.
185	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RGP	O uso dos critérios do prêmio nacional da qualidade para auto-avaliação no Brasil.	DAGNINO, Basílio V. e SOUZA, J. F. Bezerra de.	Gest. Prod. [online]. 1995, vol.2, n.1, pp. 87-96. ISSN 0104-530X.
186	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RGP	Avaliando as intenções do empregado mudar de empresa, antes e após a implantação do TQM.	GUIMARAES, Tor.	Gest. Prod. [online]. 1998, vol.5, n.3, pp. 187-205. ISSN 0104-530X.
187	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RGP	Estruturação de um índice consolidado de desempenho utilizando o AHP.	RAFAELI, Leonardo e MULLER, Cláudio José.	Gest. Prod. [online]. 2007, vol.14, n.2, pp. 363-377. ISSN 0104-530X.

nº	Tema	Periódico	Título	Autor(es)	Dados
188	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RGP	Implementação de programas de qualidade: um survey em empresas de grande porte no Brasil. Da abordagem do TQM (Total Quality Management) Ao GQM (Global Quality Management): a inserção e utilização da metodologia do projeto axiomático no desenvolvimento de modelos de gestão sistêmica da qualidade.	PINTO, Sílvia Helena Boarin; CARVALHO, Marly Monteiro de e HO, Linda Lee.	Gest. Prod. [online]. 2006, vol.13, n.2, pp. 191-203. ISSN 0104-530X.
189	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RGP	As relações entre estratégia de produção, TQM (Total Quality Management ou Gestão da Qualidade Total) e JIT (Just-In-Time): estudos de caso em uma empresa do setor automobilístico e em dois de seus fornecedores.	CALARGE, Felipe Araújo e LIMA, Paulo Corrêa.	Gest. Prod. [online]. 2001, vol.8, n.2, pp. 196-213. ISSN 0104-530X.
190	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RGP	Uma proposta de análise de um construto para medição dos fatores críticos da gestão pela qualidade por intermédio da Teoria da Resposta ao Item.	CERRA, Aline Lamon e BONADIO, Patricia Viera Grizola. ALEXANDRE, João Welliandre Carneiro; ANDRADE, Dalton Francisco de; VASCONCELOS, Alan Pereira de e ARAUJO, Ana Maria Souza de.	Gest. Prod. [online]. 2000, vol.7, n.3, pp. 305-319. ISSN 0104-530X.
191	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	RGP			Gest. Prod. [online]. 2002, vol.9, n.2, pp. 129-141. ISSN 0104-530X.