

ANÁLISE DAS PUBLICAÇÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL SOB ALENTE DA TEORIA ATOR-REDE

Iago França Lopes¹
Ilse Maria Beuren²

Resumo: Este estudo objetiva analisar o perfil dos artigos de Contabilidade Gerencial sob a lente da Teoria Ator-Rede (ANT) publicados em periódicos internacionais. A análise deu-se a partir de etapas sistemáticas e resultou em uma amostra de 42 artigos publicados em periódicos internacionais, no período de 1991 a 2016, que foram organizados a partir de dimensões qualitativas e quantitativas. Os resultados da pesquisa mostram que existe um interesse acadêmico em reposicionar ou mesmo reabilitar as tecnologias contábeis a partir da explicação sociológica. A utilização de uma abordagem sociológica reposiciona a Contabilidade como objeto central no desenvolvimento das organizações e apresenta aos pesquisadores um mundo de possibilidades, onde atores se apresentam de várias formas, e a estabilidade na rede de atores é sempre um risco a ser considerado. O desafio do uso da ANT em pesquisas de Contabilidade Gerencial é converter as contribuições teóricas em novas tecnologias de Contabilidade, o que demanda aproximação com os atores humanos e não humanos. Com este estudo espera-se incentivar o aumento do debate sobre a evolução e abrangência da ANT na área da Contabilidade Gerencial, em vista da diversidade de explicações que os fundamentos dessa Teoria podem ofertar ao campo empírico da Contabilidade Gerencial.

Palavras-chave: Teoria Ator-Rede; Contabilidade Gerencial; Artigos Publicados; Periódicos Internacionais.

¹ e-mail: iagofrancalopes@gmail.com - Universidade Federal de Santa Catarina

² e-mail: ilse.beuren@gmail.com - Universidade Federal de Santa Catarina

DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2017100204>

Artigo submetido em: 08/08/2016. Submetido a nova rodada em: 13/04/2017. Aceito em: 11/08/2017.

ANALYSIS OF MANAGERIAL ACCOUNTING INTERNATIONAL PUBLICATIONS THROUGH THE LENS OF ACTOR-NETWORK THEORY

Abstract: The goal of this study is to analyse the profile of articles on management accounting through the lens of Actor-Network Theory published in international journals. The analysis was conducted in systematic steps and resulted in a sample of 42 articles published in international journals in the period from 1991 to 2016, which were organized from qualitative and quantitative dimensions. The results of the research show that there is an academic interest in repositioning or even rehabilitating Accounting technologies from the sociological explanation. The use of a sociological approach repositions Accounting as central object in the development of organizations and presents researchers with a world of possibilities, where actors come in various forms, and the stability of the actors network is always a risk to be considered. The challenge of using ANT in Management Accounting research is to convertor as theoretical contributions in new Accounting technologies, which demands approximation whit the human and non-human actors. With this study it is expected to stimulate increase in the debate on the evolution and scope of ANT in the field of Management Accounting, given the diversity of explanations that the fundamentals of Theory can offer at the empirical field of Managerial Accounting.

Keywords: Actor-Network Theory; Management Accounting; Published Articles; International Journals.

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade tem evoluído desde a sua criação, sobretudo no que tange à busca em compreender os processos complexos de interação entre organizações e sociedade (Baxter & Chua, 2003). Nesse escopo, as mudanças na Contabilidade tornam-se fruto concebido da relação entre o desenrolar dos fatos econômico-financeiros, a interação entre os atores organizacionais e principalmente os eventos, sejam eles históricos ou contingenciais (Hopwood, 1987; How & Alawattage, 2012). Esta percepção está alinhada com as proposições sociológicas presentes na Teoria Ator-Rede (Actor-Network Theory – ANT).

As primeiras publicações na literatura de Contabilidade que fazem referência à ANT são do final de 1980 (Hines, 1988; Pinch, Mulkay, & Ashmore, 1989), mas somente a partir de 1990 que ela começou a se desenvolver, em particular no periódico *Accounting, Organizations and Society* (AOS), com a publicação de Miller (1990), Robson (1991; 1992) e Preston, Cooper e Coombs (1992). Tais publicações, conforme Justense e Mouritsen (2011), combinam uma perspectiva foucaultiana e/ou neo-institucional com a Teoria Ator-Rede, inspirada nos estudos de Latour (1987, 1999, 2005). Alguns anos mais tarde, com o advento de outras revistas de Contabilidade, como a *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (AAAJ), *Contemporary Accounting Research* (CAR), *Critical Perspectives on Accounting* (CPA) e *Management Accounting Research* (MAR), uma nova plataforma de pesquisa institucionalizou-se, a qual buscava integrar a Contabilidade com a Sociologia e a Filosofia (Justense & Mouritsen, 2011; Lukka & Vinnari, 2014).

Em âmbito internacional, estudos na área de Contabilidade e ANT têm proliferado nos últimos anos. Portanto, apresenta-se oportuna a sistematização e análise da literatura sobre pesquisas em Contabilidade Gerencial baseadas na ANT, no sentido de ampliar e facilitar a comunicação entre pesquisadores, considerando-se algumas dimensões-chave, no intuito de realizar reflexões a respeito da diversidade e avanços nas pesquisas em Contabilidade (Lukka & Vinnari, 2014). A aplicação da Teoria Ator-Rede na pesquisa em Contabilidade tem como propósito reposicionar ou mesmo reabilitar as tecnologias e inovações em Contabilidade nas explicações sociológicas, além de compreender os objetos e conhecimento da Contabilidade como parte de uma constelação de conhecimentos organizacionais (McNamara, Baxter, & Chua, 2004; Justense & Mouritsen, 2011; Jeacle, 2016).

Apenas alguns estudos na área de Contabilidade envolvendo a ANT foram identificados em âmbito nacional, em específico, as pesquisas de Murro e Beuren (2016) e de Costa e Morgan (2017). Murro e Beuren (2016) investigaram a configuração das redes de atores humanos e não humanos que se formam no processo da perícia contábil judicial. Costa e Morgan (2015) interligaram os conceitos da ANT com a Gestão Estratégica de Custos (GEC), em que as relações encontradas envolveram atores humanos e não-humanos no processo. Nestes estudos são observadas deficiências e críticas no que concerne à integração de atores humanos e não-humanos.

Mesmo que pesquisas tenham identificado e mostrado a necessidade da não separação de elementos humanos e não-humanos (Lee & Hassard, 1999), este ainda é um desafio nas pesquisas que envolvem a ANT. Um dos princípios para a aplicabilidade da ANT como abordagem metodológica é o da simetria (Alcadipani & Hassard, 2010), cuja base “está na afirmação de que tudo merece uma explicação (nos estudos sobre a prática científica, por exemplo, tanto as origens do conhecimento verdadeiro quanto

as do falso merecem ser explicadas)” (Cavalcanti & Alcadipani, 2013, p. 565). Nesta perspectiva, com o presente estudo busca-se ampliar as discussões a respeito destas fragilidades e críticas que pairam sobre as pesquisas que adotaram a ANT como lente teórica.

Com base no exposto este estudo busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: Qual o perfil dos artigos de Contabilidade Gerencial sob a lente da Teoria Ator-Rede publicados em periódicos internacionais? Assim, este estudo objetiva analisar o perfil dos artigos de Contabilidade Gerencial sob a lente da Teoria Ator-Rede publicados em periódicos internacionais. No levantamento de dados, do período de 1991 a 2016, consideraram-se as seguintes dimensões: agentes e objetos da pesquisa, paradigmas e abordagens teóricas, procedimentos, fonte e origem dos dados, técnicas de pesquisa utilizadas, achados das pesquisas e indicações para investigações futuras. A partir desse processo estruturado e sistematizado, busca-se contribuir à reflexão sobre o uso da ANT para fundamentar pesquisas de Contabilidade Gerencial, principalmente em termos metodológicos. Averiguar a interação entre abordagens sociológicas e a Contabilidade Gerencial implica evidenciar a existência de uniformidade ou diversidade destas pesquisas.

De modo semelhante ao estudo de Costa e Morgan (2017), que analisou a contribuição dos conceitos da Teoria Ator-Rede (ANT) à construção da Gestão Estratégica de Custos (GEC) enquanto arcabouço teórico e área de pesquisa, esta pesquisa auxilia para o desenvolvimento de futuras pesquisas na área Sociológica da Contabilidade, sob a perspectiva gerencial. No entanto, este estudo diferencia-se em relação ao de Costa e Morgan (2017) ao apresentar uma discussão extensiva das características dos artigos de periódicos internacionais que receberam influência dos estudos de Latour (1987, 1999, 2005) na pesquisa em Contabilidade Gerencial, o que pode apresentar *insights* de potenciais áreas ainda não exploradas. Nota-se nos estudos apresentados que a ANT é uma abordagem relativamente recente na área das Ciências Sociais Aplicadas e Engenharias (Cavalcanti & Alcadipani, 2013). Dessa forma, destaca-se a relevância de uma análise descritiva da processualidade e temporalidade das pesquisas envolvendo a ANT e a Contabilidade Gerencial.

Este estudo justifica-se pelo fato das pesquisas sobre Teoria Ator-Rede e Contabilidade Gerencial apresentarem-se sob dois aspectos: estudos de casos individuais e estudos históricos (Justense & Mouritsen, 2011). “Um único caso está sujeito a limites de generalização e muitos vieses potenciais” (Pozzebon & Freitas, 1998, p. 153). Limitações metodológicas são evidentes nesses estudos, “tais como a vulnerabilidade dos dados em face de interpretações subjetivas e as dificuldades que um único pesquisador enfrenta para compilar evidências sobre relacionamentos entre variáveis” (Pozzebon & Freitas, 1998, p. 155). Por outro lado, Hansen (2011) adverte que o estudo de caso delinea princípios e procedimentos que afetam a orientação e as ideias desenvolvidas em estudos individuais, ele desempenha um papel central no relacionamento entre diferentes tipos de pesquisa. Assim, esta pesquisa coaduna-se com a de Hansen (2011), nas discussões metodológicas que permeiam o campo da ANT no escopo da Contabilidade Gerencial.

Ressalta-se ainda, que a Teoria Ator-Rede, incluindo o próprio estudo de Latour (1987), mudou ao longo do tempo e o corpo de conhecimentos demanda novas abordagens e avanços para novos paradigmas da própria Teoria. O estudo de Ahrens e Mollona (2007), a partir de uma pesquisa etnográfica em uma usina siderúrgica em Sheffield, na Inglaterra, propõe que a prática cultural pode ser uma forma de controle, já que é, em grande parte, um aspecto extralinguístico dentro das organizações. Esses posicionamentos críticos dos pesquisadores permitem realizar uma análise de lacunas de pesquisas e novas formulações para a adoção da ANT como abordagem teórica na pesquisa em Contabilidade Gerencial.

Com este estudo espera-se incentivar o aumento dos debates sobre a evolução e a abrangência da ANT na área da Contabilidade Gerencial, principalmente no que concerne as abordagens sociológicas e

a adoção de métodos não puramente positivistas (Baxter & Chua, 2003; Costa & Morgan, 2017). Costa e Morgan (2017, p. 17) destacam que a ANT, “por meio dos seus conceitos, mostra a complexidade e instabilidade na construção da realidade”. Afirmam ainda que “a função de contribuir para decisões futuras não é intrínseca às técnicas [...], mas poderá se manifestar ou não dependendo das associações feitas e dos interesses dos agentes envolvidos”. Neste sentido, pretende-se contribuir para o conhecimento da área com a caracterização dos artigos de Contabilidade Gerencial consubstanciados na Teoria Ator-Rede.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Miller (1990, 1991) foi um dos primeiros pesquisadores de Contabilidade a se inspirar nos estudos de Latour (1987), Callon (1986) e Law (1984), os quais enfocam as relações sociais entre os atores em redes. A influência do estudo de Latour (1987) está presente na grande maioria dos estudos que adotam a ANT como lente teórica, como em estudos de caso etnográficos (Preston, Cooper, & Coombs 1992; Briers & Chua, 2001) e em análises históricas, traçando o surgimento de diferentes fenômenos contábeis (Jones & Dugdale, 2002; Quattrone & Hopper, 2005; How & Alawattage, 2012). Outros ainda recorrem aos estudos de Latour (1987, 1999, 2005) para expor novas oportunidades de pesquisa, metodologias e vocabulários que possam inspirar a comunidade de pesquisadores de Contabilidade (Lowe, 2000, 2001; Lowe & Koh, 2007; Pipan & Czarniawska, 2010), enquanto que uma menor quantidade de artigos envolve-se em uma autorreflexão e discussão sobre as relações entre a ANT e os estudos em Contabilidade (Mouritsen, 1999; Dechow & Mouritsen, 2005; Mouritsen & Thrane 2006).

As contribuições que a Teoria Ator-Rede pode oferecer para a pesquisa em Contabilidade Gerencial são discutidas amplamente no estudo de Baxter e Chua (2003), que investigou pesquisas alternativas publicadas na AOS entre 1976 e 1999. O estudo abrange uma discussão que assume que há sete perspectivas de investigação alternativas em Contabilidade Gerencial, que ao longo do período despertaram o interesse dos pesquisadores, a saber: escola de *design* não-racional; pesquisa naturalista; alternativa radical; Teoria Institucional; Teoria da Estruturação; abordagem foucaultiana e abordagem latouriana.

A escola de *design* não-racional, conforme Baxter e Chua (2003), tem como principal característica questionar as presunções de racionalidade na escolha organizacional, isto é, a elaboração de objetivos claros, consistentes e transitivos. A escola de *design* não-racional ainda considera a instabilidade dos objetivos organizacionais e busca estabelecer conexões inovadoras entre os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) e o funcionamento organizacional. Já a pesquisa naturalista, destacada por Baxter e Chua (2003), consiste em investigar a prática contábil em seu contexto organizacional cotidiano. Esta perspectiva está interessada nos relacionamentos organizacionais a partir do contato com o sujeito de interesse pela pesquisa. Aqui é reforçada a dificuldade por vezes de aproximação com as organizações, mas as introspecções desenvolvidas na literatura evidenciam que os SCG e as tecnologias de Contabilidade são promulgadas de forma diferente de uma organização para outra, transmitindo valores locais, significados e nuances.

A perspectiva da alternativa radical, de acordo com Baxter e Chua (2003), destaca a imersão das políticas de emancipação, discutidas na Escola de Frankfurt, nos SCG. A alternativa radical está profundamente preocupada com a disparidade entre recursos e necessidades. A alternativa radical mobiliza a pesquisa para fornecer uma plataforma crítica, voltada para as mudanças e melhorias dentro das organizações, em particular, a sociedade. Por sua vez, a Teoria Institucional, no campo da pesquisa em

Contabilidade Gerencial, direciona os esforços dos pesquisadores para entender o movimento explícito para as explicações cognitivas e culturais das instituições, com foco no significado e no cumprimento de várias regras que estruturam o comportamento nas organizações e na sociedade. Na mesma direção, a Teoria da Estruturação visa ampliar as discussões preocupando-se com a concepção da interconexão entre a agência dos indivíduos (sua capacidade de fazer escolhas) e a reprodução das estruturas sociais (regras e recursos).

Nas perspectivas discutidas por Baxter e Chua (2003) destaca-se ainda a abordagem foucaultiana, que reflete as ideias do filósofo francês Michel Foucault. Nesta perspectiva, o SCG torna-se um reflexo de redes internacionalizadas de poder, sejam elas da antiga economia e sua preocupação com a eficiência ou relacionadas a nova economia e sua preocupação com produtos e serviços de classe mundial. Por fim, a abordagem latouriana está preocupada com a compreensão das tecnologias de Contabilidade no contexto das redes de actantes humanos e não humanos. Estudos de caso ilustram como os números do SCG são construídos para acomodar e persuadir diversos interesses dentro das organizações. Como resultado, passa-se a conhecer as fragilidades dos números gerados pelos SCG, o que abre chancela fundamental para discussão de como o SCG está sendo desenvolvido e qual a sua posição no escopo organizacional (Baxter & Chua, 2003).

Baxter e Chua (2003) afirmam que estas diferentes abordagens têm assumido papel importante no aumento do número de pesquisadores interessados pela interdisciplinaridade no campo da pesquisa em Contabilidade Gerencial. O estudo faz reflexões sobre o desenvolvimento contemporâneo para a época da Contabilidade nas teorias sociológicas e sugere como estas colocam novas e interessantes vias para questionamento e estudo. A ANT como corrente teórica foi inicialmente desenvolvida no Centre de Sociologie de *l'Innovation of the Ecole Nationale Supérieure des Mines*, na França, entre os anos de 1978 e 1982 (LAW, 2006). A ANT caracteriza-se basicamente por três aspectos: reconhece atores humanos e não-humanos na mesma intensidade, segue os atores na rede e ausência de definição do que é um ator (Latour, 1987; Callon, 1986).

A ANT, segundo Alcouffe, Berland e Levant (2008), apresenta-se como um pilar teórico para sustentar duas questões em pesquisas sobre Contabilidade Gerencial. Primeiro, quais são os papéis desempenhados pelas inovações de Contabilidade nas organizações e na sociedade após terem atingido um conjunto de alianças estáveis em torno de um único ator (*black-box*)? Sobre esta questão, Lukka e Vinnari (2014) determinam que o interesse primordial de pesquisadores que utilizam a ANT encontra-se em estudar como as *black-box* emergem das dinâmicas associadas a uma constelação de atores, tornando-se interligados e com objetivos alinhados. Nesta perspectiva, esses autores reconhecem que a ANT é adequada para sustentar estudos sobre inovações em Contabilidade.

A segunda questão, conforme Alcouffe, Berland e Levant (2008), decorre da perspectiva de como são as inovações de Contabilidade Gerencial produzidas, modificadas e aceitas. Nessa perspectiva, a dinâmica da Contabilidade Gerencial é vista como um processo histórico e contingente, em que as relações de Contabilidade aparecem como elementos heterogêneos dentro do escopo organizacional, como em grupos com diferentes pessoas, diferentes linguagens e tecnologias e ainda são ligados entre si em um determinado momento no tempo e no espaço (Miller, 1991; Justense & Mouritsen, 2011).

Estudos de Contabilidade Gerencial que adotam a ANT como lente teórica comumente analisam esses processos com base no conceito da tradução, o qual não é facilmente compreendido (Justense & Mouritsen, 2011). O processo de tradução significa “deslocar, impelir, inventar, mediar, criar uma ligação entre elementos que não existiam antes e que em determinado momento modificam os dois originais” (Latour, 1999, p. 179). Este conceito está intimamente ligado ao de ator-rede. Para Alcadipani e Tureta

(2009, p. 654), o processo de tradução é “composto por quatro diferentes momentos (problematização, interesse, envolvimento e mobilização de aliados), durante os quais é negociada a identidade dos atores, suas possíveis interações e as margens de manobra (Callon, 1986)”.

A Teoria Ator-Rede é uma abordagem construtivista. O construtivismo de Latour (2005) não é o mesmo que o construtivismo social de Berger e Luckmann (1991), uma vez que nenhum domínio, por exemplo, o social, é assumido ou privilegiado com antecedência (Justesen & Mouritsen, 2011). Latour (2001), a partir dos recursos da semiótica, oferece uma terminologia opcional ao termo social, o qual não tem seu significado consubstanciado como algo oposto à natureza, o coletivo. Tal apresenta-se como um termo mais abrangente do escopo, inserido no aspecto central da ANT, cujo objetivo é explorar e descrever os processos, frequentemente chamados de tradução, que geram efeitos de ordenamento, tais como dispositivos, agentes, instituições ou organizações (Law, 2006). Enfatiza-se, dessa forma, as associações entre humanos e não humanos. A adoção do coletivo, conforme Tonelli (2016, p. 382) “não significa desconsiderar os traços característicos das diversas partes que o integram”. Ao contrário, significa que os relacionamentos e suas divergências são essenciais na ANT, e não as próprias coisas (Elbaz, 2013).

Para Tonelli (2016), a ANT apresenta-se como uma aversão ao funcionalismo e ao positivismo modernista, uma vez que busca por maior problematização de pressuposições socialmente construídas nas organizações e estão alinhadas, por exemplo, à agência racional, ao conhecimento empírico e às formas de linguagem e de representação (Gergen & Thatchenkery, 2004). No entanto, nos fenômenos contábeis não significa que os mesmos são construídos ao invés de serem naturalmente dados. Esta é uma premissa. Em vez disso, o objetivo é mostrar, em um nível empírico, como as práticas e tecnologias de Contabilidade participam em processos de construção e como múltiplos efeitos são gerados como consequência (Justense & Mouritsen, 2011).

De acordo com esta perspectiva, em vez de impor noções pré-estabelecidas sobre assuntos de Contabilidade Gerencial, os pesquisadores devem simplesmente descrever como os atores se definem e condenam o social, no emaranhado de uma série de controvérsias (Latour, 2005). Para Lukka e Vannari (2014), esse paradoxo é uma característica singular da ANT, em comparação com outras teorias organizacionais, que geralmente contêm menos instruções explícitas para os investigadores que os aplicam. Na prática, essas particularidades não tem impedido a adoção da ANT em vários campos, incluindo estudos organizacionais e de Contabilidade. É possível, no entanto, que pesquisadores apliquem a ANT sem o emprego do seu vocabulário, utilizando apenas suas principais ideias (Lukka & Vannari, 2014).

As discussões de Justense e Mouritsen (2011) destacam três características principais que fazem a pesquisa sobre Teoria Ator-Rede diferente de outras abordagens na pesquisa em Contabilidade. Primeiro, o uso do conceito de tradução deu uma nova perspectiva sobre a mudança na Contabilidade. A premissa compartilhada é que os sistemas de Contabilidade não têm essências inerentes, mas assumem novas propriedades quando eles se envolvem com novos atores, ou seja, quando são traduzidos. Neste aspecto, os fenômenos contábeis nunca são meramente difusos, adotados ou aplicados, ao contrário, são adaptados e traduzidos e, ao mesmo tempo, estão matriculados em uma rede de atores que reconfiguram os interesses dos outros atores (Justense & Mouritsen, 2011).

Segundo, nenhum ator age sozinho e a noção dos pontos ator-rede indica que a ação é distribuída. O ator não é um átomo, mas recebe identidade por meio das suas relações com outros atores (humanos e não humanos). A integridade de um fenômeno de Contabilidade é determinada pelo seu papel na rede em particular, que faz com que sua atuação seja importante e traduz isso de maneira particular ao invés de sua relação com uma realidade econômica subjacente (Justense & Mouritsen, 2011). Exemplos do

papel desempenhado pelos fenômenos contábeis estão nos artigos seminais de Miller (1991) e Robson (1991, 1992), que enfatizam e demonstram a relevância da Contabilidade a partir de uma visão construtivista e sociológica, buscando reposicionar a Contabilidade no centro das relações organizacionais.

A terceira característica, de acordo com Justense e Mouritsen (2011), é que a pesquisa em Contabilidade que adota a ANT como lente teórica rejeita dicotomias sociológicas tradicionais, tais como: micro/macro, sujeito/objeto, estrutura/agência e técnico/social. Em vez de reduzir a explicação para ambos os lados de tais dualismos, a ANT reabilita a descrição detalhada dos processos e ações em um nível empírico e abrangente. Os estudos de Dechow e Mouritsen (2005) e Quattrone e Hopper (2005) seguem essa característica e, por meio de uma análise empírica, apresentam uma série de variáveis para explicar a mudança e as práticas contábeis. Os primeiros buscam compreender como práticas relacionadas com o *Enterprise Resource Planning* (ERP) se constituem como redes de tecnologia. Já os segundos buscam compreender os efeitos da implementação de um ERP em duas empresas de setores distintos. Portanto, a ANT tem inspirado o desenvolvimento de novas linhas de investigação e formas de análise dos fenômenos contábeis.

Lukka e Vinnari (2014) constataram que na maioria dos artigos, as ambições teóricas e contribuições foram claramente orientadas para uma teoria do domínio, enquanto a teoria do método foi utilizada de modo auxiliar para produzir tais contribuições. A contribuição particular da ANT, neste sentido, é ter advertido estudiosos para um mundo de possibilidades, onde atores veem várias formas, e a estabilidade é sempre um risco a ser considerado. A ANT também mudou as fronteiras de Contabilidade Gerencial na medida em que alguns de seus conceitos se tornaram parte do vocabulário padrão (Lukka & Vinnari, 2014).

Costa e Morgan (2017) analisaram a contribuição dos conceitos da Teoria Ator-Rede (ANT) para a construção da Gestão Estratégica de Custos (GEC) enquanto arcabouço teórico e área de pesquisa. Os resultados desta pesquisa mostram que a implantação de um “artefato de GEC se deve, em geral, a mecanismos de construção preponderantemente baseados na retórica. Para que a técnica gerencial utilizada seja efetiva, é necessária uma grande movimentação da rede” (Costa & Morgan, 2017, p. 17).

Depreende-se do exposto que a ANT fornece uma nova lente pela qual o mundo pode ser visualizado e explorado pelos pesquisadores de Contabilidade Gerencial que desejam conhecer e verificar os efeitos dos processos contábeis de construção em um campo específico (Latour, 1987; Lukka & Vinnari, 2014). Compreender esse novo conjunto de conceitos que vem despertando interesses de pesquisadores ao redor do mundo torna possível estender a ideia de Contabilidade como uma tecnologia e se concentrar nas ligações particulares, contingencialmente criadas, mantidas e/ou desafiadas por tecnologias de Contabilidade.

3 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

O campo da pesquisa compõe-se de artigos publicados em periódicos internacionais de alto impacto, especializados na área contábil. Neste aspecto, limitou-se a amostra aos artigos de periódicos de suscetível característica de publicar pesquisas de Contabilidade Gerencial com abordagens sociológicas (Lukka & Vinnari, 2014), particularmente aqueles publicados entre 1990 até 2016, nos seguintes periódicos: *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (AAAJ), *Accounting, Organizations and Society* (AOS), *Contemporary Accounting Research* (CAR), *Critical Perspectives on Accounting* (CPA) e *Management Accounting Research* (MAR). Lukka e Vinnari (2014) também adotaram um recorte temporal iniciado em

1991, pelo fato da ANT ter sido introduzida na Contabilidade Gerencial pelo estudo pioneiro de Miller (1991), seguido de Preston, Cooper e Coombs (1992), Robson (1992) e Chua (1995).

A seleção dos artigos para investigação foi baseada em dois critérios: (i) artigos que adotaram a ANT como lente teórica; e (ii) artigos pertencentes ao campo da Contabilidade Gerencial. Os artigos foram localizados a partir de bancos de dados acadêmicos com termos de pesquisa também utilizados por Lukka e Vinnari (2014): "Latour", "Callon", "Actor-Network Theory", "ANT" e "sociology of translation". Aplicando-se esses critérios, encontraram-se 21 artigos, que foram submetidos à análise (AAAJ - 1; AOS - 11; CAR - 0; CPA - 2; MAR - 7). No entanto, algumas limitações são encontradas quando da seleção de um banco de dados, tendo em vista que o número de artigos científicos publicados em todo o mundo cresce sem interrupção, durante muitos anos, tornando-se difícil de seguir tantos resultados científicos, transformando-o em uma tarefa árdua, seja por pesquisadores individuais ou para grupos de pesquisa (Brei, Vieira, & Matos, 2014).

Mattos (2004) afirma que o levantamento bibliométrico apresenta limitações quanto à estrutura e metodologias adotadas. A primeira limitação é quanto às categorias de análise adotadas pelo pesquisador, que comumente não são justificadas no texto. O segundo aspecto limitador é quanto a ambiguidade dos termos. O terceiro é quanto ao o que fazer com os números curiosos? A decisão do pesquisador é iniciar uma discussão a partir dos números, assumindo estruturas conceituais por trás dos mesmos ou se está diante de uma espécie de isca para prosseguir o trabalho investigativo. O quarto aspecto é quanto ao estilo literário mal definido, o que envolve a percepção do pesquisador quanto a temática escolhida.

Para mitigar essas limitações metodológicas, quanto a seleção do banco de dados, incluiu-se na amostra 21 artigos (AAAJ - 4; AOS - 7; CAR - 1; CPA - 4; MAR - 5), que estão alinhados a temática estudada nesta investigação. Optou-se por essa ação metodológica com vistas à fornecer maior amplitude para a temática estudada, embora seja uma prática pouco observada em estudos que analisaram um banco de dados formado a partir de publicações científicas. Assim, após a inclusão dos artigos obteve-se uma amostra final de 42 artigos.

Para mitigar as limitações da realização de pesquisas bibliométricas apontadas por Mattos (2004), a forma metodológica complementar desta pesquisa, quanto a inclusão dos artigos, é decorrente da análise dos artigos mais citados na amostra, ou seja, ao realizar a análise proposta percebeu-se que 21 dos artigos presentes nas referências dos artigos analisados possuíam elevado reconhecimento científico e não estavam na amostra da pesquisa. Isso, por vezes, é reconhecido como uma limitação da forma de seleção adotada, mas, por outro lado, pode levar a identificação de percepções distintas entre os pesquisadores.

A organização dos dados dos artigos selecionados foi realizada com o uso do Software Microsoft Excel. Inicialmente averiguou-se o comportamento temporal das publicações no periódicos selecionados, com a indicação do periódico e ano da publicação. Examinou-se também o ambiente de abrangência dos artigos, ou seja, o campo de aplicação, anotando-se o ambiente empírico considerado em cada pesquisa. Identificou-se também os paradigmas e temáticas das pesquisas em Contabilidade Gerencial que envolveram a Teoria Ator-Rede, que tornou-se parte do perfil das pesquisas publicadas. Para tal, as temáticas foram baseadas nas discussões de Alcouffe, Berland e Levant (2008), e os paradigmas no estudo de Giglio e Sacomano Neto (2016), cuja análise demandou a leitura prévia dos artigos.

Neste sentido, foi elaborado um mapa com os elementos metodológicos das pesquisas publicadas de Contabilidade Gerencial envolvendo a ANT. Este mapa não implicou em quantificação, uma vez que as pesquisas no campo sociológico apresentam-se de modo particular. Ressalta-se que, por vezes,

a quantificação destes elementos metodológicos pode descaracterizar as abordagens iniciais destas tipificações de pesquisa. Por fim, apresenta-se uma descrição dos resultados da pesquisa com base nos dados mapeados a partir da investigação dos artigos, ou seja, qual o produto desses artigos oferecido ao meio acadêmico, cuja etapa foi adaptada do estudo de Araújo, Brito, Ribeiro e Lopes (2016).

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta análise está baseada em um período de aproximadamente 25 anos e mostra a evolução temporal das publicações sobre ANT na Contabilidade Gerencial nos principais periódicos internacionais de Contabilidade. O processo global das pesquisas de Contabilidade Gerencial envolvendo a ANT, deu-se a partir da AOS, com o estudo de Miller (1991) sobre o surgimento e promoção de técnicas de fluxo de caixa descontado (DCF), no Reino Unido, durante os anos 1960. O tema mais amplo de interesse de Miller (1991), na época, era o surgimento das inovações em Contabilidade Gerencial, que até então tinham sido explicadas principalmente como prática inicial para soluções de problemas organizacionais (Lukka & Vinnari, 2014). A distribuição dos artigos ao longo do tempo é apresentada na Tabela 1.

Tabela 1: Evolução temporal dos artigos sobre Teoria Ator-Rede em periódicos internacionais

Periódico/Ano	AAAJ	AOS	CAR	CPA	MAR	Freq. (%)
1991		1				2,38
1992		2				4,76
1994	1					2,38
1995		1				2,38
1999		1				2,38
2000	1					2,38
2001		2			2	9,52
2002		1				2,38
2004	1				1	4,76
2005		2				4,76
2006		1			2	7,14
2007	1	1	1	1	2	14,29
2008					3	7,14
2009		1				2,38
2010	1	2		2		11,90
2011		2		1	1	9,52
2012				1		2,38
2014				1		2,38
2016		1			1	4,76
Total	5	18	1	6	12	100

Legenda: AAAJ - Accounting, Auditing and Accountability Journal; AOS - Accounting, Organizations and Society; CAR - Contemporary Accounting Research; CPA - Critical Perspectives on Accounting; MAR - Management Accounting Research.

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 1, destacam-se os periódicos AOS e MAR, que apresentaram maior número de publicações sobre Contabilidade Gerencial envolvendo a ANT, no período analisado. O periódico AOS, segundo Justense e Mouritsen (2011), foi o primeiro periódico em Contabilidade em se interessar pelos estudos de Latour, logo não surpreende ser o periódico com o maior volume de publicações sobre a temática no período analisado. Ressalta-se que o periódico AOS focaliza aspectos da relação entre comportamento contábil e humano, estruturas e processos organizacionais e mudança do ambiente social e político da empresa, o que incentiva o recebimento de artigos desta natureza. Da mesma forma o periódico MAR,

que contempla em seu rol de pesquisas com aspectos relacionados a sociologia e filosofia, portanto, com interesse nas obras de Latour, inclusive incentivando o recebimento de artigos sobre a ANT a partir de chamadas para edições especiais.

Os artigos registrados na Tabela 1 indicam os esforços de pesquisadores em trazer contribuições a partir de abordagens sociológicas para a Contabilidade Gerencial. Este cenário pode ser visto como uma tentativa de reposicionar, ou mesmo reabilitar as tecnologias contábeis com explicações sociológicas (Latour, 1987). É habitual reconhecer que a Contabilidade Gerencial tem relação direta com o social e com a sociedade, mas há necessidade também de compreender os fenômenos contábeis a partir das ações e interações de atores, sejam estes humanos ou não humanos (Latour, 2005; Justense & Mouritsen, 2011). Abordar a ANT na pesquisa em Contabilidade Gerencial é uma tentativa de “substituir as noções de estruturas sociais [...] com conceitos de redes heterogêneas de humanos e não-humanos” (Ahrens & Chapman, 2007, p. 6). Porém, a ascensão das pesquisas de Contabilidade Gerencial envolvendo a ANT ocorreu principalmente a partir dos anos 2000 e observa-se que o interesse é eventual, uma vez que nos anos de 1993, 1996, 1997, 1998, 2003, 2013 e 2015 não foram identificados artigos com a temática analisada nos respectivos periódicos.

Os anos de 2007 e 2010 apresentaram os maiores picos de publicações nos periódicos analisados ao longo do período investigado. O estudo de Baxter e Chua (2003) pode apresentar-se como um impulsionador das discussões recorrentes nos anos seguintes de pesquisas de Contabilidade Gerencial com enfoque na ANT. Segundo Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009), a consequência da aceitação dos sete paradigmas identificados na pesquisa em Contabilidade e discutidos no referencial teórico deste artigo (escola de design não-racional, pesquisa naturalista, alternativa radical, Teoria Institucional, Teoria da Estruturação, abordagem foucaultiana e abordagem latouriana) pode ser o aumento da abrangência do poder da Contabilidade em resolver problemas relevantes da sociedade.

Embora Latour (1999) tenha enfatizando que os conceitos da ANT não são facilmente compreendidos e suas operacionalizações apresentam-se como um desafio concomitante para os positivistas, Burchell, Clubb, Hopwood, Hughes e Nahapiet (1980) desafiaram os positivistas, funcionalistas e pesquisadores de Contabilidade comportamental, afirmando que para complementar a análise mais prevalente que opera dentro do contexto da Contabilidade, há necessidade de se estudar os fenômenos a partir dos aspectos sociais e organizacionais. Essa declaração sobre a perspectiva de Baxter e Chua (2003) incentivou a pesquisa em Contabilidade a partir de abordagens sociológicas e filosóficas, abrindo espaço para a discussão sobre pesquisas alternativas em Contabilidade, que desde então tem desenvolvido diferentes direções.

Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009) analisaram o desenvolvimento conceitual da Contabilidade Gerencial e inferem que a área precisa de uma cara. Ainda questionam a necessidade de seguir os antecedentes metodológicos da pesquisa e, neste sentido, Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009, p. 22) advertem que, “o que se espera dessa área de conhecimento é que suas opções sejam conscientes e não simplesmente resultantes de uma série de pressões”. Assim, o interesse identificado por áreas como a Sociologia é o resultado da necessidade de reposicionar a Contabilidade Gerencial como ator focal na construção de relações sociotécnicas entre a sociedade e organizações.

De acordo com Justense e Mouritsen (2011), a ANT influenciou distintamente a maneira pela qual os pesquisadores analisam e estudam o campo da Contabilidade Gerencial. A ANT forneceu suporte conceitual e metodológico para analisar os possíveis caminhos de desenvolvimento e como a Contabilidade se torna o que anteriormente não era. Este progresso é acionado e moldado por conjunturas historicamente únicas. Por exemplo, o surgimento do *Balanced Scorecard* (BSC) como discutido no estudo de Andon, Baxter e Chua (2007) e o processo de reforma da gestão pública na França (Muniesa & Linhardt, 2011).

A partir dessas primeiras evidências, quanto à evolução temporal dos artigos, infere-se que as discussões sobre a Teoria Ator-Rede na Contabilidade Gerencial coadunam com períodos de mudanças

na Contabilidade de modo geral. Talvez influenciadas pelos escândalos empresariais de corrupção cometidos por empresas consideradas economicamente rentáveis, adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standards - IFRS*) por países e principalmente a crise do *Subprime* inicialmente manifestada em 2008 nos Estados Unidos. Assim, a Contabilidade oferece cenários interessantes para pesquisas com foco nos efeitos contingenciais e nos processos heterogêneos de Contabilidade que levam a determinados efeitos na prática (Lukka & Vinnari, 2014). A relevância de se aumentar as pesquisas dessa temática é fornecer aos pesquisadores escolhas mais conscientes sobre teorias e métodos na concepção dos estudos. As metodologias e a teoria por si só não são novidades para a Contabilidade Gerencial, se considerado que o assunto está sendo discutido há aproximadamente 25 anos, mas as contribuições teóricas para o conhecimento de Contabilidade Gerencial têm permanecido ambíguas (Justense & Mouritsen, 2011).

O ambiente de aplicação das pesquisas é outro aspecto importante, pois fornece direcionamento à adoção e adaptações metodológicas e principalmente nas contribuições. O ambiente de aplicação das pesquisas dos artigos refere-se ao campo onde a investigação ocorreu, ou seja, em quais campos os problemas teóricos foram testados ou observados de forma empírica. Para identificar o campo de aplicação, buscou-se na metodologia a descrição onde a pesquisa foi realizada. Por exemplo, Hyvönen, Järvinen e Pellinen (2008) indicaram que a pesquisa foi realizada em uma empresa fabricante de papel, logo este tipo de organização classifica-se setorialmente conforme dados da BM&FBovespa (2017) como materiais básicos. Assim foram elaboradas planilhas para subsidiar a Tabela 2.

Tabela 2: Ambiente de aplicação das pesquisas dos artigos

Ambiente	Quant.	Freq. (%)
Tecnologias da informação e comunicação	10	23,81
Consumo não cíclico	10	23,81
Utilidade pública	9	21,43
Materiais básicos	3	7,14
Bens industriais	3	7,14
Evolução da Contabilidade e suas técnicas	3	7,14
Mídia	2	4,76
Bens de consumo	1	2,38
Financeiro e outros	1	2,38
Total Geral	42	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Para Justense e Mouritsen (2011), no plano teórico, a abordagem ANT sugere que o ambiente social é ambíguo, até que suas ligações na Contabilidade forem especificadas. Isso inclui uma explicação de como o ambiente externo se torna parte da explicação. O ambiente deve ser convidado para a configuração por meio de algum mecanismo. Este mecanismo ajuda a explicar como o ambiente é definido e como ele é atribuído no desenvolvimento de sistemas de contabilidade. Como indicado na Tabela 2, as empresas do setor de Tecnologias da Informação e Comunicação - TIC (23,81%) e Consumo não Cíclico (23,81%) receberam atenção semelhante por parte dos pesquisadores. Esses estudos apresentam subgrupos distintos, sendo que o grupo de empresas de TIC é popularmente conhecido, já o grupo de empresas pertencentes ao grupo de Consumo não Cíclico inclui empresas de consultoria e gestão, saúde, maquinários de produção agrícolas e produtos de uso pessoal e de limpeza.

Com a proposta de alinhar as mudanças e inovações da Contabilidade Gerencial para o campo de empresas de utilidade pública, nota-se que 9 artigos têm este ambiente como escopo de suas investigações. Neste caso, chamam atenção aos pesquisadores as organizações governamentais, os centros

de serviços compartilhados entre municípios, os ministérios (finanças e transporte) e as universidades públicas. Seguem-se três grupos distintos, que receberam a mesma atenção dos pesquisadores. O primeiro é das empresas pertencentes ao setor de materiais básicos (3), composto por empresas fabricantes de papel, fabricantes de produtos de alumínio e usinas siderúrgicas. O segundo grupo é de bens industriais (3), composto por empresas fornecedoras de produtos e materiais para edifícios residenciais, fabricantes de vidro e empresas de armas e munições. O último grupo é de conhecimento, da Evolução da Contabilidade e suas técnicas (3).

Outro ambiente que está presente na investigação sobre ANT e Contabilidade Gerencial é o de mídias (2), composto por jornais e revistas. Este grupo de interesse se alinha ao aspecto do conhecimento. Optou-se em separá-lo do item anterior (Evolução da Contabilidade e suas técnicas), pois os jornais e revistas de Contabilidade, além da função educacional na geração e apresentação do conhecimento, são capazes de gerar comunicação com a academia e com o mercado a respeito das mudanças e interesses da sociedade. Por fim, os grupos que receberam menor atenção nos artigos analisados são os de Bens de consumo (1) e do Setor financeiro e outros (1).

Na Tabela 3 apresentam-se as abordagens, paradigmas e temáticas envolvendo a Teoria Ator-Rede nos artigos analisados. As abordagens adotadas nesta pesquisa estão pautadas no estudo de Alcouffe, Berland e Levant (2008), que as segregou em: (i) Teoria Ator-Rede e papéis desempenhados pelas inovações de Contabilidade Gerencial; e (ii) Teoria Ator-Rede no processo de produção, modificação e aceitação das inovações em Contabilidade Gerencial.

Tabela 3: Paradigmas e temas da pesquisa em Contabilidade Gerencial envolvendo a ANT

Abordagens	Paradigmas	Temáticas	Quant
Teoria Ator-Rede e os papéis desempenhados pelas inovações de Contabilidade Gerencial	Racional econômico	Orçamento	1
		Mudança de regime contábil	1
	Social	Difusão de inovações de Contabilidade Gerencial	2
		Metodologia de pesquisa reconhecendo o papel constitutivo de sistemas de contabilidade na consecução dos objetivos sociais.	1
		Redes de conhecimento em Contabilidade Gerencial	1
	Racional econômico e social	Números e inscrições para as práticas e tecnologias de Contabilidade	1
	Sociedade em rede	Difusão de inovações de Contabilidade Gerencial	2
Narrativas de capital intelectual		1	
Teoria Ator-Rede no processo de produção, modificação e aceitação das inovações em Contabilidade Gerencial	Racional econômico	Implementação de Sistemas de Controle Gerencial	10
		Mecanismos de Contabilidade e controle e relações interorganizacionais	7
		Construção e discussões de estratégias	4
		Mudança no escopo organizacional e inovação nos modelos de negócio	2
	Racional econômico e social	Processos de inovação em Contabilidade e o alinhamento da ANT com a Contabilidade	1
	Social	Implementação e o processo de tradução nos Sistemas de Avaliação de Desempenho	4
		Processo de implementação de novos métodos contábeis na gestão pública	1
		Sistemas de Contabilidade Gerencial e a construção de estratégias	1
		Responsabilidade externa (políticas ambientais)	1
Sociedade em rede	Prática cultural como um controle gerencial	1	

Fonte: Dados da pesquisa.

No que concerne aos paradigmas da ANT, Giglio e Sacomano Neto (2016) reportam que há três paradigmas sobre redes. O primeiro valoriza os princípios racionais e econômicos, o segundo os aspectos sociais e o terceiro a sociedade organizada em rede. A premissa básica para o primeiro paradigma é que

a necessidade por recursos e necessidades econômicas são os fatores-chave para a formação de redes de atores (Giglio & Sacomano Neto, 2016). As consequências metodológicas para esse paradigma são a busca por relações causais entre as variáveis econômicas e outras variáveis, tais como: “regras da rede, resultados de mercado e critérios racionais para seleção de parceiros. O campo social não é excluído, mas é colocado como uma consequência da vivência coletiva, podendo, inclusive, facilitar certas ações e decisões” (Giglio & Sacomano Neto, 2016, p. 36).

O segundo paradigma enfatiza que as relações entre os atores organizacionais é influenciada pelas relações sociais, ou seja, as atitudes dos atores dentro da rede será motivada e embasada na construção das relações sociais e estas serão os verdadeiros direcionadores do comportamento empresarial. Para Giglio e Sacomano Neto (2016, p. 37), “um ponto que mereceria maior discussão é a amplitude dos objetos de estudo, desde relações comprador-vendedor, passando por relações em políticas públicas, chegando até as relações sociais, com manifestações na internet”. O desafio que se coloca diante desse paradigma é a existência de “uma profusão de objetos, objetivos, campos de investigação e conteúdo das conclusões” (Giglio & Sacomano Neto, 2016, p. 37).

O terceiro paradigma determina que uma nova forma de organização social está em desenvolvimento, baseada nas múltiplas ligações que formam as redes. É nesse paradigma que se inclui a agência dos não humanos (Latour, 2005). Para Giglio e Sacomano Neto (2016, p. 38), “o paradigma da sociedade em rede [...] atravessa os campos sociais, econômicos e políticos. É uma abordagem que cria conexões com outros temas da sociedade, tais como: relações sociais, comunicação e cultura”.

De acordo com a Tabela 3, a segunda abordagem (processo de produção, modificação e aceitação das inovações em Contabilidade Gerencial) tem recebido maior atenção dos pesquisadores de Contabilidade Gerencial com foco na ANT. Esta abordagem sustenta os três paradigmas da ANT, como discutido por Giglio e Sacomano Neto (2016), e ainda abarca pesquisas que alinham o paradigma racional econômico com o social. O mesmo cenário teórico é encontrado para as pesquisas que se pautam na primeira abordagem da ANT (os papéis desempenhados pelas inovações de Contabilidade Gerencial). Granovetter (1985) e Uzzi (1997) afirmam que existe uma indissociabilidade entre fatores sociais e econômicos. A ANT reconhece atores humanos e não-humanos na mesma intensidade, ou seja, não há dicotomização entre os elementos (Latour, 1999).

Um ator pode transformar-se, quer instantaneamente (por causa de alterações, por exemplo, em processos e capacidades cognitivas) ou ao longo do tempo, se a mudança é inerente a prática. Para Law (1999), essa particularidade é uma tentativa de superação das divisões entre, por exemplo, ambiente interno e externo, social e natureza, materialidade e sociedade, universidade e empresa. Para a ANT, as mudanças ocorrem quando os atores proativos cooperaram reciprocamente e afetam uns aos outros, sendo que sob o aspecto social isso significa que as associações rastreáveis são formadas pelas redes e por interações de ambos os atores, humanos e não-humanos (Latour, 2005).

A presença marcante da segunda abordagem na pesquisa em Contabilidade Gerencial contribui para o debate sobre a mudança nas diferentes temáticas da Contabilidade, que engloba desde a implementação de sistemas de controle gerencial até a prática cultural como um controle gerencial. A partir das temáticas abordadas, no que tange à Teoria Ator-Rede no processo de produção, modificação e aceitação das inovações em Contabilidade Gerencial, no período analisado, três temáticas receberam maior atenção dos pesquisadores. A primeira caracteriza-se pela implementação de sistemas de controle gerencial (10), a segunda são os mecanismos de Contabilidade e controle e relações interorganizacionais (7), e a terceira abarca a construção e discussões de estratégias (4). Essas três abordagens estão sustentadas pelo paradigma racional econômico.

Uma última implicação que merece destaque é a temática na qual a abordagem está inserida. O fato de se observar pesquisas que investigam desde orçamento até capital intelectual enfatizam a diversidade em um terreno fértil para pesquisas alternativas. Destaca-se, no entanto, que as pesquisas devem estar centradas na relação ator-rede e nas práticas de seus membros. São os atores da rede que constroem as noções de homogeneização e heterogeneização por meio de suas práticas (Alcouffe, Berland, & Levant, 2008).

Outra preocupação dos pesquisadores de Contabilidade Gerencial que adotam a ANT como lente teórica é o aspecto metodológico. Latour (2005) afirma que há dificuldades de compreensão pelos pesquisadores dos conceitos principais da ANT e suas operacionalizações. Nesse sentido, a metodologia é uma resposta adotada pelo pesquisador para resolver o problema foco de análise. O cenário metodológico dos 42 artigos analisados nessa pesquisa estão descritos na Figura 1.

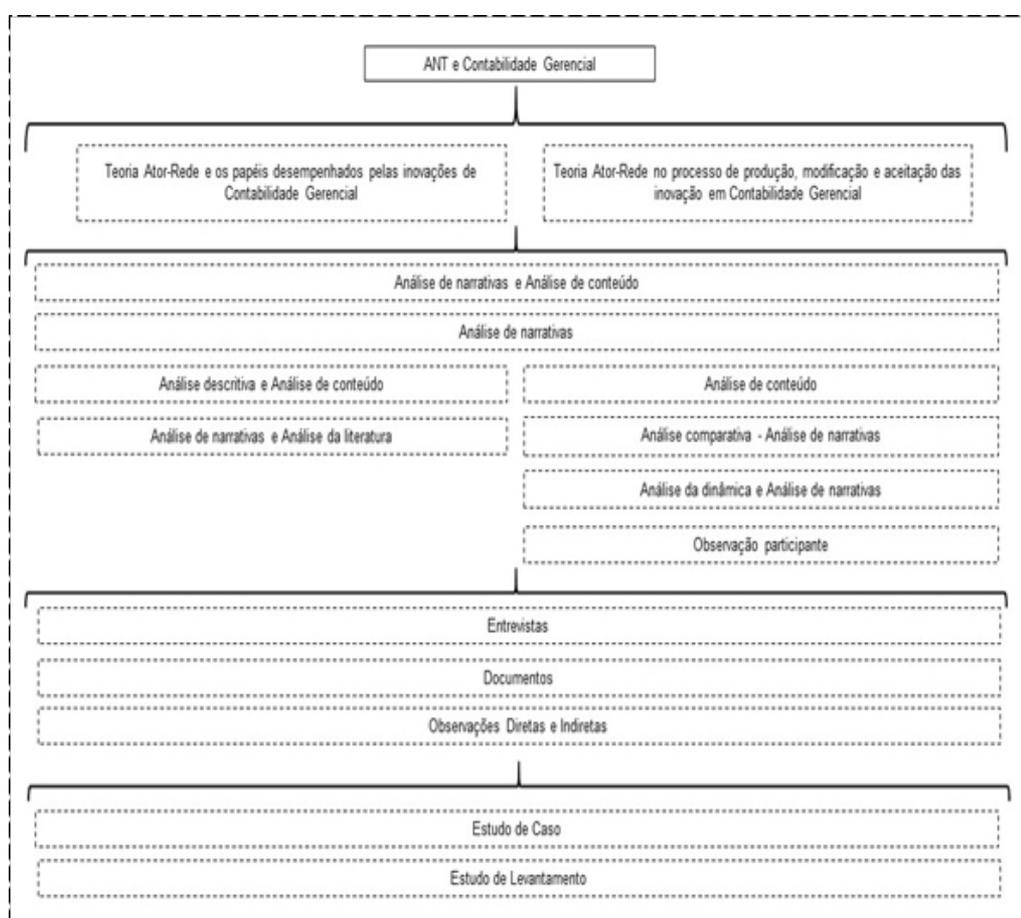


Figura 1. Elementos metodológicos
Fonte: Dados da pesquisa.

O cenário metodológico das pesquisas em Contabilidade Gerencial fundamentadas na Teoria Ator-Rede apresenta-se de maneira plural, mas referenciado em métodos de pesquisa com vistas na aproximação dos atores humanos e não humanos, uma vez que a ANT propõe conhecer a ação e atuação do ator na rede de atores. Desde as primeiras publicações em periódicos na área contábil, as pesquisas têm apresentado características eminentemente de abordagem qualitativa, com predominância da tipologia estudo de caso quanto ao procedimento. De maneira geral, a fonte e origem dos dados pautam-se em uma hélice tríplice, a qual envolve entrevistas, documentos e observação. A combinação dessas fontes

de obtenção dos dados é uma sinalização da adequação entre os pesquisadores que adotam a ANT na pesquisa em Contabilidade Gerencial.

Para Tonelli (2016), o método tem como propósito conhecer o seminal das interações e as associações que são construídas a partir de uma diversidade de características heterogêneas inseridas dentro de um *locus* mais restrito. Os atores apresentam características distintas e não previamente estabelecidas. Callon (1999) aduz que essa indeterminação implica em uma série de dificuldades, por mais que se apresente como uma característica que concede maior força para a ANT, pois o ator pode, alternadamente e de forma indiscriminada, ser um poder que se matricula e domina ou, pelo contrário, um agente com nenhuma iniciativa que se permite ser inscrito. Essa indeterminação permite representar uma diversidade de implicações de ações e de atores na rede (Tonelli, 2016).

No cenário metodológico, é relevante destacar algumas considerações. Primeira, o estudo de caso é “uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro do seu contexto real (pesquisa naturalística) [...] com o objetivo de apreender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever a complexidade de um caso concreto” (Martins & Lintz, 2000, p. 36). Tal método de pesquisa é adequado em determinada situação, por exemplo, quando da necessidade de se conhecer uma realidade totalmente nova e/ou um fenômeno.

Quatro pontos importantes sobre essa consideração podem ser destacados. Primeiro, as redes são constituídas ou reconstituídas para projetos específicos, elas estão em constante fluxo, ou seja, a rede de atores é formada a partir da necessidade e/ou interesse de diversos atores com objetivos comuns. Segundo, as redes são reflexos essencialmente dos relacionamentos contínuos desenvolvidos entre atores humanos e não-humanos. Terceiro, a ANT fornece um contrapeso para as demais teorias tradicionais, pois atribui poder a atores não-humanos na rede, tais como: ambiente natural, objetos, tecnologias, *software*, máquinas e computadores. Quarto, os tradutores são elementos dinâmicos na rede de atores e exercem influência direta no desenvolvimento, na estabilidade e no rompimento da rede de atores.

Os artigos analisados não propuseram o desenvolvimento de estudos empíricos que pudessem conceder um grau maior de generalização para a temática ANT na pesquisa em Contabilidade Gerencial, cenário que oportuniza e desafia futuras investigações na área. Calas e Smircich (1999) já reconheceram que nas pesquisas da ANT o estudo de caso ganhou destaque como meio de pesquisa, apesar de aparentes contradições cercarem o método.

A segunda consideração é quanto ao acesso aos dados. Em vários estudos analisados, como os de Briers e Chua (2001) e Lowe e Koh (2007), o acesso aos dados é consequência de uma relação pessoal entre pesquisadores e objeto de estudo. No estudo de Lowe e Koh (2007), por exemplo, o local foi escolhido em decorrência de um encontro casual entre um dos pesquisadores e o gerente financeiro. Essas relações permitem aproximações, frisando ainda a cultura empresarial de países europeus e americanos de estarem presentes nas universidades, fato comumente internalizado nas pesquisas. Isso permite realizar pesquisas etnográficas, que privilegiam a observação participante, a participação em reuniões e compromissos sociais da empresa, além do acompanhamento de suas ações (Ahrens & Mollona, 2007).

A terceira consideração é quanto ao volume de entrevistas e a presença constante do pesquisador junto a fonte e origem dos dados. O estudo de Briers e Chua (2001) contou com a realização de 91 entrevistas formais, 43 reuniões e foram registrados 137 dias de observações na modalidade de participante informal. Quattrone e Hopper (2005) realizaram 12 entrevistas com duração média de uma hora e meia cada, buscando identificar os efeitos da implementação de um sistema de *Enterprise Resource Planning* (ERP) sobre o controle gerencial de duas empresas multinacionais. Lowe e Koh (2007) acompanharam durante quatro meses uma empresa na Malásia, que implementou um sistema de custeio padrão.

Estas três características permearam a pesquisa sobre ANT na pesquisa em Contabilidade Gerencial, apresentando contribuições para a literatura. A primeira permite compreender o fenômeno das mudanças e das inovações em Contabilidade com maior profundidade e pode proporcionar ao cenário da pesquisa insights para o desenvolvimento de novas pesquisas. A segunda sinaliza a necessidade de aproximação dos pesquisadores com o objeto de interesse, o que é um desafio para pesquisas em países que não há aproximação entre universidade e empresa. A última contribuição sinaliza o aspecto metodológico e desafia futuras pesquisas no que tange à adoção de novas métricas que busquem aprimoramento dos atributos construtivistas preconizados pela teoria (Latour, 1987). Os reflexos dessas características metodológicas também estão presentes nos achados das pesquisas.

Por fim, foram coletados 169 trechos de síntese de resultados e conclusões. Estes trechos foram agrupados por apresentarem características semelhantes, em oito categorias, já utilizadas no estudo de Araújo et al. (2016). Na Figura 2 apresenta-se um gráfico de como estão dispostos os achados das pesquisas analisadas neste estudo. Nota-se a presença relevante das seguintes categorias: situação encontrada, tendência, associação *ex post* e intromissão do agente.

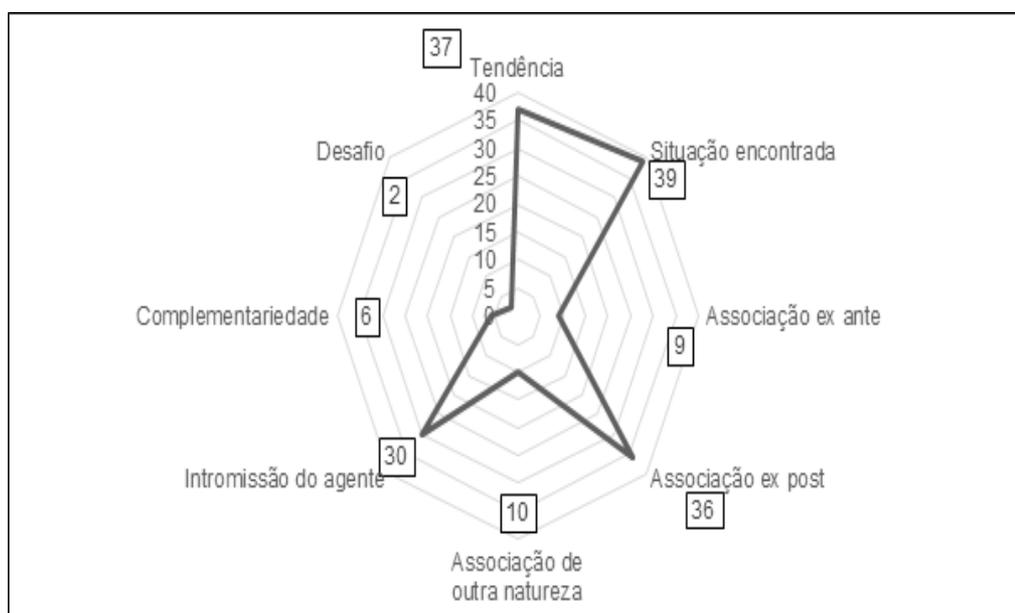


Figura 2. Achados das pesquisas
Fonte: Dados da pesquisa.

A maioria das pesquisas de Contabilidade Gerencial inspirada no estudo de Latour (1987) está direcionada a compreender o processo de produção, modificação e aceitação das inovações em Contabilidade Gerencial e a apresentar tendências no campo de pesquisa. Na perspectiva construtivista, Justesen e Mouritsen (2011) aduzem que a mudança não é entendida como um resultado linear, de melhorias racionais ou adaptações funcionais para novas demandas em um ambiente de mudança. Em vez disso, a dinâmica da Contabilidade é vista como um resultado de processos históricos e contingentes. Miller (1991) esclarece que os elementos heterogêneos presentes na rede de atores, como diferentes grupos de pessoas, vocabulários e tecnologias, são temporariamente ligados entre si em um determinado ponto no tempo. A literatura contábil inspirada na ANT geralmente analisa esses processos com referência ao conceito de tradução de Latour (1987, 1999, 2005), um conceito-chave recorrente desde a década de 1980.

Os estudos em Contabilidade Gerencial pautados na perspectiva da ANT, aqui analisados, refletem mais de duas décadas de pesquisa, o que denota o interesse dos pesquisadores em reposicionar a

Contabilidade como um agente central das organizações na condução do processo de mudança e continuidade. Dessa forma, aplicar à pesquisa em Contabilidade a abordagem construtivista de Latour (1987, 1999, 2005) representa um desafio para posições dominantes na Contabilidade, incluindo não só a Teoria da Contingência e explicações funcionalistas, mas também a abordagem Marxista da história da Contabilidade.

Justesen e Mouritsen (2011) asseveram que a abordagem ANT difere-se significativamente da Teoria da Contingência, porque as práticas contábeis não são vistas como passivamente adaptáveis às exigências ambientais. Em vez disso, a Contabilidade é tida como atos de tecnologia e é atendida como o resultado da interação entre a organização e a sociedade. Ao mesmo tempo, a visão predominantemente sincrônica da Teoria da Contingência é desafiada pela visão histórica sobre as práticas de Contabilidade (Robson, 1991). Por sua vez, a abordagem funcionalista é desafiada porque uma prática não é explicada por referência à sua última função.

No campo empírico, Masquefa (2008) expõe o processo de adoção pela alta administração de um sistema de avaliação de desempenho iniciado pelos *controllers* financeiros no site de Pesquisa & Desenvolvimento de uma empresa líder multinacional. Nestas condições, a proposta serviu como um dispositivo de tradução que permitiu a inscrição de todas as influências díspares. O pesquisador afirma que o suporte organizacional teria sido prejudicado se a proposta tivesse sido projetada e imposta pelos *controllers* financeiros. A situação encontrada por Masquefa (2008) dispõe sobre a relação entre a posição dos auditores financeiros e sua capacidade de implementar medidas de desempenho e sistemas de avaliação. A pesquisa invoca que o sucesso dos esforços de mudança depende da natureza das relações entre os membros da organização envolvidos no processo.

Mouritsen, Hansen e Hansen (2001) discutiram a adoção de controles interorganizacionais. A investigação baseou-se em duas empresas que terceirizaram parte dos seus processos de produção. Como tendência, os autores evidenciaram que os controles gerenciais interorganizacionais podem ser associados a vários aspectos das práticas organizacionais e que definem as coisas em movimento, uma vez que são partes de traduções, as quais não são capazes de serem especificadas de antemão. A situação pauta-se no desenvolvimento de tecnologia de gestão em relação aos processos interorganizacionais. Uma empresa desenvolveu a gestão de custeio-alvo e a outra de *open-book accounting*.

Cuganesan e Lee (2006) contribuíram para as discussões sobre a inter-relação da ANT com a Contabilidade Gerencial, uma vez que a literatura sobre o controle interorganizacional envolve a consideração da tecnologia da informação. Até então, poucos detalhes eram conhecidos sobre o impacto da tecnologia nos mecanismos específicos de controle nos acordos interorganizacionais. Pipan e Czarniawska (2010) asseveram que as histórias relatadas estão de acordo com o que se sabe sobre os processos de tradução e criação resultantes de atores-redes. Latour (1993) já apontava que atores humanos podem ser substituídos por atores não-humanos e vice-versa, não no sentido tradicional de máquinas de fazer o trabalho humano, mas muito além.

Chua (1995) desenvolveu um dos primeiros estudos adotando a ANT na área de Contabilidade Gerencial. O autor partiu de três estudos etnográficas com hospitais australianos e evidenciou que a sociologia da tradução de Latour (1999) é adaptada para argumentar que as mudanças contábeis surgiram porque uma crença incerta, fomentada por inscrições geradas por especialistas e estratégias retóricas, foi capaz de unir a mudança de interesses em uma rede de atores. Nestas condições, o sistema de contabilidade foi capaz de unir interesses deslocando-se em uma rede de atores.

Em um estudo de campo organizacional australiano, McNamara, Baxter e Chua (2004) observaram, consistente com a Teoria Ator-Rede, a construção de saberes, uma vez que são inseparáveis dos processos subjacentes à sua constituição, e as redes de conhecimentos específicas que lhes deram origem.

Estas diferentes constituições de conhecimentos organizacionais influenciaram não só no papel e no método de sua gestão, mas mostraram-se interligados e co-dependentes dos processos de sua gestão.

Hyvönen, Järvinen e Pellinen (2008) investigaram como um sistema de controle gerencial de uma divisão foi criada em uma empresa multinacional. Como contribuição os autores mencionam que mesmo que um pacote de *software* possa oferecer soluções prontas, os atores da organização devem construir o seu significado por meio da ação, e esse significado deve ser continuamente renovado, a fim de continuar a sua existência social.

Alcouffe, Berland e Levant (2008) propuseram uma nova perspectiva para o conceito de sucesso ou fracasso em si, fundamentados na ANT. A atenção não deve ser centrada no conceito de sucesso/ fracasso, mas na descrição da rede que suporta a inovação, ou seja, a inscrição de atores, aliados e porta-vozes humanos e não-humanos. Sucesso e fracasso são apenas construções retóricas da rede: a regra não é que, uma vez que a máquina funciona, as pessoas serão convencidas, mas que a máquina funcionará quando todas as pessoas estiverem convencidas.

Lowe (2001) descreveram uma metodologia de pesquisa formada por teóricos que contribuiriam para a teoria das redes de atores (ANT). Nesse arcabouço, a implicação é que, em vez de procurar um interesse humano ou super humano para explicar o que se encontra nas organizações, é preciso procurar explicações mais mundanas com base na intimidade dos vínculos entre pessoas e tecnologia. Este estudo tem-se concentrado neste segundo aspecto da interpretação. Skærbæk e Melander (2004) corrobora que a Contabilidade pode mudar de forma contínua e, por conseguinte, deve ser entendida na descrição das associações que a molda.

McNamara, Baxter e Chua (2004) corroboram para os futuros desafios no campo da pesquisa, na medida em que advertem que inovações de Contabilidade Gerencial ilustram a diversidade de construções de conhecimentos coexistentes dentro de uma organização e as formas com que esta gestão do conhecimento está organizada, podendo oportunizar futuras pesquisas. Da mesma forma, os autores incentivam a investigação intertextual de redes de conhecimento, bem como as formas em que estas redes de conhecimento heterogêneos e múltiplas tornam-se conectadas com a Contabilidade para o capital intelectual.

A contribuição geral dos estudos avaliados, comparando-os com outras abordagens presentes na literatura contábil, é evidente. O uso de uma abordagem sociológica reposiciona a Contabilidade como objeto central no desenvolvimento das organizações e apresenta aos pesquisadores um mundo de possibilidades, em que atores se apresentam de várias formas, e a estabilidade é sempre um risco a ser observado. A ANT também mudou as fronteiras da Contabilidade Gerencial na medida em que alguns de seus conceitos se tornaram parte do vocabulário padrão da mesma (Lukka & Vinnari, 2014).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar o perfil dos artigos de Contabilidade Gerencial sob a lente da Teoria Ator-Rede publicados em periódicos internacionais. Os resultados mostram que, nos periódicos pesquisados, alguns anos não possuem publicações sobre o tema investigado. Fatores como a dificuldade de operacionalização dos conceitos advindos da ANT (Latour, 2005) podem apresentar-se como motivos que contribuiriam para este cenário. De modo geral, o estudo subscreve os argumentos apresentados na pesquisa em Contabilidade Gerencial que adota a ANT como lente teórica, em que observa-se fluidez de ideias e cuidado na escolha dos procedimentos metodológicos para operacionalizar a pesquisa.

Os resultados do estudo sinalizam que a Teoria Ator-Rede contribui para a pesquisa em Contabilidade Gerencial por meio da sua ênfase em sistemas tecnológicos e de processos. A maioria das pesquisas, em especial os estudos de caso em Contabilidade Gerencial, têm adotado uma postura interpretativista e se concentrado nas interações sociais que envolvem os sistemas de Contabilidade. Mas a perspectiva ANT sugere uma reorientação para pesquisar os objetos da Contabilidade Gerencial (Lowe, 2001). Essa reorganização é uma demanda do cenário encontrado nesta pesquisa, uma vez que, por mais de duas décadas, a pesquisa envolvendo ANT e Contabilidade Gerencial não apresentou inovações nos seus procedimentos metodológicos, embora esteja fortemente relacionada às inovações e mudanças em Contabilidade Gerencial (Justense & Mouritsen, 2011; Lukka & Vinnari, 2014).

Em resposta às provocações de Lowe (2001), a configuração das redes de atores humanos e não humanos que se formam no processo da perícia contábil judicial, sob a perspectiva da Teoria Ator-Rede, foi investigada por Murro e Beuren (2016). O estudo revela que é possível seguir os atores os quais estão inscritos na rede em qualquer direção que eles podem levar, sendo o foco o deslocamento dos atores (Latour, 2005). Pode-se conceber que o estudo de Murro e Beuren (2016) vem ao encontro das perspectivas da Teoria Ator-Rede e principalmente às tendências metodológicas preconizadas pela teoria, pois demonstra que é “por meio de alianças híbridas formadas entre os atores humanos e não humanos, as quais são construídas a partir de inúmeros processos de translação, que as redes no campo da perícia contábil judicial são estabelecidas, contribuindo para a construção do social e o ordenamento da realidade” (Murro & Beuren, p. 18, 2016).

Duas possíveis implicações surgem a partir da análise dos resultados. Primeiro, os estudos envolvendo ANT em Contabilidade Gerencial são revestidos com ideias abstratas e ao longo do tempo vem se tornando materializados em novas tecnologias de Contabilidade Gerencial. Lowe (2001) reconhece que ao aplicar uma perspectiva ANT, os resultados do processo de investigação não são claros. Os resultados são geralmente locais, não generalizáveis, subjetivos e incertos. Segundo, a obtenção dos dados é decorrente de uma posição privilegiada dos pesquisadores, os quais estão, na maioria das vezes, envolvidos com diversos projetos dentro da organização, o que é uma forma de viabilizar a pesquisa de campo (Lawrence, Alam, & Lowe, 1994; Arnaboldi & Azzone, 2010).

Em comparação com os estudos que analisaram as características da ANT em Contabilidade Gerencial, este estudo pode ser distinguido em termos do seu nível de análise e de natureza comparativa. A essência e os diferentes tipos de temáticas em que a ANT é capaz de fornecer subsídios teóricos é uma importante forma para a realização de pesquisa interdisciplinar. A maioria das pesquisas analisadas tem adotado o estudo de caso como um *status* hegemônico dos procedimentos metodológicos. No entanto, a permanência dos artifícios metodológicos centrados em uma única modalidade dificulta a construção de novos conhecimentos, para tornar a ANT uma teoria mais geral das análises em Contabilidade Gerencial no espaço e no tempo.

Guba e Lincoln (1994) já incitavam discussões a respeito dos paradigmas adotados em pesquisas qualitativas, uma vez que tal discussão tem implicações práticas. A discussão a respeito dos paradigmas tem sido estimulada por uma crescente insatisfação com a excessiva ênfase em métodos quantitativos. Mesmo frente aos cuidados conferidos a essa pesquisa, ela apresenta limitações. Os resultados restringem-se a amostra dos artigos investigados. Destaca-se ainda que a metodologia empregada pode ser uma limitação do estudo, uma vez que reflete a percepção do indivíduo que selecionou os artigos. Também não se rejeita a presença de aspectos subjetivos no desenvolvimento da pesquisa, mesmo que os resultados destas ações sejam reflexos de um planejamento sistêmico adequado.

Contudo, este estudo reflete o cenário de mais de duas décadas de pesquisa sobre ANT em Contabilidade Gerencial nos periódicos internacionais pesquisados. No entanto, são necessárias novas

investigações com vistas em mudar o cenário da pesquisa quando da adoção da ANT. Torna-se relevante investigar os critérios que os pesquisadores empregam ao selecionar suas metodologias de pesquisa, em particular averiguar a elaboração teórica desses artigos e analisar seus dados empíricos na forma como são apresentados. Esse, portanto, é o desafio que paira sobre a presença da ANT na pesquisa em Contabilidade Gerencial, pois assim será possível aumentar a compreensão das possibilidades e limitações da pesquisa em Contabilidade Gerencial fundamentada na ANT.

REFERÊNCIAS

Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1), 1-27.

Ahrens, T., & Mollona, M. (2007). Organisational control as cultural practice: A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4), 305-331.

Alcadipani, R., & Hassard, J. (2010). Actor-Network Theory, organizations and critique: towards a politics of organizing. *Organization*, 17(4), 419-435.

Alcadipani, R., & Tureta, C. (2009). Teoria ator-rede e análise organizacional: contribuições e possibilidades de pesquisa no Brasil. *Organizações & Sociedade*, 16(51).

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.

Andon, P., Baxter, J., & Chua, W. F. (2007). Accounting change as relational drifting: A field study of experiments with performance measurement. *Management Accounting Research*, 18(2), 273-308.

Araújo, U. P., de Brito, M. J., de Pádua Ribeiro, L. M., & Lopes, F. T. (2016). Metainterpretação: Quinze anos de pesquisa com o Relatório da Administração. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27(71), 217-231.

Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2010). Constructing performance measurement in the public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4), 266-282.

Baxter, J., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research: Whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 97-126.

Berger, Peter L. & Luckmann, Thomas. (1991). *The social construction of reality: A treatise in the sociology of knowledge*. Nova York: Random House

Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBOVESPA). (2017). Classificação setorial. Recuperado em 13 junho, 2017, de http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/acoes/classificacao-setorial/

Brei, V. A., Vieira, V. A., & Matos, C. A. (2014). Meta-análise em Marketing. *REMark. Revista Brasileira de Marketing*, 13(2), 82-97.

Quattrone, P., & Hopper, T. (2005). A 'time-space odyssey': management control systems in two multinational organisations. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7), 735-764.

Robson, K. (1991). On the arenas of accounting change: the process of translation. *Accounting, Organizations and Society*, 16(5), 547-570.

Robson, K. (1992). Accounting numbers as "inscription": action at a distance and the development of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 685-708.

Skærbæk, P., & Melander, P. (2004). The politics of the changing forms of accounting: a field study of strategy translation in a Danish government-owned company under privatisation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(1), 17-40.

Tonelli, D. F. (2016). Origens e afiliações epistemológicas da Teoria Ator-Rede: implicações para a análise organizacional. *Cadernos EBAPE.BR*, 14(2), 377-390.

Uzzi, B. (1997). Social structure and competition in interfirm networks: The paradox of embeddedness. *Administrative Science Quarterly*, 42(1), 35-67.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.