

# Um modelo processual de mudança na contabilidade gerencial baseado nas contribuições da teoria Institucional

Cláudio de Araújo Wanderley

<https://orcid.org/0000-0002-4559-176X> | E-mail: [claudio.wanderley@ufpe.br](mailto:claudio.wanderley@ufpe.br)

## Resumo

**Objetivo:** Este estudo tem como objetivo identificar e discutir os elementos centrais do processo de mudança da contabilidade gerencial em uma organização para servir como referencial teórico e explicar o processo da mudança da contabilidade gerencial como resultado da inter-relação entre fatores exógenos e endógenos.

**Método:** O artigo é baseado numa revisão conceptual da literatura institucional nacional e internacional sobre mudanças na contabilidade gerencial.

**Resultados:** A teoria Institucional tem sido amplamente utilizada para estudar as mudanças na contabilidade gerencial. A literatura institucional sobre mudança na contabilidade gerencial é fragmentada e desarticulada, fornecendo assim, uma imagem não estruturada da dinâmica e dos resultados do processo de mudança na contabilidade gerencial. Essa situação dificulta extremamente a tarefa de explicar a complexidade da mudança na contabilidade gerencial. Neste artigo, argumenta-se que a complexidade da mudança na contabilidade gerencial compreende quatro elementos-chave: (1) as pressões internas e externas pela mudança e a interação entre elas; (2) o papel da agência; (3) os elementos internos idiossincráticos; e (4) o processo de institucionalização.

**Contribuições:** Com base na teoria Institucional e nesses quatro elementos da mudança na contabilidade gerencial, uma estrutura teórica integrada é desenvolvida para capturar e examinar a dinâmica nos níveis macro e micro da mudança na contabilidade gerencial.

**Palavras-chave:** Contabilidade Gerencial; Teoria Institucional; Mudança; Contabilidade.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Inglês.

Recebido em 30/8/2019. Pedido de Revisão em 10/10/2019. Resubmetido em 17/10/2019. Aceito em 28/10/2019 por Dr. Andson Braga de Aguiar (Editor associado) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 20/12/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

## 1. Introdução

A questão da mudança na contabilidade gerencial tem sido objeto de vários estudos nas últimas duas décadas (Berry, Coad, Harris, Otley & Stringer, 2009; Hiebl, 2018; Parker, 2012). A teoria Institucional tem sido a perspectiva teórica dominante adotada nesses estudos (Scapens & Bromwich, 2010; Soeiro & Wanderley, 2019). Em particular, a nova Sociologia Institucional (NIS) e a velha Economia Institucional (OIE) têm se destacado ao estender o estudo da contabilidade gerencial e sua mudança ao incluir as dimensões sociais e institucionais das organizações e seu ambiente (Jarvenpaa, 2009; Modell & Wiesel, 2008). Embora a pesquisa institucional sobre mudança da contabilidade gerencial forneça uma compreensão abrangente do processo de mudança na contabilidade gerencial, a pesquisa sobre mudança na contabilidade gerencial com base nessa abordagem é fragmentada e desarticulada, fornecendo uma imagem não estruturada da dinâmica e dos resultados do processo de mudança da contabilidade gerencial. Como consequência, a pesquisa institucional interpretativa ainda não forneceu totalmente a chamada generalização teórica (Scapens, 1990). Isso pode comprometer a natureza interpretativa da explicação do processo de mudança da contabilidade gerencial com base no modelo-padrão. Esse modelo adota uma abordagem holística na qual as relações entre várias partes do sistema e a relação do sistema com seu contexto servem para explicar o sistema (Scapens, 2004). Portanto, é fundamental identificar e resumir os elementos-chave do processo de mudança da contabilidade gerencial para suportar a difícil tarefa de teorizar a complexidade desse processo em uma organização.

Este estudo visa, então, identificar e discutir os principais elementos do processo de mudança na contabilidade gerencial de uma organização para poder fornecer uma estrutura teórica e explicar o processo da mudança na contabilidade gerencial como resultado da inter-relação entre fatores exógenos e endógenos. A seguinte pergunta de pesquisa foi formulada: **Quais são as questões centrais do processo de mudança na contabilidade gerencial e como esses elementos podem ser integrados a uma estrutura teórica esquelética?**

Nosso ponto de partida neste artigo é a análise de Scapens (2006) dos elementos principais do processo de mudança da contabilidade gerencial. Scapens (2006, p. 27) afirma que “É essa complexa mistura de influências inter-relacionadas que molda as práticas de contabilidade gerencial e explica a diversidade que vemos nas práticas de empresas individuais”. Com base nessa discussão, propõe-se que essa complexidade de influências no processo de mudança da contabilidade gerencial encapsule quatro elementos: (1) as pressões internas e externas por mudanças e a interação entre elas; (2) o papel da agência; (3) os elementos internos idiossincráticos do processo de mudança; e (4) o processo de institucionalização em si. Portanto, para explicar e entender completamente o processo de mudança na contabilidade gerencial em uma organização, é necessário estudar e explicar esses quatro elementos e suas interações.

O resto do artigo está organizado em três seções principais. Primeiro, o entendimento institucional da mudança na contabilidade gerencial com base nos quatro elementos principais da mudança: as pressões internas e externas pela mudança e a interação entre elas; o papel da agência; os elementos internos idiossincráticos; e a explicação do processo de institucionalização. Depois disso, o modelo processual para estudar as mudanças na contabilidade gerencial em uma organização é desenvolvido e apresentado. Em seguida, a última seção fornece comentários finais.

## 2. Entendendo a mudança na contabilidade gerencial

Pesquisadores e contadores gerenciais têm debatido questões relacionadas à relevância, natureza e funções dos sistemas de contabilidade gerencial nas organizações nos últimos 30 anos. Esse debate se intensificou devido às principais transformações no ambiente organizacional que ocorreram nas últimas décadas (Bromwich & Scapens, 2016; ter Bogt & Scapens, 2019). Atualmente, as organizações enfrentam um ambiente de negócios incerto com o aumento da concorrência no mercado. Como resultado, os recursos e processos organizacionais precisam ser organizados e monitorados para atingir as metas organizacionais. Para conseguir isso, os sistemas de contabilidade gerencial desempenham um papel essencial porque fornecem informações para o processo de tomada de decisão (Quattrone, 2017).

No final dos anos 80, a discussão sobre o processo de mudança na contabilidade gerencial no amplo contexto organizacional tornou-se um tópico popular de debate entre os pesquisadores de contabilidade gerencial, em especial após o livro “Relevância Perdida” Johnson e Kaplan (1987). Como mencionado anteriormente, Johnson e Kaplan (1987) questionaram a relevância das práticas contemporâneas de contabilidade gerencial. O principal argumento foi que a contabilidade gerencial não seguiu o rápido desenvolvimento do ambiente organizacional. Em outras palavras, não houve mudanças suficientes nas técnicas de contabilidade gerencial para corresponder às mudanças no ambiente organizacional e apoiar a crescente demanda por informações. Johnson e Kaplan (1987) afirmam que, em geral, as empresas optam por sistemas de informação internos que foram projetados principalmente para atender aos requisitos de relatórios financeiros externos. Por esse motivo, eles pediram o desenvolvimento e a implementação de novas técnicas ‘avançadas’ de contabilidade gerencial.

Desde então, novas técnicas ‘avançadas’ foram desenvolvidas e introduzidas no campo do gerenciamento. As principais técnicas de contabilidade gerencial introduzidas na década de 90 foram: custeio baseado em atividades (ABC); gerenciamento baseado em atividades (ABM); custeio do ciclo de vida; meta de custo; custeio de qualidade; análise de custos funcionais; contabilidade de produção, contabilidade de gestão estratégica; técnicas de valor ao acionista; valor econômico adicionado (EVA); o balanced scorecard (BSC); e gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM) (Ax & Bjornenak, 2007).

O debate sobre a natureza mutável da contabilidade gerencial tem sido apoiado por uma ampla gama de pesquisas, cujas descobertas não são uniformes e, às vezes, contraditórias (Burns, Ezzamel & Scapens, 1999; Burns, Ezzamel & Scapens, 2003; Busco, 2006; Modell, 2019). Por um lado, a mudança da contabilidade gerencial pode ser entendida como a introdução de novas técnicas de contabilidade gerencial, como ABC ou BSC. Os acadêmicos de contabilidade norte-americanos (Lukka, 2007) apoiam amplamente essa visão em particular. Por outro lado, a mudança na contabilidade gerencial pode ser entendida como o processo de mudança na maneira pela qual técnicas tradicionais e/ou novas estão sendo usadas. Portanto, a mudança na contabilidade gerencial ocorre com a criação e introdução de novas técnicas ou com mudanças na maneira como os gestores usam as informações contábeis gerenciais geradas pelos sistemas tradicionais.

A mudança da contabilidade gerencial foi exaustivamente estudada sob perspectivas funcionalista, comportamental, interpretativa e crítica (Berry *et al.*, 2009). Cada uma dessas perspectivas oferece maneiras únicas e variadas de interpretar, entender e criticar as mudanças da contabilidade gerencial como fenômenos contextualmente fundamentados, repletos de múltiplas dimensões e características. Em particular, a pesquisa qualitativa sobre mudança fornece evidências de que a mudança da contabilidade gerencial é não linear, imprevisível, incontrollável e envolve muito mais do que simplesmente mudança técnica (Parker, 2012).

A teoria Institucional tem sido as lentes teóricas mais influentes e populares na teorização da mudança da contabilidade gerencial (Parker, 2012; Soeiro & Wanderley, 2019). Smets, Morris e Greenwood (2012) identificaram três abordagens existentes para analisar a mudança institucional, que enfatizam as diferenças na origem, mecanismo e desdobramento da mudança. A primeira abordagem descreve as mudanças institucionais resultantes de choques exógenos, como mudanças nos valores sociais, políticas regulatórias ou regimes tecnológicos. O segundo fluxo enfoca o papel desencadeador de contradições endógenas no nível do campo organizacional. Argumenta-se que as organizações nos interstícios dessas contradições tornam-se capazes de considerar respostas diferentes às pressões institucionais e iniciar mudanças. A terceira abordagem enfoca o papel da dinâmica intra organizacional, ou seja, a noção de que os interesses e valores intra organizacionais condicionam as respostas organizacionais às pressões institucionais. Essas três abordagens forneceram coletivamente informações importantes sobre por que, onde e como uma mudança nas lógicas institucionais e em seus arranjos organizacionais associados pode ocorrer.

A literatura sobre teoria Institucional e mudança contábil também se beneficiou desses estudos gerais sobre mudança institucional. Este artigo baseia-se em Scapens (2006) para fornecer uma visão ampla do entendimento Institucional do processo de mudança da contabilidade gerencial e para identificar os principais elementos para explicar esse processo. Scapens (2006) revisa a utilização da teoria institucional, particularmente o modelo teórico de Burns e Scapens (2000), no estudo da mudança na contabilidade gerencial. Em seu artigo, Scapens (2006) mostra a importância do processo de institucionalização (rotinização) para entender as mudanças da contabilidade gerencial. Além disso, ele explica o motivo da interação de pressões externas e internas, o papel da agência e a questão da confiança e do poder serem aspectos primordiais que devem ser considerados para dar sentido ao processo de mudança da contabilidade gerencial em uma organização. Scapens (2006, p.27) conclui:

“Em um nível, existem amplas pressões sistemáticas que moldam as práticas de contabilidade gerencial (...) Mas, além dessas pressões externas, existem pressões internas e restrições às práticas de contabilidade gerencial. A mudança da contabilidade gerencial nas organizações deve ser vista como uma evolução, um processo dependente de trajetória em que as formas de pensamento (instituições) existentes, circuitos de poder e confiança nos contadores podem ter um impacto sobre como os atores da organização respondem a pressões institucionais exetrnas e econômicas”.

Com base em Scapens (2006), identificou-se que os principais elementos envolvidos no processo de mudança da contabilidade gerencial são: (1) a interação de pressões internas e externas; (2) agência; (3) os elementos internos idiossincráticos da mudança; e (4) o processo de institucionalização. A interação de pressões internas e externas, o papel da agência e o processo de institucionalização são explicitamente apresentados por Scapens (2006) como elementos-chave para entender as mudanças na contabilidade gerencial. Neste artigo, o termo ‘os elementos internos idiossincráticos da mudança’ foi criado para agregar todos os fatores que compõem a dinâmica intra organizacional e que podem influenciar o processo de mudança, como instituições prévias, poder e confiança, conforme destacado por Scapens (2006), e outros fatores apresentados na literatura institucional, como política (Burns, 2000), cultura organizacional (Busco & Scapens, 2011) e capacidade de ação (Greenwood & Hinings, 1996). Em seguida, este artigo passa a explicar detalhadamente os quatro elementos principais da mudança da contabilidade gerencial.

## 2.1 As pressões internas e externas para mudança e a interação entre elas

A mudança da contabilidade gerencial tem muitos motivos ou direcionadores para a mudança (Innes & Mitchell, 1990; Scapens, Ezzamel, Burns & Baldvinsdottir, 2003; Yazdifar & Tsamenyi, 2005). A mudança pode ocorrer como resposta a fontes externas, como pressões de mercado, leis governamentais, expectativas do consumidor, tecnologia, mudança social e política ou pressões internas, como uma mudança na dinâmica de poder da organização, uma mudança no trato com um processo ou problema de comportamento ou uma mudança no tamanho e na complexidade da organização (Carruthers, 1995; Greenwood & Hinings, 1996). Como consequência, a mudança institucional não é vista apenas como decorrente das pressões do ambiente externo de uma organização, mas também das ações dos atores organizacionais (Greenwood, Díaz, Li, & Lorente, 2010; Tracey, Phillips & Jarvis, 2011). É a interação das pressões externas e internas que moldam o processo de mudança da contabilidade gerencial (Busco, Quattrone & Riccaboni, 2007; Dillard, Rigsby & Goodman, 2004; Hopper & Major, 2007; Moll & Hoque, 2011; Scapens, 2006; Tsamenyi, Cullen & Gonzales, 2006). Como resultado, essa interação entre pressões internas e externas deve ser considerada como um elemento-chave para entender e explicar as mudanças da contabilidade gerencial de uma organização.

Embora a literatura sobre mudança contábil tenha identificado que a interação entre as pressões externas e internas é fundamental para entender a mudança, a literatura existente geralmente enfatiza a dicotomia entre fatores exógenos e endógenos que afetam a mudança (Liguori, 2012). Para superar essa situação, alguns autores estenderam o modelo de Burns e Scapens (2000) incorporando o ambiente externo e explicando a interação entre fatores internos e externos de mudança (Busco, Riccaboni, & Scapens, 2006; Busco & Scapens, 2011; Nor-Aziah & Scapens, 2007; Ribeiro & Scapens, 2006; Yazdifar, Zaman, Tsamenyi & Askarany, 2008). Embora esses estudos tenham fornecido uma contribuição valiosa para o campo de mudança da contabilidade gerencial, eles se concentram em apenas um aspecto do processo de mudança, como confiança (Busco *et al.*, 2006; Nor-Aziah & Scapens, 2007), cultura (Busco & Scapens, 2011) e poder e política (Ribeiro & Scapens, 2006; Yazdifar *et al.*, 2008). Além disso, esses estudos não articulam teoricamente e integralmente como os critérios e práticas nos níveis interorganizacionais e intraorganizacionais estão vinculados.

Para teorizar a interação entre fatores organizacionais externos e internos no processo de mudança, o modelo de Dillard *et al.* (2004) é particularmente útil. Dillard *et al.* (2004) defendem que o processo de institucionalização se move de maneira recursiva em cascata por três níveis de relações sócio-históricas, a saber, nível econômico e político (PE), nível de campo organizacional (OF) e nível organizacional. A estrutura de Dillard *et al.* (2004) é sustentada pelo conceito de 'eixos de tensão' proposto por Weber (1958, 1961) e *insights* da teoria da estruturação, em particular três conceitos de tipos estruturais, a saber: 'significação', 'legitimação' e 'dominação' (Giddens, 1976, 1979, 1984), para indicar como os critérios e as práticas estão vinculadas nos três níveis do sistema social. Essa conceitualização teórica dá suporte à teorização e à explicação de como as pressões externas e internas estão interligadas e como elas moldam o processo de mudança na contabilidade gerencial.

## 2.2 O Papel da Agência

Agência são as ações tomadas por membros individuais ou agentes de um sistema social no espaço-tempo (Giddens, 1984). A agência é uma questão central no processo de mudança (Englund & Gerdin, 2011, 2018; Englund, Gerdin, & Burns, 2011; Leonel-Junior & Cunha, 2012). Busco *et al.* (2007) consideram essa questão como uma das principais dimensões da pesquisa em mudança na contabilidade gerencial. A importância desta questão foi reconhecida pela comunidade acadêmica e, em contribuições posteriores, os pesquisadores se interessaram mais pela agência dos atores no mundo institucionalizado (Lounsbury, 2008). O papel da agência no processo de mudança é um desafio particular para a teoria Institucional, devido ao problema da agência embutida, ou seja, a dificuldade de explicar como ocorre a mudança nas organizações institucionalizadas (Johansson & Siverbo, 2009).

A dificuldade em explicar a mudança ocorre porque a teoria Institucional argumenta que as atividades social e econômica são governadas, possibilitadas e restringidas por normas reguladoras, normativas e cultural-cognitivas amplamente compartilhadas, criando estabilidade e semelhança (Van Dijk, Berends, Jelinek, Romme & Weggeman, 2011). No entanto, a pesquisa mudou a atenção dos efeitos estabilizadores das instituições para a agência e a mudança institucional, investigando respostas estratégicas a pressões institucionais (Oliver, 1991), empreendedorismo institucional (DiMaggio, 1988) e trabalho institucional (Kaghan & Lounsbury, 2011; Lawrence, Suddaby, & Leca, 2009). Entre essas abordagens, o empreendedorismo institucional tem sido cada vez mais adotado por acadêmicos para explicar como os atores podem contribuir para mudar as instituições, apesar das pressões em direção à estabilidade e à inércia (Battilana, Leca & Boxenbaum, 2009; Greenwood & Suddaby, 2006; Hyvönen, Järvinen, Oulasvirta, & Pellinen, 2012; Lounsbury & Crumley, 2007; Sharma, Lawrence & Lowe, 2010; Tracey *et al.*, 2011).

O conceito de empreendedorismo institucional refere-se às ações de “atores que têm interesse em arranjos institucionais particulares e que utilizam recursos para criar novas instituições ou transformar as existentes” (Maguire, Hardy & Lawrence, 2004, p. 657). Indivíduos, organizações e grupos têm sido apontados como exemplos de atores que podem atuar como empreendedores institucionais. No entanto, nem todos os atores parecem estar igualmente motivados para iniciar a mudança. Battilana *et al.* (2009), destacam que a disposição dos atores para exercer agência depende de duas condições: (a) características do campo (ou seja, campo maduro ou campo emergente) e (b) posição social dos atores (ou seja, dominante ou marginal). Embora essas sejam características importantes para analisar a agência e o empreendedorismo institucional, é o acúmulo de contradições institucionais que permitem à agência introduzir mudanças, pois os campos institucionais são compostos de múltiplas lógicas e estruturas que frequentemente se sobrepõem e entram em conflito (Greenwood *et al.*, 2010; Hyvönen, Järvinen, Pellinen, & Rahko, 2009; Lok, 2010; Lounsbury, 2007; Wagner, Moll & Newell, 2011). É provável que essa heterogeneidade dê origem a incompatibilidades institucionais que se tornam uma fonte de contradição interna, que pode ser definida como “um par de características que, juntas produzem uma tensão instável em um determinado sistema” (Battilana *et al.*, 2009, p. 75). É provável que a contradição institucional da acumulação desencadeie a capacidade reflexiva dos atores, permitindo que eles se distanciem criticamente dos arranjos institucionais existentes, proponham novas formas de atuação e organização e mobilizem outras pessoas sobre seus projetos e ideias (Greenwood & Suddaby, 2006; Seo & Creed, 2002).

Seo e Creed (2002) fornecem um modelo consistente para teorizar o papel da agência no processo de mudança. Alguns autores (Abrahamsson & Gerdin, 2006; Burns & Baldvinsdottir, 2005; Burns & Nielsen, 2006; Hopper & Major, 2007; Sharma *et al.*, 2010) usaram o modelo de Seo e Creed (2002) para explicar o processo de mudança no campo da contabilidade gerencial. O pilar principal do modelo de Seo e Creed (2002) é a visão de que a mudança institucional deve ser entendida como um resultado das interações dinâmicas entre contradições institucionais e *práxis* humana. O conceito de contradições é fundamental para o modelo de Seo e Creed (2002), porque pode explicar quando, como e por que os agentes institucionalmente incorporados podem vir a desafiar e, posteriormente, tentar mudar as crenças e os modos como eles e os outros assumem como garantidos (Burns & Baldvinsdottir, 2005). Seo e Creed (2002) identificaram quatro fontes de contradição: ineficiência técnica, não adaptabilidade, incompatibilidades institucionais e interesses desalinhados.

Primeiro, a conformidade isomórfica com os arranjos institucionais vigentes para obter legitimidade pode ser à custa da eficiência técnica. Vários autores destacam que a conformidade com arranjos institucionais pode entrar em conflito com atividades técnicas e demandas de eficiência (Meyer & Rowan, 1977; Powell & DiMaggio, 1991). A possibilidade de um acoplamento flexível pode levar a uma discrepância entre os requisitos funcionais/técnicos da empresa e os requisitos institucionais. Essa possível discrepância pode ser uma fonte de contradições institucionais.

Segundo, as contradições podem surgir da não adaptabilidade ao ambiente externo. De acordo com Burns e Baldvinsdottir (2005), uma vez instituídas as instituições, elas tendem a ser auto-obrigatórias e consideradas como garantidas. Como resultado, há pouca ou nenhuma resposta às mudanças nos fatores externos devido ao aprisionamento psicológico e econômico em relação aos arranjos institucionais (internos). Seo e Creed (2002, p. 228) resumem essa fonte de contradição ao afirmar que “Embora a institucionalização seja um processo adaptativo, uma vez implantadas, é provável que as instituições estejam psicologicamente e economicamente trancadas e, em certo sentido, isoladas da falta de resposta às mudanças em seus ambientes externos”.

A terceira fonte de contradição está relacionada à conformidade intrainstitucional, que cria incompatibilidades interinstitucionais. Em outras palavras, a conformidade com acordos institucionais específicos, muitas vezes, leva a conflitos com instituições alternativas. Seo e Creed (2002) enfatizam que indivíduos e organizações estão cada vez mais expostos a arranjos institucionais múltiplos e contraditórios, ainda que interconectados. Como consequência, uma organização ou indivíduo que esteja em conformidade com arranjos institucionais embutidos específicos pode ser incongruente com outros contextos institucionais e com diferentes circunstâncias no espaço-tempo (Burns & Baldvinsdottir, 2005).

As contradições institucionais são as forças motrizes essenciais da mudança institucional, mas a *práxis* humana é um mecanismo mediador necessário entre contradições institucionais e mudança institucional. *Praxis* define agência humana de natureza política que, embora incorporada nas instituições existentes, tenta influenciar e garantir mudanças na configuração institucional (Burns & Nielsen, 2006). Essa definição é semelhante à de um empreendedor institucional. Na mesma linha que Greenwood e Suddaby (2006), este artigo considera a *práxis* humana e o empreendedorismo institucional como conceitos semelhantes. De acordo com Seo e Creed (2002, p. 230), a *práxis* tem três componentes: (1) autoconsciência ou entendimento crítico dos atores sobre as condições sociais existentes e como essas condições sociais não atendem às necessidades e interesses dos atores; (2) mobilização dos atores, enraizada em novos entendimentos coletivos dos arranjos institucionais e de si mesmos; e (3) “ação multilateral ou coletiva dos atores para reconstruir os arranjos sociais existentes e eles mesmos”.

Finalmente, a quarta fonte de contradição se deve a lutas políticas entre vários participantes que têm interesses divergentes e poder assimétrico (Seo & Creed, 2002). Seo e Creed (2002) apontam que atores cujas ideias e interesses não são adequadamente atendidos pelos arranjos sociais existentes podem atuar como potenciais agentes de mudança, que, em algumas circunstâncias, se tornam conscientes das condições institucionais. Portanto, uma contradição pode surgir devido ao desalinhamento entre formas institucionalizadas e aos interesses divergentes percebidos dos atores inseridos nessas formas (Burns & Nielsen, 2006).

As contradições institucionais são as forças motrizes essenciais da mudança institucional, mas a práxis humana é um mecanismo mediador necessário entre as contradições institucionais e a mudança institucional. A práxis define a agência humana de natureza política que, embora incorporada em instituições existentes, tenta influenciar e garantir mudanças na configuração institucional (Burns e Nielsen, 2006). Essa definição é semelhante à de um empreendedor institucional. Na mesma linha que Greenwood e Suddaby (2006), este artigo considera a práxis humana e o empreendedorismo institucional como conceitos semelhantes. De acordo com Seo e Creed (2002, p. 230), a práxis tem três componentes: (1) autoconsciência ou entendimento crítico dos atores sobre as condições sociais existentes e como essas condições sociais não atendem às necessidades e interesses dos atores; (2) mobilização dos atores, enraizada em novos entendimentos coletivos dos arranjos institucionais e de si mesmos; e (3) “ação multilateral ou coletiva dos atores para reconstruir os arranjos sociais existentes e eles mesmos”.

### 2.3 Os elementos internos idiossincráticos do processo de mudança

Os elementos internos idiossincráticos do processo de mudança são os itens que compõem a dinâmica intra organizacional. A literatura sobre mudanças da contabilidade gerencial forneceu muitos exemplos de fatores que compõem a dinâmica intraorganizacional, como o poder (Burns, 2000; Coad & Herbert, 2009; Jacobs, 2009; Kholeif, Abdel-Kader & Sherer, 2007; Tsamenyi *et al.*, 2006), confiança (Busco *et al.*, 2006; Johansson & Baldvinsdottir, 2003; Nor-Aziah & Scapens, 2007; Seal, Berry & Cullen, 2004; Taylor & Scapens, 2016), política (Burns, 2000; Yazdifar *et al.*, 2008) e cultura organizacional (Busco & Scapens, 2011; Jansen, 2011; Moll & Hoque, 2011; Yazdifar *et al.*, 2008).

A literatura sobre mudança organizacional e contábil forneceu evidências substanciais de que, para entender e explicar a mudança, é necessário examinar a interpretação organizacional dos contextos social, político e econômico e a dinâmica intra organizacional (Schreyögg & Sydow, 2011; Steen, 2011; Thomas, Sargent & Hardy, 2011). A literatura sobre contabilidade gerencial mostra que a dinâmica intra organizacional e suas implicações em vários níveis hierárquicos de uma organização desempenham um papel importante no processo de mudança da contabilidade gerencial (Burns, 2000; Tsamenyi *et al.*, 2006; Yazdifar, Askarany Askary, & Daneshfar, 2005).

As organizações são abertas ao ambiente externo e influenciadas por pressões externas, mas as respostas das organizações a forças e expectativas externas não são mais consideradas invariavelmente passivas e conformes ao longo de todas as condições institucionais (Greenwood *et al.*, 2010; Hardy & Maguire, 2008; Oliver, 1991). Como as organizações respondem às pressões externas, torna-se uma função da dinâmica intra organizacional (Greenwood & Hinings, 1996; Ma & Tayles, 2009).

Para teorizar a influência dos elementos idiossincráticos no processo de mudança da contabilidade gerencial, Greenwood e Hinings (1996) fornecem um modelo teórico robusto. Este estudo fornece uma visão sistemática e uma tipologia dos elementos idiossincráticos do processo de mudança. Suas idéias foram amplamente utilizadas pela literatura de mudança organizacional institucional (por exemplo, Greenwood & Suddaby, 2006; Pache & Santos, 2010), bem como pela literatura de mudança da contabilidade gerencial (por exemplo, Liguori & Steccolini, 2012; Ma & Tayles, 2009 )



Greenwood e Hinings (1996) identificaram quatro principais fatores intra organizacionais que podem criar contradição institucional e influenciar o processo de mudança. Esses fatores são: (a) os interesses daqueles afetados pelas mudanças - os grupos buscam traduzir seus interesses em alocação favorável de recursos organizacionais escassos e valorizados; (b) compromissos de valor, que são os valores que geralmente são as concepções predominantes sobre o que uma empresa deve fazer, de como deve fazê-lo e de como deve ser julgada (Liguori & Steccolini, 2012); (c) as dependências de poder, que são o poder de grupos específicos para influenciar o processo de mudança; e (d) a capacidade de ação, que é determinada por uma combinação de capacidades técnicas e gerenciais (Greenwood & Hinings, 1996; Liguori & Steccolini, 2012). Greenwood e Hinings (1996) veem esses quatro elementos como os filtros das pressões externas para mudanças, atuando como precipitadores e/ou mobilizadores de mudanças. Como consequência, os elementos internos idiossincráticos podem desencadear mudanças e influenciar o processo de institucionalização.

Além dos elementos idiossincráticos de mudança acima, as 'instituições anteriores' fazem parte dessa categoria (Scapens, 2006). As 'instituições anteriores' representam o conjunto de regras, rotinas e suposições que os atores organizacionais seguiram antes do processo de mudança. As instituições anteriores devem ser consideradas como um fator que influencia a mudança, porque as novas práticas tendem a ser restringidas por ações passadas, e as rotinas e instituições existentes/anteriores moldarão, em certa medida, a seleção e implementação do novo conjunto de regras e rotinas (Burns, 2000; Burns & Scapens, 2000; Scapens, 2006).

## 2.4 O Processo de Institucionalização

Institucionalização refere-se à implementação e à internalização de novas práticas (Dambrin, Lambert & Sponem, 2007). Ao analisar o processo de institucionalização, procura-se explicar como novas práticas foram aceitas e se enraizaram como valores e crenças em uma organização (Kreuzberg, Beck & Lavarda, 2016). Scapens (2006) afirma que a rotinização e a institucionalização estão no cerne da estrutura de Burns e Scapens (2000). A estrutura de Burns e Scapens (2000) foi amplamente adotada para explicar a mudança da contabilidade gerencial, em particular o processo de institucionalização de novas práticas (por exemplo, Burns & Quinn, 2011; Guerreiro, Pereira & Frezatti, 2006; Herbert & Seal, 2012; Lukka, 2007; Nor-Aziah & Scapens, 2007; Soin, Seal & Cullen, 2002; Yazdifar *et al.*, 2008; Callado & Pinho, 2014, 2015; Espejo & Eggert, 2017).

Segundo o modelo de Burns e Scapens (2000), o processo de institucionalização segue quatro etapas. O primeiro passo diz respeito à 'codificação' da instituição existente e das suposições e significados dados como garantidos nas novas regras, rotinas e procedimentos que incorporam valores organizacionais, tais como práticas de contabilidade gerencial. O segundo processo refere-se à 'promulgação', por meio das atividades cotidianas realizadas pelos atores organizacionais, das rotinas e regras que codificam os princípios institucionais. O terceiro processo representa a 'reprodução' das regras e rotinas ao longo do tempo, por meio do uso repetido na prática. O último passo refere-se à 'institucionalização' de rotinas e regras que foram reproduzidas por meio do comportamento dos atores individuais.

Em suma, o processo de institucionalização pode ser descrito como um processo no qual regras e rotinas são codificadas primeiro dentro das premissas subjacentes que condicionam o comportamento das pessoas e depois promulgadas pelos membros da organização e reproduzidas gradualmente através de suas ações cotidianas, sendo finalmente institucionalizadas, isto é, dado como garantido pela maioria dos atores organizacionais (Burns & Scapens, 2000).

### 3. Um modelo processual de mudança na contabilidade gerencial

A literatura recente sobre mudança na contabilidade gerencial que se baseia na teoria Institucional, por exemplo, após o artigo de Scapens (2006), continua discutindo essas quatro questões sobre mudança (ou seja, (1) a interação de pressões internas e externas; (2) agência; (3) os elementos internos idiossincráticos da mudança; e (4) o processo de institucionalização), que reforça a visão de que esses quatro elementos juntos são fundamentais para explicar a mudança da contabilidade gerencial. Essa literatura recente tem como objetivo refinar nosso entendimento sobre esses quatro elementos do processo de mudança. Por exemplo, Ezzamel, Robson e Stapleton (2012) refinam nosso entendimento sobre a interação entre as pressões externas e internas para introduzir mudanças, explorando as tensões que surgiram entre a nova lógica de negócios, a lógica profissional predominante e a lógica de governança no campo da educação no Reino Unido. Eles descobriram que lógicas concorrentes em um campo impactam as práticas orçamentárias e a interpretação dos resultados orçamentários.

Hyvönen *et al.* (2012) baseiam-se no conceito de empreendedorismo institucional para estudar o papel de atores e agências em mudanças institucionais no nível do campo organizacional, explorando o surgimento de centros de serviços compartilhados contábeis no setor municipal da Finlândia. Eles concluem que os empreendedores institucionais operam, simultaneamente, em níveis diferentes, no nível do campo organizacional os empreendedores institucionais precisam interagir com outros atores que compartilham os mesmos interesses e, no nível da organização, precisam encontrar públicos críticos que sejam receptivos à sua agenda de mudanças.

Os elementos internos idiossincráticos do processo de mudança são os itens que compõem a dinâmica intra organizacional. Liguori e Steccolini (2012) exploram essa questão com o objetivo de explicar por que, no processo de mudança contábil, as organizações que enfrentam pressões ambientais externas semelhantes mostram resultados diferentes de mudança. Os autores utilizam a teoria do Arquétipo (Greenwood & Hinings, 1996) para realizar este estudo. Liguori e Steccolini (2012, p. 27) concluem com seu estudo que “a mudança contábil pode ser provocada por estímulos externos, mas, uma vez que a mudança é provocada, os resultados da mudança são explicados pela dinâmica das condições intra organizacionais”. Outro exemplo de pesquisa que explica a importância de elementos internos no processo de mudança é o estudo de Jansen (2011) que explora os efeitos do estilo de liderança dos gestores no processo de mudança da contabilidade gerencial.

O processo de institucionalização também atraiu considerável atenção na literatura recente. Dambrin *et al.* (2007) exploram a questão da institucionalização estudando o processo pelo qual uma mudança na lógica institucional de um campo organizacional se difunde por meio do sistema de controle gerencial de uma empresa. Este artigo é baseado na abordagem desenvolvida por Hasselbladh e Kallinikos (2000). Essa estrutura sugere o estudo da mudança da contabilidade gerencial como um processo institucional baseado nos conceitos de ideais, discursos e técnicas de controle. Dambrin *et al.* (2007) concluem que a institucionalização é concluída apenas se ideais, discursos e técnicas forem coerentes. Embora essa literatura recente refine nossa compreensão sobre esses quatro elementos do processo de mudança, esses estudos tendem a se concentrar apenas em um aspecto do processo de mudança. Entendemos as contribuições e os motivos para adotar essa abordagem devido à natureza interpretativa da explicação do processo de mudança da contabilidade gerencial com base no modelo de padrões, no qual o pesquisador busca a generalização teórica (Scapens, 1990, 2004). No entanto, este documento desafia essa abordagem ao propor que, para fornecer análise e entendimento holísticos sobre o processo de mudança da contabilidade gerencial e seus resultados em uma organização, seja necessário explicar e entender os quatro elementos acima e como eles interagem entre si. Em outras palavras, se um estudo pretende fornecer uma descrição completa e entender o processo de mudança da contabilidade gerencial de uma organização, argumenta-se que o pesquisador deve recorrer aos quatro elementos de mudança acima para conseguir atingir esse objetivo.

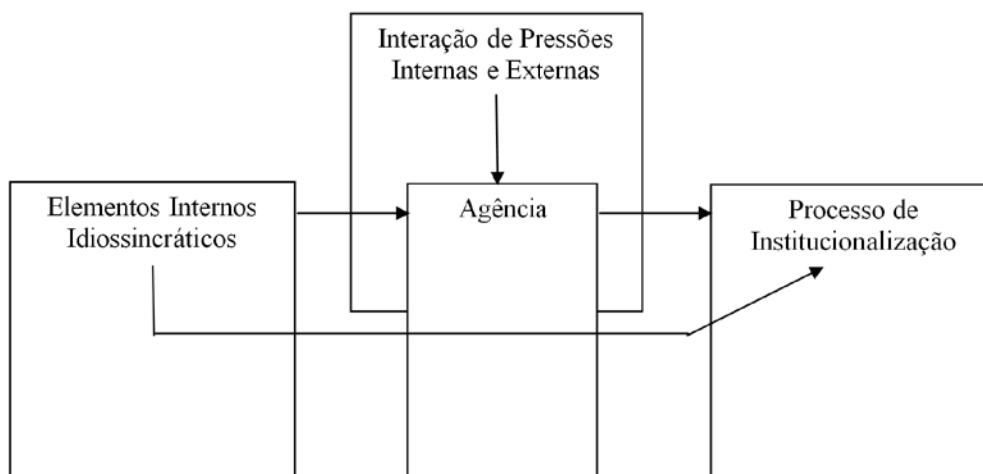
A estrutura de Burns e Scapens (2000) foi amplamente adotada para explicar as mudanças da contabilidade gerencial. Em uma revisão, no entanto, Scapens (2006) criticou essa estrutura por ignorar questões sobre a interação entre instituições internas e externas, a importância da confiança nos contadores, o impacto dos circuitos de poder e o papel da agência na mudança institucional. Embora vários estudos anteriores tenham se inspirado nessas teorias individualmente para estudar a mudança na contabilidade gerencial, agora há um reconhecimento crescente de que a mudança é complexa e, portanto, há a necessidade de integrar ideias de diferentes perspectivas teóricas (Nor-Aziah & Scapens, 2007, Ribeiro & Scapens, 2006, Sharma *et al.*, 2010, Busco & Scapens, 2011, Hopper & Major, 2007).

Hopper e Major (2007) é um dos poucos estudos (ver também Sharma *et al.*, 2010) que explicam os quatro elementos do processo de mudança da contabilidade gerencial de forma integrada (no entanto, eles não reconhecem explicitamente esses quatro elementos de mudar como a chave para entender a mudança). Hopper e Major (2007) fornecem lições úteis, explicando que as pressões institucionais e técnicas estão entrelaçadas e causam impacto no processo de mudança da contabilidade gerencial (Cruz, Major & Scapens, 2009). Além disso, eles enfatizam a importância de estudar lutas e conflitos de poder no nível intra organizacional. Devido à importância deste estudo, inicialmente consideramos adotar o modelo de Hopper e Major (2007) como o enquadramento teórico deste estudo, porém, após a reflexão, decidimos contra ele por dois motivos principais.

Primeiro, Hopper e Major (2007) recorrem extensivamente à nova sociologia institucional (NEI), mas não explicitamente à velha economia institucional (OIE). Como consequência, eles negligenciaram conceitos importantes, como aprisionamento e dependência das ações passadas (Ribeiro & Scapens, 2006; Schreyögg & Sydow, 2011). Segundo, sua estrutura não lida completamente com a questão do paradoxo da agência incorporada. Hopper e Major (2007) se valeram da teoria do Processo de Trabalho para explicar o papel da agência no processo de mudança usando o conceito de *práxis*. Ao adotar essa abordagem, eles foram capazes de explicar como as lutas na produção sobre a questão material, autonomia, auto identidade e rivalidade interprofissional afetaram a mudança contábil. No entanto, essa visão pode ser considerada muito estreita se se levar em consideração que Seo e Creed (2002) sugerem que a *práxis* será ativada por quatro fontes de contradições: ineficiência, não adaptabilidade, incompatibilidade interinstitucional e interesses desalinhados.

Outras tentativas de fornecer um modelo integrado para explicar as mudanças da contabilidade gerencial foram discutidas (por exemplo, ter Bogt & Scapens, 2019). Entre essas tentativas, o trabalho de Wanderley *et al.* (2011) sugere a integração de três estruturas diferentes, a saber: Burns e Scapens (2000); Seo e Creed (2002); e Dillard *et al.* (2004). Embora Wanderley *et al.* (2011) discutam e apresentem proposições interessantes sobre como explorar as mudanças na contabilidade gerencial, o presente artigo diferencia o trabalho de Wanderley *et al.* (2011), propondo uma estrutura 'esquelética', que tem o potencial de ajudar os pesquisadores a explicar e racionalizar as mudanças da contabilidade gerencial, sem as restrições de seguir uma maneira teórica específica de ver o mundo. Isso é, particularmente, importante, pois a teoria Institucional está em constante evolução. Portanto, limitar a percepção teórica dos pesquisadores sobre o fenômeno da mudança contábil parece contraditório com a natureza da construção social da teoria institucional.

Em suma, a pesquisa institucional sobre mudanças na contabilidade gerencial foi realizada em três abordagens ou níveis de análise. Primeiro, a abordagem em nível macro, com foco nas mudanças desencadeadas por choques exógenos. Segundo, a mesoanálise procura explicar as mudanças causadas pelas contradições e pressões no campo. Finalmente, a terceira abordagem concentra-se na dinâmica intraorganizacional que influencia o processo de mudança. Na mesma linha que Scapens (2006), concluímos que a pesquisa institucional sobre contabilidade gerencial fornece uma compreensão abrangente da complexidade dos processos que moldam as práticas contábeis gerenciais. Sugerimos, então, que essa complexidade de processos envolvidos no processo de mudança englobe quatro elementos principais (veja acima) que, juntos, podem explicar completamente o processo de contabilidade gerencial em uma organização. Como resultado, propõe-se um modelo de processo para explicar e estudar as mudanças da contabilidade gerencial em uma organização (veja a figura 1).



**Figura 1.** Modelo de Processo de Mudança na Contabilidade Gerencial

Esse modelo mostra que o processo de mudança na contabilidade gerencial é desencadeado pela interação de pressões internas e externas por mudanças. Essas pressões ambientais externas e pressões intra organizacionais, ao longo do tempo, gerarão contradições institucionais (Seo & Creed, 2002). O acúmulo de contradições pode criar conflitos entre os atores organizacionais e gerar condições para que a mudança institucional ocorra, permitindo que a agência introduza mudanças. O papel da agência no processo de mudança também é moldado pelos chamados elementos internos idiossincráticos, pois as pressões ambientais são filtradas pelas organizações por meio de um processo interno (os elementos internos idiossincráticos) de interpretação e atribuição de significado. Como consequência, os elementos internos idiossincráticos atuam como precipitadores de mudanças e/ou mobilizadores (Greenwood & Hinings, 1996). Os elementos internos idiossincráticos também moldam o processo de difusão e institucionalização da prática introduzida na organização (Scapens, 2006).

#### 4. Comentários finais

A teoria Institucional forneceu as lentes para alcançar nosso objetivo. Embora a literatura existente sobre teoria Institucional tenha fornecido explicações detalhadas do processo de mudança na contabilidade gerencial, ela não conseguiu identificar e explicar os elementos principais que podem fornecer uma compreensão holística e sistêmica do processo de mudança da contabilidade gerencial (Wanderley & Cullen, 2012). Essa observação é semelhante à de Ezzamel, *et al.* (2012, p. 282), que afirmam que “o interesse recente em ‘mudança da contabilidade gerencial’ prometeu um quadro de referência mais dinâmico, embora até agora esse modelo de mudança não tenha sido claramente definido”. Como consequência, com o esforço de compreender o processo de mudança da contabilidade gerencial em uma organização de maneira holística e sistemática, este artigo revisitou as contribuições da teoria Institucional sobre o tema da mudança, em particular a que baseou nosso estudo em Scapens (2006), a fim de identificar os principais elementos capazes de explicar e entender as mudanças da contabilidade gerencial de uma organização.

Este artigo contribui para a literatura sobre mudança na contabilidade gerencial, consolidando o entendimento institucional de que, ao estudar a mudança da contabilidade gerencial, pesquisadores e profissionais precisam entender os processos pelos quais as práticas de contabilidade gerencial mudam e como elas são moldadas pelas amplas influências externas, bem como pela influências internas sistemáticas e mais idiossincráticas (Scapens, 2006). Ao fazer isso, argumenta-se neste artigo que, para fornecer uma explicação completa do processo de mudança na contabilidade gerencial, quatro elementos devem ser levados em consideração: (1) a interação das pressões internas e externas; (2) os elementos internos idiossincráticos da mudança; (3) agência; e (4) o processo de institucionalização. Esses quatro elementos de mudança têm o potencial de resumir e explicar completamente as complexidades da mudança da contabilidade gerencial em uma organização. Como consequência, a teorização e explicação das mudanças da contabilidade gerencial de uma organização podem compreender a identificação e explicação desses quatro elementos de mudança. No entanto, a teorização e explicação da mudança da contabilidade gerencial usando esses quatro elementos deve ser realizada de maneira integrada, pois esses elementos são interconectados e inter-relacionados.

Embora tenha sido reconhecido na literatura que esses quatro elementos-chave são importantes para entender e explicar as mudanças na contabilidade gerencial, estudos institucionais anteriores falharam em considerar explicitamente como eles podem ser integrados em uma estrutura para teorizar e explicar as mudanças na contabilidade gerencial. Para resolver essa situação, este artigo propôs um modelo processual baseado nos quatro elementos da mudança e em suas interconexões para explicar a mudança na contabilidade gerencial em uma organização. Esse modelo proposto é oferecido como um guia sugerido pelo qual futuros pesquisadores poderão examinar sistematicamente como as práticas de contabilidade gerencial são moldadas pelos fatores intra organizacionais e interorganizacionais envolvidos no processo de mudança, enfatizando os quatro elementos da mudança.

Em termos de contribuição prática, a pesquisa pode afastar os gerentes de suas atividades diárias de implementação e permitir que eles vejam como as mudanças na contabilidade gerencial foram operacionalizadas em sua organização a partir de uma perspectiva mais ampla. Para os profissionais, é importante reconhecer que as instituições são importantes nos níveis inter (econômico e político; e no campo organizacional) e intra organizacional. No nível intra organizacional, as instituições, assumidas como premissas garantidas e a dinâmica interna existente, podem ter um impacto direto e importante no sucesso ou fracasso de um programa de mudança. Portanto, é a interseção e interação das duas forças (contexto institucional e atores organizacionais) que a direção da mudança pode ser moldada.

Em termos de pesquisas futuras, o novo arcabouço teórico desenvolvido pode ser usado para explorar processos de mudança da contabilidade gerencial em várias organizações, uma vez que a validade do arcabouço teórico apresentado neste artigo seria bastante aprimorada se apoiada por estudos empíricos de mudança na contabilidade organizacional e gerencial. Além disso, o modelo poderia ser estendido ainda mais para incluir aspectos de recursividade, pois, conforme descrito por Dillard *et al* (2004), os critérios e práticas no nível intra organizacional influenciam os critérios e práticas no nível do campo organizacional, bem como no nível econômico e político.

Embora pesquisas futuras sobre o processo de mudança da contabilidade gerencial possam se beneficiar da adoção de uma abordagem qualitativa, o modelo de processo proposto pode ter implicações importantes para estudos tradicionais de mudança contábil gerencial em larga escala, baseados em métodos quantitativos. No entanto, investigar o processo de mudança na contabilidade gerencial no nível intra organizacional coloca certos desafios metodológicos para os estudos com base em dados quantitativos. Pode ser possível que estudos quantitativos considerem efeitos no processo de mudança na contabilidade gerencial, incluindo algumas medidas indiretas ou *proxies* que não representam adequadamente esses efeitos. É improvável que essas medidas capturem todas as implicações do processo de mudança como um processo mais contínuo e podem sub-representar a complexidade e a natureza dinâmica desse fenômeno.

O modelo processual baseado nos quatro elementos da mudança é proposto como uma estrutura 'esquelética', ou seja, um modelo genérico que pode fornecer aos pesquisadores apoio para racionalizar e explicar o processo de mudança. Essa estrutura 'esquelética' fornece os ossos (estrutura) e os futuros pesquisadores inserirão a 'carne' de acordo com cada caso para entender o processo de mudança na contabilidade gerencial. Portanto, o modelo proposto está aberto a outras abordagens teóricas para fazer sentido e racionalizar os quatro elementos de mudança.

## Referências

- Abrahamsson, G., & Gerdin, J. (2006). Exploiting institutional contradictions: The role of management accounting in continuous improvement implementation. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2). doi: doi.org/10.1108/11766090610670668
- Ax, C., & Bjornenak, T. (2007). Management Accounting Innovations: Origins and Diffusion. In T. Hopper, R. W. Scapens, & D. Northcott (Eds.), *Issues in management accounting* (3rd ed., pp. 357-376). Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- Battilana, J., Leca, B., & Boxenbaum, E. (2009). How Actors Change Institutions: Towards a Theory of Institutional Entrepreneurship. *The Academy of Management Annals*, 3(1), pp. 65-107. doi: doi.org/10.1080/19416520903053598.
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), pp. 2-20. doi: 10.1016/j.bar.2008.09.001.
- Bromwich, M., & Scapens, R. W. (2016). Management Accounting Research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 31, pp. 1-9. doi:https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.03.002.
- Burns, J. (2000). The dynamics of accounting change Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), pp. 3-25. doi: doi.org/10.1108/09513570010353710.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An Institutional Perspective of Accountants' New Roles - the Interplay of Contradictions and Praxis. *European Accounting Review*, 14(4), pp. 725-757. doi: doi.org/10.1080/09638180500194171.
- Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. W. (1999). Management Accounting Change in the UK. *Management Accounting*, 77(3), pp. 28-30.
- Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. W. (2003). *The challenge of management accounting change: behavioural and cultural aspects of change management*. London: Elsevier.
- Burns, J., & Nielsen, K. (2006). How do Embedded Agents Engage in Institutional Change? *Journal of Economics Issues*, 40(2), pp. 449-456. doi: doi.org/10.1080/00213624.2006.11506923.
- Burns, J., & Quinn, M. (2011). The routinisation of management controls in software. *Journal of Management Control*, 22(1), pp. 5-24. doi: doi.org/10.1007/s00187-011-0128-5.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25. doi: https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119
- Busco, C. (2006). Interpreting Management Accounting Systems within Processes of Organisational Change. In Z. Hoque (Ed.), *Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues* (pp. 223-245). London: Spiramus Press.

- Busco, C., Quattrone, P., & Riccaboni, A. (2007). Management Accounting: Issues in interpreting its nature and change. *Management Accounting Research*, 18(2), pp. 125-149. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2007.04.003.
- Busco, C., Riccaboni, A., & Scapens, R. W. (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, 17(1), pp. 11-41. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2005.08.001.
- Busco, C., & Scapens, R. W. (2011). Management accounting systems and organisational culture Interpreting their linkages and processes of change. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(4), pp. 320-357. doi: doi.org/10.1108/11766091111189873.
- Carruthers, B. G. (1995). Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), pp. 313-328. doi: doi.org/10.1016/0361-3682(95)96795-6.
- Callado, A. A. C., & Pinho, M. A. B. (2014). Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(2), pp. 119-137.
- Coad, A. F., & Herbert, I. P. (2009). Back to the future: New potential for structuration theory in management accounting research? *Management Accounting Research*, 20(3), pp. 177-192. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2009.02.001.
- Cruz, I., Major, M., & Scapens, R. W. (2009). Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(1), pp. 91-117. doi: doi.org/10.1108/09513570910923024.
- Dambrin, C., Lambert, C., & Sponem, S. (2007). Control and change-Analysing the process of institutionalisation. *Management Accounting Research*, 18(2), pp. 172-208. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2007.02.003.
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), pp. 506-542. doi: doi.org/10.1108/09513570410554542.
- DiMaggio, P. (1988). Interest and agency in institutional theory. In L. G. Zucker (Ed.), *Institutional patterns and organizations* (pp. 3-22). Cambridge, MA: Ballinger.
- Englund, H., & Gerdin, J. (2011). Agency and structure in management accounting research: Reflections and extensions of Kilfoyle and Richardson. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(6), pp. 581-592. doi: doi.org/10.1016/j.cpa.2011.03.002.
- Englund, H., & Gerdin, J. (2018). Management accounting and the paradox of embedded agency: A framework for analyzing sources of structural change. *Management Accounting Research*, 38, pp. 1-11. doi: https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.12.001
- Englund, H., Gerdin, J., & Burns, J. (2011). 25 Years of Giddens in accounting research: Achievements, limitations and the future. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), pp. 494-513. doi: doi.org/10.1016/j.aos.2011.10.001.
- Espejo, M. M. D. S. B., & Eggert, N. S. V. (2017). Não deu certo por quê? Uma aplicação empírica da extensão do modelo de Burns e Scapens no âmbito da implementação de um departamento de controladoria. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 28(73), pp. 43-60. doi: 10.1590/1808-057x201702820.
- Ezzamel, M., Robson, K., & Stapleton, P. (2012). The logics of budgeting: Theorization and practice variation in the educational field. *Accounting, Organizations and Society*, 37(5), pp. 281-303. doi: doi.org/10.1016/j.aos.2012.03.005.
- Giddens, A. (1976). *New rules of sociological method: a positive critique of interpretative sociologies*. London: Hutchinson.

- Giddens, A. (1979). *Central problems in social theory: action, structure and contradiction in social analysis*. Basingstoke: Macmillan.
- Giddens, A. (1984). *The constitution of society*. Cambridge: Polity Press.
- Greenwood, R., Díaz, A. M., Li, S. X., & Lorente, J. C. (2010). The multiplicity of institutional logics and the heterogeneity of organizational responses. *Organization Science*, 21(2), pp. 521-539. doi: doi.org/10.1287/orsc.1090.0453.
- Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1996). Understanding Radical Organizational Change: Bringing together the Old and the New Institutionalism. *The Academy of Management Review*, 21(4), pp. 1022-1054. doi: doi.org/10.5465/amr.1996.9704071862.
- Greenwood, R., & Suddaby, R. (2006). Institutional Entrepreneurship in Mature Fields: the Big Five Accounting Firms. *Academy of Management Review*, 49(1), pp. 27-48. doi: doi.org/10.5465/amj.2006.20785498.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2006). Evaluating Management accounting change according to the institutional theory approach a case study of a Brazilian Bank. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 2(3), pp. 196-228. doi: doi.org/10.1108/18325910610690063.
- Hardy, C., & Maguire, S. (2008). Institutional Entrepreneurship. In R. Greenwood, R. Suddaby, C. Oliver, & K. Sahlin-Anderson (Eds.), *Handbook of Organizational Institutionalism* (pp. 198-217). New York: Sage.
- Herbert, I. P., & Seal, W. B. (2012). Shared services as a new organisational form: Some implications for management accounting. *British Accounting Review*, 44(2), pp. 83-97. doi: doi.org/10.1016/j.bar.2012.03.006.
- Hiebl, M. R. W. (2018). Management accounting as a political resource for enabling embedded agency. *Management Accounting Research*, 38, pp. 22-38. doi: https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.03.003.
- Hopper, T., & Major, M. (2007). Extending Institutional Analysis through Theoretical Triangulation: Regulation and Activity Based Costing in Portuguese Telecommunications. *European Accounting Review*, 16(1), pp. 59-97. doi: doi.org/10.1080/09638180701265879.
- Hyvönen, T., Järvinen, J., Oulasvirta, L., & Pellinen, J. (2012). Contracting out municipal accounting: the role of institutional entrepreneurship. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(6), pp. 944-963. doi: doi.org/10.1108/09513571211250198.
- Hyvönen, T., Järvinen, J., Pellinen, J., & Rahko, T. (2009). Institutional Logics, ICT and Stability of Management Accounting. *European Accounting Review*, 18(2), 241-275. doi: doi.org/10.1080/09638180802681511.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1990). The Process of Change in Management Accounting: Some Field Study evidence. *Management Accounting Research*, 1(1), pp. 3-19. doi: doi.org/10.1016/S1044-5005(90)70042-X.
- Jacobs, K. (2009). Beyond commercial in confidence: accounting for power privatisation in Victoria. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(8), pp. 1258-1283. doi: doi.org/10.1108/09513570910999300.
- Jansen, E. P. (2011). The effect of leadership style on the information receivers' reaction to management accounting change. *Management Accounting Research*, 22(2), pp. 105-124. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.001.
- Jarvenpaa, M. (2009). The institutional pillars of management accounting function. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(4), pp. 444 - 471. doi: doi.org/10.1108/18325910910994676.



- Johansson, I.-L., & Baldvinsdottir, G. (2003). Accounting for trust: some empirical evidence. *Management Accounting Research*, 14(3), pp. 219-234. doi: doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00045-3.
- Johansson, T., & Siverbo, S. (2009). Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change. *Management Accounting Research*, 20(2), pp. 146-162. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2008.12.001.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- Kaghan, W., & Lounsbury, M. (2011). Institutions and work. *Journal of Management Inquiry*, 20(1), pp. 73-81. doi: doi.org/10.1177/1056492610387222.
- Kreuzberg, F., Beck, F., & Lavarda, C. E. F. (2016). Orçamento Base Zero: um Estudo de Caso sob a Perspectiva da Teoria Institucional. *Contabilidade Vista & Revista*, 27(3), pp. 32-60.
- Kholeif, A. O. R., Abdel-Kader, M., & Sherer, M. (2007). ERP customization failure: Institutionalized accounting practices, power relations and market forces. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(3). doi: doi.org/10.1108/18325910710820292.
- Lawrence, T. B., Suddaby, R., & Leca, B. (2009). Introduction: theorizing and studying institutional work. In T. B. Lawrence, R. Suddaby, & B. Leca (Eds.), *Institutional work: actors and agency in institutional studies of organizations* (pp. 1-27). Cambridge: Cambridge University Press.
- Leonel-Junior, R.D.S.; & Cunha, C.R.D. (2012). Atores, trabalho institucional e a institucionalização da estratégia de diversificação em uma cooperativa agroindustrial. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 10(1), pp. 81-98. doi: 10.4013/base.2013.101.07.
- Liguori, M. (2012). The Supremacy of the Sequence: Key Elements and Dimensions in the Process of Change. *Organization Studies*, 33(4), pp. 507-539. doi:10.1177/0170840612443457.
- Liguori, M., & Steccolini, I. (2012). Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(1), pp. 27-70. doi: doi.org/10.1108/09513571211191743.
- Lok, J. (2010). Institutional logics as identity projects. *Academy of Management Journal*, 53(6), pp. 1305-1335. doi: doi.org/10.5465/amj.2010.57317866.
- Lounsbury, M. (2007). A Tale of Two Cities: Competing Logics and Practice Variation in the Professionalizing of Mutual Funds. *The Academy of Management Journal*, 50(2), pp. 289-307. doi: doi.org/10.5465/amj.2007.24634436.
- Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4-5), pp. 349-361. doi: doi.org/10.1016/j.aos.2007.04.001.
- Lounsbury, M., & Crumley, E. T. (2007). New practice creation: An institutional perspective on innovation. *Organization Studies*, 28(7), pp. 993-1012. doi: doi.org/10.1177/0170840607078111.
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18(1), pp. 76-101. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2006.06.006.
- Ma, Y., & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39(5), pp. 473-495. doi: doi.org/10.1080/00014788.2009.9663379.
- Maguire, S., Hardy, C., & Lawrence, T. B. (2004). Institutional entrepreneurship in emerging fields: HIV/AIDS treatment advocacy in Canada. *Academy of Management Journal*, 47(5), pp. 657-679. doi: doi.org/10.5465/20159610.

- Marginson, D., & Ogden, S. (2005). Managers, budgets and organisational change: unbundling some of the paradoxes. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(1), 45 - 61. doi: doi.org/10.1108/18325910510635281.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), pp. 340-363. doi: doi.org/10.1086/226550.
- Modell, S. (2019). Constructing institutional performance: a multi-level framing perspective on performance measurement and management. *Accounting and Business Research*, 49(4), pp. 428-453. doi:10.1080/00014788.2018.1507811.
- Modell, S., & Wiesel, F. (2008). Marketization and performance measurement in Swedish central government: A comparative institutionalist study. *Abacus*, 44(3), pp. 251-283. doi: doi.org/10.1111/j.1467-6281.2008.00262.x.
- Moll, J., & Hoque, Z. (2011). Budgeting for legitimacy: The case of an Australian university. *Accounting, Organizations and Society*, 36(2), pp. 86-101. doi: doi.org/10.1016/j.aos.2011.02.006.
- Nor-Aziah, A. K., & Scapens, R. W. (2007). Corporatisation and accounting change: The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18(2), pp. 209-247. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2007.03.003.
- Oliver, C. (1991). Strategic Responses to Institutional Processes. *The Academy of Management Review*, 16(1), pp. 145-179. doi: doi.org/10.5465/amr.1991.4279002.
- Pache, A. C., & Santos, F. (2010). When worlds collide: The internal dynamics of organizational responses to conflicting institutional demands. *Academy of Management Review*, 35(3), pp. 455-476. doi: doi.org/10.5465/amr.35.3.zok455.
- Parker, L. D. (2012). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), pp. 54-70. doi: doi.org/10.1016/j.cpa.2011.06.002.
- Powell, W. W., & DiMaggio, P. J. (1991). *The New institutionalism in organizational analysis*. Chicago, Ill.; London: University of Chicago Press.
- Quattrone, P. (2017). Embracing ambiguity in management controls and decision-making processes: on how to design data visualisations to prompt wise judgement. *Accounting and Business Research*, 47(5), pp. 588-612. doi:10.1080/00014788.2017.1320842
- Ribeiro, J. A., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 3(2), pp. 94-111. doi: doi.org/10.1108/11766090610670640.
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22(3), pp. 259-281. doi: doi.org/10.1016/0890-8389(90)90008-6.
- Scapens, R. W. (2004). Doing Case Study Research. In C. Humphrey & B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research : a behind-the-scenes view of using qualitative research methods* (pp. 257-279). Amsterdam; Boston: Elsevier.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), pp. 1-30. doi: doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002.
- Scapens, R. W., & Bromwich, M. (2010). Management Accounting Research: 20 years on. *Management Accounting Research*, 21(4), pp. 278-284. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2010.08.003.
- Scapens, R. W., Ezzamel, M., Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2003). *The future direction of UK management accounting practice*. Amsterdam ; London: Elsevier.
- Schreyögg, G., & Sydow, J. (2011). Organizational path dependence: A process view. *Organization Studies*, 32(3), pp. 321-335. doi: doi.org/10.1177/0170840610397481.

- Seal, W., Berry, A., & Cullen, J. (2004). Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 29(1), pp. 73-92. doi: doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00055-7.
- Seo, M.-G., & Creed, W. E. D. (2002). Institutional Contradictions, Praxis, and Institutional Change: a Dialectical Perspective. *Academy of Management Review*, 27(2), pp. 222-247. doi: doi.org/10.5465/amr.2002.6588004.
- Sharma, U., Lawrence, S., & Lowe, A. (2010). Institutional contradiction and management control innovation: A field study of total quality management practices in a privatized telecommunication company. *Management Accounting Research*, 21(4), pp. 251-264. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2010.03.005.
- Smets, M., Morris, T., & Greenwood, R. (2012). From practice to field: a multi-level model of institutional change. *Academy of Management Journal*, 55(4), pp. 877-904. doi: doi.org/10.5465/amj.2010.0013.
- Soeiro, T., & Wanderley, C. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Revista Organizações & Sociedade*, 26(89), pp. 291-316. doi: 10.1590/1984-9260895.
- Soin, K., Seal, W., & Cullen, J. (2002). ABC and organizational change: an institutional perspective. *Management Accounting Research*, 13(2), pp. 249-271. doi: doi.org/10.1006/mare.2002.0186.
- Steen, M. v. d. (2011). The emergence and change of management accounting routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(4), pp. 502-547. doi: doi.org/10.1108/09513571111133072.
- Taylor, L. C., & Scapens, R. W. (2016). The role of identity and image in shaping management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(6), pp. 1075-1099. doi: 10.1108/AAAJ-10-2014-1835.
- ter Bogt, H. J., & Scapens, R. (2019). Institutions, situated rationality and agency in management accounting. *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, 32(6), pp. 1801-1825. doi:10.1108/AAAJ-05-2016-2578
- Thomas, R., Sargent, L. D., & Hardy, C. (2011). Managing organizational change: Negotiating meaning and power-resistance relations. *Organization Science*, 22(1), pp. 22-41. doi: doi.org/10.1287/orsc.1090.0520.
- Tracey, P., Phillips, N., & Jarvis, O. (2011). Bridging institutional entrepreneurship and the creation of new organizational forms: A multilevel model. *Organization Science*, 22(1), pp. 60-80. doi: doi.org/10.1287/orsc.1090.0522.
- Tsamenyi, M., Cullen, J., & Gonzales, J. M. G. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, 17(4), 409-432. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2006.02.002.
- Van Dijk, S., Berends, H., Jelinek, M., Romme, A. G. L., & Weggeman, M. (2011). Micro-institutional affordances and strategies of radical innovation. *Organization Studies*, 32(11), pp. 1485-1513. doi: doi.org/10.1177/0170840611421253.
- Wagner, E. L., Moll, J., & Newell, S. (2011). Accounting logics, reconfiguration of ERP systems and the emergence of new accounting practices: A sociomaterial perspective. *Management Accounting Research*, 22(3), pp. 181-197. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2011.03.001.
- Wanderley, C. A., Miranda, L. C., Meira, J. M., & Cullen, J. (2011). Management accounting change: a model based on three different theoretical frameworks. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, 8(2), pp. 111-121. doi: 10.4013/base.2011.82.01.
- Wanderley, C. d. A., & Cullen, J. (2012). A case of management accounting change: the political and social dynamics. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23(60), pp. 161-172. doi:http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772012000300002.

- Weber, M. (1958). *The Protestant ethic and the spirit of capitalism*. New York: Scribner.
- Weber, M. (1961). *General economic history*. New York: Collier Books.
- Weber, M., & Roth, G. (1968). *Economy and society : an outline of interpretive sociology*. New York: Bedminster.
- Yazdifar, H., Askarany, D., Askary, S., & Daneshfar, A. (2005). Power and Politics and their Interrelationship with Management Accounting Change. *International Journal of Knowledge, Culture and Change Management*, 5(5), 149-158.
- Yazdifar, H., Askarany, D., Askary, S., & Daneshfar, A. (2005). Power and Politics and their Interrelationship with Management Accounting Change. *International Journal of Knowledge, Culture and Change Management*, 5(5), pp. 149-158.
- Yazdifar, H., & Tsamenyi, M. (2005). Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(2), pp. 180 - 198. doi: doi.org/10.1108/18325910510635353.
- Yazdifar, H., Zaman, M., Tsamenyi, M., & Askarany, D. (2008). Management accounting change in a subsidiary organisation. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(3), pp. 404-430. doi: doi.org/10.1016/j.cpa.2006.08.004.