

## A ABORDAGEM DA VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL NA INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE E CONTROLO DE GESTÃO CONTRIBUTOS TEÓRICOS

*Ana Maria Dias Simões*

*José Azevedo Rodrigues*

*Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL)*

### RESUMO:

A investigação em contabilidade e controlo de gestão tem sido desenvolvida à luz de três paradigmas teóricos, a saber: positivista, interpretativo e crítico. Este artigo aborda a teoria institucional enquanto teoria social usada pela perspectiva teórica interpretativa para estudar a contabilidade. Para além de reunir um conjunto de contributos teóricos, este artigo tem como objectivos apresentar a Velha Economia Institucional e o *framework* teórico de Burns e Scapens (2000) como enquadramentos teóricos para a investigação em contabilidade e controlo de gestão. São também sistematizadas as suas principais limitações e identificadas oportunidades para a realização de novos trabalhos de investigação na contabilidade.

Os resultados obtidos mostram que a Velha Economia Institucional tem proliferado na investigação em contabilidade e controlo de gestão, em particular, a partir da década de 80. Não obstante, e como qualquer outra teoria, a Velha Economia Institucional apresenta limitações que sistematizamos neste artigo. O estudo conclui que a evolução da Velha Economia Institucional, no estudo da contabilidade, está dependente da capacidade dos investigadores em aceitarem investigar e desenvolver as limitações e insuficiências referenciadas, procurando, por um lado, desenvolver a teoria e, por outro, teorizar aquilo que os práticos fazem.

**PALAVRAS-CHAVES:** Investigação em contabilidade e controlo de gestão; Teoria institucional; Velha economia institucional; Estudo da mudança da contabilidade.

### ABSTRACT

Research on management accounting and control has been conducted under three theoretical paradigms: positivist, interpretative and critical. This article approaches the institutional theory as a social theory used by the interpretative perspective to study accounting. Besides gathering a set of theoretical contributions, this article aims to present the Old Institutional Economics and the theoretical framework of Burns and Scapens (2000) as theoretical frameworks for management accounting and control research. Its main limitations and opportunities for further research on accounting are also identified.

Results obtained show that Old Institutional Economics has been proliferating in research of management accounting and control, in particular, in the decade of 80. Notwithstanding, and like any other theory, the Old Institutional Economics presents limitations that we systematize in this article. The study concludes that the evolution of the Old Institutional Economics, in the study of accounting, is dependent on the ability of the researchers on accepting to realize research and develop the limitations and insufficiencies pointed, seeking, on one hand, to develop the theory and, on the other, theorize on what the practitioners do.

**KEY WORDS:** Management accounting and control research; Institutional theory; Old institutional economics; Study of accounting changes.

## 1. INTRODUÇÃO

A década de 80 ficou marcada pela investigação suportada por estudos de caso únicos, relatando as práticas da contabilidade de gestão e as suas consequências não visíveis pela perspectiva positivista. Desde então que a perspectiva interpretativa tem sido defendida por muitos investigadores da contabilidade. Os investigadores interpretativos desenvolvem a sua investigação usando teorias sociais: a teoria institucional, onde se incluem a Velha Economia Institucional (VEI), a Nova Economia Institucional (NEI) e a Nova Sociologia Institucional (NSI); e a teoria das redes de actores. Os investigadores usam estas teorias para, por um lado, explicar as práticas da contabilidade de gestão e, por outro, explicar e modificar as teorias existentes.

Neste artigo exploramos a abordagem institucional da investigação em contabilidade e controlo de gestão, em particular, o uso da VEI e do *framework* de Burns e Scapens (2000) como perspectiva teórica para análise dos processos de mudança da contabilidade. Para um melhor entendimento, comparamos a VEI com outras teorias institucionais rivais, designadamente, com a NSI e com a NEI. Para além de reunir um conjunto de contributos teóricos facultados pela literatura científica internacional, este artigo tem como objectivos apresentar a VEI como *framework* teórico para a investigação em contabilidade e controlo de gestão e sistematizar as suas principais limitações, identificando oportunidades para a realização de novos trabalhos de investigação na contabilidade.

O estudo foi realizado recorrendo à revisão da literatura internacional sobre a investigação em contabilidade e controlo de gestão realizada à luz da teoria institucional, em particular, da VEI.

Para além da introdução, o artigo está estruturado em 6 secções: na primeira, apresentam-se as várias perspectivas teóricas usadas pela investigação em contabilidade e controlo de gestão; as três seguintes apresentam sub-teorias da teoria institucional – a VEI, a NEI e a NSI. Discutem-se depois as principais limitações da VEI e a última secção apresenta as conclusões do estudo.

## 2. PERSPECTIVAS TEÓRICAS NA INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE E CONTROLO DE GESTÃO

Analisando as práticas da contabilidade de gestão, ao longo do tempo, é possível identificar um movimento de mudança de uma visão mecanicista para uma visão pós-mecanicista (Wickramasinghe e Alawattage, 2007).

O termo mecanicista é usado para definir o entendimento convencional da contabilidade de gestão, que emergiu para apoiar a forma mecanicista da empresa que persistiu até à década de 80. Os princípios subjacentes à visão mecanicista da empresa são a mecanização tecnológica da produção e a gestão orientada para a produção. A mecanização tem subjacente o uso da tecnologia para a produção em larga escala. Depois de identificar um mercado-alvo, a empresa investe em tecnologia e os seus esforços direccionam-se para a produção em massa durante um longo período de tempo, com vista a rentabilizar o capital investido. A empresa mecanicista centra-se na produção e não nas necessidades dos clientes. Os processos de produção estandardizados propiciaram a existência de uma contabilidade de gestão centrada nos sistemas de custeio e nos sistemas de controlo orçamental que adequadamente respondiam às necessidades da empresa mecanicista. Estas práticas da contabilidade entraram facilmente nas rotinas organizacionais e rapidamente foram institucionalizadas pelas regras burocráticas e rígidas da empresa mecanicista.

A partir da década de 80, os sistemas de produção passaram a ser “governados” pela tecnologia digital e pela flexibilidade industrial. A empresa pós-mecanicista passou então a oferecer uma grande variedade de produtos, com múltiplas funcionalidades, que podem satisfazer as necessidades dos clientes. A gestão centrada na produção evoluiu para uma gestão orientada para o cliente; e a organização mecanicista e burocrática foi obrigada a privilegiar a flexibilidade e a integração

funcional. Esta mudança do contexto das organizações abriu caminho para o aparecimento de uma nova visão da contabilidade de gestão que resultou na integração das práticas da contabilidade com as dimensões estratégicas do negócio e com a própria gestão.

Este movimento de mudança tem sido estudado pela investigação através de várias perspectivas teóricas. De acordo com Wickramasinghe e Alawattage (2007: 15), as perspectivas são as teorias alternativas capazes de explicar as práticas da contabilidade de gestão. Hopper e Powell (1985) propuseram três paradigmas para investigar a contabilidade – positivista, interpretativa e crítica.

A perspectiva positivista representa a linha de orientação mais clássica e predominante da investigação em contabilidade de gestão (Modell, 2007). As suas fundações teóricas foram construídas a partir da teoria económica neoclássica e da teoria das organizações (Wickramasinghe e Alawattage, 2007). Esta forma de investigar vê a sociedade de forma objectiva, encara o comportamento individual como determinístico, recorre à metodologia positivista para desenvolver investigação (Chua, 1986; Hopper e Powell, 1985; Modell, 2007; Ryan *et al.*, 2002) e privilegia os dados quantitativos e a generalização dos resultados (Chua, 1986; Ryan *et al.*, 2002). Por isso, os investigadores que adoptam esta perspectiva assumem que a contabilidade de gestão funciona de forma independente e desligada da consciência humana e dos imperativos organizacionais. Para eles, a contabilidade de gestão opera no entendimento de que existem relações lineares de causa e efeito e as práticas organizacionais são universais e independentes do contexto, ou seja, funcionam de forma similar em qualquer parte do mundo. O papel da contabilidade de gestão é o de assegurar que os processos organizacionais são executados conforme planeado, ou seja garantindo a eficaz utilização dos recursos em contextos dinâmicos e competitivos. Os investigadores que adoptam uma perspectiva de investigação positivista tendem a suportar os seus trabalhos em teorias com origem na economia neoclássica - a teoria dos custos de transacção e a teoria da agência - ou na teoria contingencial.

Vários teóricos têm criticado as suposições subjacentes ao positivismo (*e.g.*, Baker e Bettner, 1997; Chua, 1986; Hopper e Powell, 1985; Modell, 2007; Ryan *et al.*, 1992; Scapens, 2006). As principais críticas e limitações apontadas foram sistematizadas por Wickramasinghe e Alawattage, (2007):

- O positivismo assume que as práticas da contabilidade de gestão são universais e, por isso, independentes do contexto, ignorando variáveis socioeconómicas, culturais e políticas;
- As organizações assumem uma forma mecanicista, caracterizada por objectivos organizacionais (únicos), uma racional afectação de tarefas e actividades, sistemas e procedimentos *standard* e outros elementos característicos das organizações formais e burocráticas;
- A investigação suportada no positivismo entende os sistemas de controlo como mecanismo eficaz para realizar os objectivos organizacionais;
- Uma outra proposição do positivismo é a de que a contabilidade de gestão produz informação objectiva para a tomada de decisão e para o controlo de gestão. Os críticos do positivismo argumentam que a informação da contabilidade pode também reflectir os interesses das pessoas.

A segunda perspectiva enunciada, a perspectiva interpretativa, parte da suposição que as práticas sociais, incluindo a contabilidade de gestão, não são um fenómeno natural, mas sim um fenómeno socialmente construído (Covaleski *et al.*, 1996; Ryan *et al.*, 2002). A realidade é entendida como o resultado de um processo de construção social e assume-se que os actores sociais podem alterar as regras sociais e as práticas que guiam os seus comportamentos. Segundo Wickramasinghe e Alawattage (2007), a perspectiva interpretativa entende as práticas da contabilidade como o resultado dos significados e das percepções partilhadas pelos actores organizacionais. A década de 80 ficou marcada pela investigação suportada por estudos de caso únicos, relatando as práticas da contabilidade

de gestão e as suas consequências não visíveis pela perspectiva positivista. Desde então que a perspectiva interpretativa tem sido defendida por muitos investigadores da contabilidade.

Os investigadores interpretativos desenvolvem a sua investigação usando teorias sociais: a teoria institucional, onde se incluem a Velha Economia Institucional (VEI), a Nova Economia Institucional (NEI) e a Nova Sociologia Institucional (NSI) (Burns e Scapens, 2000; Moll *et al.*, 2006; Scapens, 2006; Wickramasinghe e Alawattage, 2007); e a teoria das redes de actores (Wickramasinghe e Alawattage, 2007). Os investigadores usam estas teorias para, por um lado, explicar as práticas da contabilidade de gestão e, por outro, explicar e modificar as teorias existentes.

A perspectiva crítica surgiu como resposta às limitações da perspectiva positivista procurando, em simultâneo, resolver resolver insuficiências da perspectiva interpretativa (Chua, 1986; Wickramasinghe e Alawattage, 2007). Os proponentes desta perspectiva analisam a interligação entre a organização e o contexto socioeconómico e histórico, recorrendo a outras ciências sociais como a sociologia, a história, a ciência política, a antropologia entre outras. As teorias desenvolvidas à luz da perspectiva crítica “*see the practices of management accounting beyond of technical boundaries and articulate how and why they are organizationally and socially embedded*” (Wickramasinghe e Alawattage, 2007: 20).

Este artigo explora a abordagem institucional da investigação em contabilidade e controlo de gestão, em particular, o uso da VEI e do *framework* de Burns e Scapens (2000) como perspectiva teórica para análise dos processos de mudança da contabilidade. Para um melhor entendimento, comparamos a VEI com outras teorias institucionais rivais, designadamente, com a NSI e com a NEI.

### **3. A VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL**

#### **3.1. Origens da Velha Economia Institucional**

A Velha Economia Institucional (VEI) tem as suas raízes na tradição institucionalista americana predominante na viragem do século XVIII para o século XIX. As referências mais influentes foram Thorstein Veblen, John Commons e Wesley Mitchell (Burns, 2000; Hodgson, 1998; Scapens, 2006; Moll *et al.*, 2006). Esta abordagem foi a dominante nos departamentos de economia das universidades americanas até pouco depois da 2ª Guerra Mundial e desenvolvida pela comunidade académica durante os anos 20 e 30 (Hodgson, 1998).

Depois dos anos 30, a VEI entrou em declínio. De acordo com a literatura (Hodgson, 1998), a apatia e estagnação da VEI ficou a dever-se, por um lado, à falha na sistematização e viabilização dos seus contributos para a teoria económica e, por outro, à ideia de que a VEI é essencialmente descritiva e ausente de teorização. Mas no entendimento de Hodgson (1998), algumas destas críticas não têm fundamento – em especial os trabalhos de Veblen e Commons dão grande ênfase às actividades de explanação e desenvolvimento de teoria. Para além disso, argumenta Hodgson (1998), os contributos e influências destes teóricos fizeram sentir-se em muitas áreas da economia e mesmo depois da 2ª Grande Guerra. Na sua opinião, as verdadeiras razões do declínio da VEI prendem-se com as profundas mudanças ocorridas nas ciências sociais no período de 1910-1940 e com a ascensão das teorias económicas neoclássicas. A ascensão do uso de técnicas formais e das matemáticas económicas levaram a que o institucionalismo fosse considerado menos rigoroso e, por isso, inferior às alternativas proeminentes naquele período. Já na década de 90, os conceitos e premissas da VEI foram retomados e desenvolvidos por influentes psicólogos e filósofos (*vide* revisão de literatura de Hodgson, 1998).

Os princípios da VEI baseiam-se na rejeição das assumpções ontológicas e epistemológicas subjacentes à teoria económica neoclássica (Burns, 2000; Moll *et al.*, 2006; Scapens, 2006) e na refutação da racionalidade individual (Hodgson, 1998). É considerada como uma perspectiva holística

e multidisciplinar, inspirada em várias áreas das ciências sociais como a sociologia, a política, a lei (Moll *et al.*, 2006), a antropologia e a psicologia (Hodgson, 1998).

A adoção da VEI, como perspectiva teórica para análise dos processos de mudança da contabilidade de gestão, é recente (Burns, 2000) e data do início da década de 90. A investigação desenvolvida sob esta perspectiva teórica trata do estudo do *como* e *porquê* determinados comportamentos ou estruturas emergem, se mantêm ou mudam ao longo do tempo (Moll *et al.*, 2006). São vários os trabalhos de investigação que analisaram os processos de mudança da contabilidade de gestão, à luz desta teoria (*e.g.*, Ahmed e Scapens, 2000, 2003; Burns, 2000; Burns e Scapens, 2000; Burns e Baldvinsdottir, 2005; Burns *et al.*, 2003; Busco *et al.*, 2006; Caccia e Steccolini, 2006; Johansson e Baldvinsdottir, 2003; Lucas e Rafferty, 2008; Lukka, 2007; Nor-Aziah e Scapens, 2007; Ribeiro e Scapens, 2006; Scapens, 1994; Scapens e Jazayeri, 2003; Siti-Nabiha e Scapens, 2005; Soin *et al.*, 2002).

### 3.2. Principais Conceitos: Hábitos, Regras e Instituições

As principais ideias subjacentes à VEI são as instituições, os hábitos e as regras. A VEI procura entender como os hábitos e as regras se transmitem e replicam, e como estruturam a actividade económica. Por isso, esta perspectiva teórica pressupõe uma análise detalhada da evolução de hábitos e regras específicas ao longo do tempo (Hodgson, 1998).

A perspectiva institucionalista parte de ideias gerais, relacionadas com o comportamento humano, com as instituições e com a natureza evolutiva dos processos económicos, para ideias específicas e teorias. Os conceitos de hábitos e de instituições ajudam a ligar o nível de análise mais específico ao nível geral. Contudo, o institucionalismo entende que a ideia do comportamento humano baseado nos hábitos, só por si, não permite passar para uma análise ou teorização operacional. São necessários elementos adicionais. Em particular, é necessário entender como os hábitos colectivos são integrados e/ou reforçados pelas instituições. Deste modo, o institucionalismo parte do abstracto para o concreto e recorre a outras áreas de investigação sobre comportamento dos indivíduos, como a psicologia, a antropologia e a sociologia (Hodgson, 1998).

A VEI oferece, de acordo com Hodgson (1998) uma perspectiva da natureza humana baseada no conceito de hábito. Os hábitos são a base das acções humanas, ou seja, influenciam o comportamento humano. No artigo de 1998, Hodgson apresenta a definição de hábito:

*“Habit can be defined as a largely non-deliberative and self-actuating propensity to engage in a previously adopted pattern of behaviour. A habit is a form of self-sustaining, no reflective behaviour that arises in repetitive situations”* (p. 178).

Enquanto que a Nova Economia Institucional (NEI) assume que os hábitos são a consequência de escolhas racionais, a VEI assume que as escolhas racionais são explicadas pelos hábitos. Para além disso, os hábitos estão ligados ao conhecimento e às crenças, sendo que o essencial das crenças decorre do estabelecimento dos hábitos.

Um outro conceito central da teoria institucional é o conceito de instituição. No contexto da VEI, o conceito de instituição tem sido amplamente definido, por diversos teóricos e investigadores:

*“A way of thought or action of some prevalence and permanence, which is embedded in the habits of a group or the customs of a people”* (definição de Walton Hamilton *in* Burns e Scapens, 2000: 5);

*“Settled habits of thought common to the generality of men”* (definição de Veblen *in* Hodgson, 1998: 179);

“Conjunto de formas de pensar e de fazer num sistema social” (Ribeiro e Scapens, 2006);

“(…) institutions comprise the taken-for-granted assumptions which inform and shape the actions of individual actors. However, at the same time, these taken-for-granted assumptions are themselves the outcome of social actions, i.e. they are social constructed” (Burns e Scapens, 2000: 8);

(…) institutions are the routines which have become dissociated from their historical roots – i.e. over time they have become taken-for-granted” (Scapens, 2006: 17);

“(…) the systems of established and prevalent social rules that structure social interaction” (Hodgson, 2006: 2).

“O conceito de instituição (...) está ligado à ideia de formas de pensar e fazer instituídas, muitas vezes aceites de forma relativamente inconsciente ou automática pelos agentes sociais” (Major e Ribeiro, 2008: 42).

Para o institucionalismo, os hábitos são cruciais para a formação e manutenção das instituições (Hodgson, 1998).

Por fim o conceito de regra (Hodgson, 1998: 185):

“Rules are conditional or unconditional patterns of thought or behaviour which can be adopted either consciously or unconsciously by agents. Generally rules have the form: in circumstances X, do Y. Habits may have a different quality: rule-following may be conscious and deliberative whereas habitual action is characteristically unexamined. Rules do not have a self-actuating or autonomic quality but clearly, by repeated application, a rule can become a habit. (...) habits still have the same general form: in circumstances X, action Y follows”.

Uma das preocupações da VEI é entender como os hábitos e as regras são replicados e transmitidos na sociedade, e como estruturam a actividade económica, havendo por isso necessidade de analisar detalhadamente a evolução de hábitos e de regras específicas, ao longo do tempo (Hodgson, 1998). Foi a partir destes conceitos que Burns e Scapens (2000) desenvolveram um enquadramento teórico, suportado na perspectiva institucional, para estudar as práticas e o processo de mudança da contabilidade. (Burns e Scapens, 2000).

### **3.3. O Enquadramento Teórico de Burns e Scapens**

#### *3.3.1. Uma Perspectiva Institucional da Contabilidade*

Robert Scapens é considerado como o grande impulsionador do uso e do desenvolvimento da teoria institucional no estudo das práticas e do processo de mudança da contabilidade (Wickramasinghe e Alawattage, 2007). Inspirados pela teoria institucional e pelas premissas da VEI (Scapens, 1994), Robert Scapens e John Burns publicaram, em 2000, na *Management Accounting Research* um artigo intitulado “*Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*”, onde propõem um enquadramento teórico para o estudo do processo de mudança da contabilidade de gestão. Ao contrário das teorias neoclássicas que usam a teoria para predizer o futuro, Burns e Scapens procuraram desenvolver um enquadramento teórico que permita entender *como e porquê* se comportam os gestores em relação ao uso da contabilidade de gestão (Burns e Scapens, 2000; Scapens, 2006).

Conforme já referido, o conceito das instituições e da mudança tem sido tratado por três teorias institucionais alternativas: a Nova Economia Institucional, a Velha Economia Institucional e a Nova Sociologia Institucional (Burns e Scapens, 2000; Moll *et al.*, 2006; Scapens, 2006; Wickramasinghe e Alawattage, 2007). O enquadramento teórico de Burns e Scapens (2000) foi desenvolvido a partir da VEI. Os autores argumentam que a VEI é particularmente útil porque se focaliza nas rotinas (termo que substitui o conceito de hábitos) organizacionais e na sua institucionalização. Ora, segundo os autores, o estudo dos processos de mudança da contabilidade de gestão trata da mudança das rotinas organizacionais.

À luz da VEI, os indivíduos operam num contexto social específico, onde as regras e rotinas (mais do que os princípios da racionalidade) influenciam os comportamentos humanos (Ribeiro e Scapens, 2006; Scapens, 2006). O artigo de Burns e Scapens (2000) parte da ideia de que os sistemas e as práticas da contabilidade de gestão são constituídos por regras e rotinas estáveis. Contudo, o *framework* reconhece, também, que as regras e rotinas podem mudar e que tal pode originar processos de mudança.

No enquadramento teórico de Burns e Scapens, as regras são entendidas como os procedimentos formalizados – isto é, “*a forma como as coisas deveriam ser feitas*”. No contexto da contabilidade de gestão, as regras compreendem os sistemas e procedimentos da contabilidade tal como estão definidos (por exemplo, nos manuais).

Por outro lado, as rotinas representam os padrões de pensamento e de acção que são habitualmente adoptados por grupos de indivíduos. Por isso, as rotinas podem ser entendidas como os procedimentos em uso – isto é “*a forma como as coisas são de facto feitas*”. No contexto da contabilidade de gestão, são as práticas actualmente em uso.

A repetição de acções e de comportamentos baseados em regras pode transformá-los em rotinas – neste sentido, as regras são estabelecidas e, através da sua implementação, as rotinas emergem. Contudo, não significa que as rotinas traduzam exactamente as regras inicialmente estabelecidas; o processo de implementação das regras pode originar modificações deliberadas (*e.g.*, resistência) ou inconscientes (*e.g.*, entendimento errado das regras). De uma forma ou de outra, as rotinas serão reproduzidas ao longo do tempo e transmitidas aos novos membros da organização (Burns e Scapens, 2000).

Contudo, o movimento pode ser inverso – ou seja, pode acontecer que as rotinas se instalem sem previamente terem sido definidas as regras. Neste caso, as rotinas estabelecidas podem vir a ser formalizadas em regras. O enquadramento teórico de Burns e Scapens reconhece, por isso, uma inter relação entre regras e rotinas (e não uma relação unívoca). A próxima secção descreve o processo de institucionalização da contabilidade subjacente ao modelo de Burns e Scapens (2000).

### 3.3.2. O Processo de Institucionalização da Contabilidade

#### **A Relação entre as Acções e as Instituições**

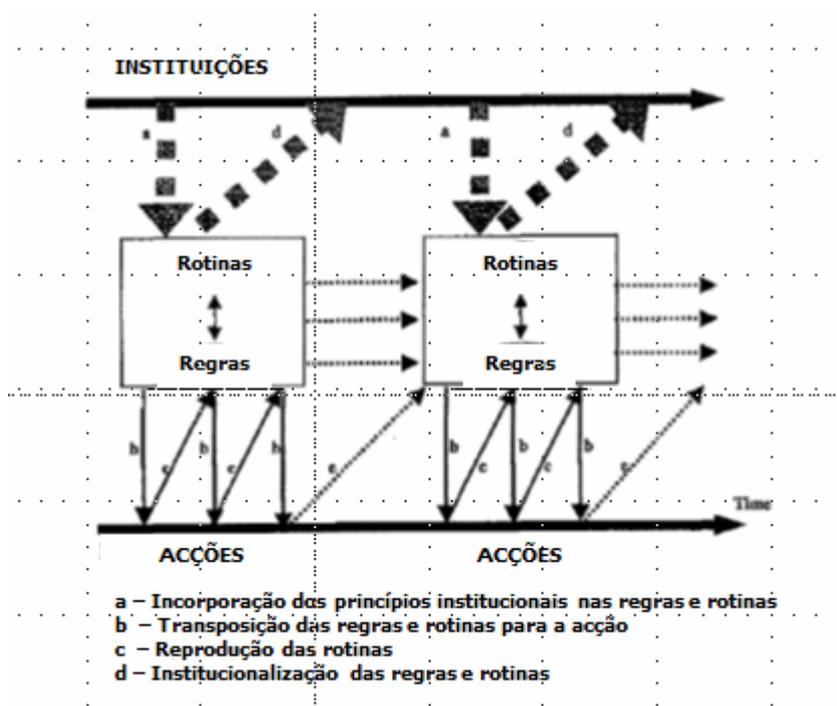
Para a VEI, o conceito de instituição é central para a análise do processo de mudança (Hodgson, 1998). Burns e Scapens (2000) adoptaram a proposta de Walton Hamilton, definindo instituição como “*o modo de pensar ou agir com alguma estabilidade, e que está embebida nos hábitos de um grupo ou nos costumes das pessoas*” (*in* Burns e Scapens, 2000:5); ou “*as formas de pensar que condicionam a forma como as pessoas se comportam*” (Scapens, 2006: 15).

As rotinas são uma importante componente das instituições (Ribeiro e Scapens, 2006). A grande preocupação da investigação suportada pelo *framework* de Burns e Scapens é entender os processos através dos quais as regras e as rotinas da contabilidade de gestão podem ser

institucionalizadas. E entender como as práticas da contabilidade de gestão (ou seja, as rotinas) são influenciadas pelas instituições (Ribeiro e Scapens, 2006). Burns e Scapens (2000) argumentam que mesmo assumindo que as instituições são estáveis, elas podem mudar como resultado das acções humanas, e que as instituições podem influenciar e são influenciadas pelas práticas da contabilidade (ou seja, pelas rotinas).

O enquadramento teórico de Burns e Scapens sistematiza a forma como as acções (realizadas pelos actores individuais, ao longo do tempo), as regras (sistemas e procedimentos formalizados), as rotinas (as práticas em uso), e as instituições se relacionam entre si. Na secção anterior, vimos que a perspectiva institucional entende os sistemas da contabilidade de gestão, como regras, e as práticas, como rotinas. E que regras e rotinas se influenciam mutuamente. No *framework* de Burns e Scapens (2000), os sistemas e as práticas da contabilidade estabelecem a relação entre as acções individuais e as instituições (*vide* figura 1).

Figura 1. O processo de institucionalização



Fonte: Traduzido de Burns e Scapens (2000: 9)

O enquadramento teórico contempla processos sincrónicos e diacrónicos: enquanto que as instituições constroem e moldam as acções individuais de forma sincrónica (isto é, em pontos específicos do tempo), as acções produzem e reproduzem as instituições de forma diacrónica (ou seja, através da influência acumulada ao longo do tempo). Enquanto que os processos de mudança nas instituições ocorrem de tempos em tempos (na figura 1, processos “a” e “d”), a mudança nas acções individuais é um processo continuado ao longo do tempo (na figura 1, processos “a” a “d”). O processo de mudança da contabilidade de gestão é entendido como um processo continuado e ocasionalmente interrompido por eventos discretos, como a introdução de novas técnicas da contabilidade (Modell, 2007).

As instituições e as acções humanas (individuais) interagem através das regras (dos sistemas) e das rotinas (das práticas) (Burns e Scapens, 2000; Scapens, 2006) e através dos processos de incorporação, transposição para a acção, reprodução e institucionalização (Burns e Scapens, 2000). O processo de incorporação (processo “a”) respeita à incorporação dos princípios institucionais nas regras e rotinas. Ou seja, as rotinas existentes irão incorporar os princípios institucionais vigentes e

irão formular novas regras que por sua vez levarão à formulação e reformulação das rotinas. O processo de incorporação baseia-se nos princípios institucionais que transmitem aos actores organizacionais assumpções acerca dos significados, valores e poder.

O segundo processo (“b”) transpõe para a acção, envolvendo os actores da organização, as regras e as rotinas (que, por sua vez, incorporam os princípios institucionais). O processo de transposição para a acção das regras e rotinas pode ser sujeito a resistências, em especial se estas desafiam os significados e valores vigentes e se os actores têm poder suficiente para intervir no processo.

A reprodução (“c”) ocorre quando a repetição dos comportamentos (nas acções do dia a dia), por parte dos actores, leva à reprodução das rotinas. Os processos de transposição para a acção e de reprodução podem implicar transformações nas regras e rotinas, à medida que estas são interpretadas pelos vários actores (Modell, 2007). As rotinas reproduzidas podem não traduzir na íntegra as regras que se procuram implementar. Estas modificações podem ser conscientes (quando os actores colectivamente questionam as regras a implementar) ou inconscientes (quando não existem sistemas para monitorizar a implementação das rotinas ou quando as regras e rotinas não são entendidas ou aceites pelos actores) (Burns e Scapens, 2000).

E, por fim, determinadas regras e rotinas reproduzidas pelos actores individuais serão institucionalizadas (“d”), ou seja, transformam-se em comportamentos colectivos dos actores, e não questionados (são imbuídos pelas instituições). O processo de institucionalização das regras e rotinas implica uma dissociação entre os padrões de comportamento e as circunstâncias históricas particulares em que foram institucionalizadas (Burns e Scapens, 2000; Scapens, 2006). Ou seja, as regras e rotinas assumem-se como um normativo independente dos interesses pessoais dos actores individuais; são instâncias das instituições. E quanto melhor aceites e inquestionáveis forem as instituições, maior a probabilidade desta influenciar as acções dos actores e de criar resistência à mudança.

Os quatro processos (“a”-“d”), referidos anteriormente, formam um ciclo que, através dos processos sincrónicos e diacrónicos, influenciam as actividades e o dia a dia das organizações. A adopção da VEI permite estudar a forma como as regras (os sistemas de contabilidade) e as rotinas (as práticas da contabilidade) evoluem e, por isso, entender melhor o processo de mudança (e de resistência à mudança) da contabilidade de gestão (Scapens, 2006).

O enquadramento teórico de Burns e Scapens (2000) tem suscitado interesse junto da comunidade de investigadores, tendo suportado alguns trabalhos empíricos nos últimos anos (*e.g.*, Burns e Baldvinsdottir, 2005; Burns *et al.*, 2003; Busco *et al.*, 2006; Johansson e Baldvinsdottir, 2003; Lukka, 2007; Nor-Aziah e Scapens, 2007; Siti-Nabiha e Scapens, 2005; Soim *et al.*, 2002).

### **Mudança e Resistência à Mudança**

A mudança e a resistência à mudança, nas práticas da contabilidade de gestão, têm sido temas de grande interesse na investigação recente. Por exemplo, alguns trabalhos de investigação relataram tentativas de implementação de sistemas ou de técnicas da contabilidade de gestão que deram origem a processos de mudança mal sucedidos (*e.g.*, Burns, 2000; Burns *et al.*, 2003; Scapens e Roberts, 1993). Mas, grande parte dos estudos empíricos desenvolvidos à luz da teoria institucional analisa mudanças bem sucedidas nas práticas da contabilidade e controlo de gestão (como por exemplo, a adopção de novas técnicas), e estuda o processo de mudança e a resistência à mudança.

Para a VEI, as instituições são um factor de resistência à mudança. Qualquer novo comportamento, que tente mudar as regras e rotinas existentes, pode ser entendido como uma ameaça pois pode quebrar a estabilidade e a configuração actual das relações de poder (Burns e Scapens, 2000). Por isso, é natural que estes comportamentos encontrem oposição. A resistência à mudança

pode ser originada por: (1) rejeição formal provocada pela competição de interesses; (2) falta de capacidade (conhecimento ou experiência) para implementar a mudança; (3) divergência entre os princípios subjacentes às novas técnicas ou sistemas a implementar, ou entre as rotinas, e instituições actuais.

Mas, outros elementos como o poder, as políticas e a confiança têm sido identificados como factores capazes de influenciar (constranger ou promover) o processo de mudança (*e.g.*, Burns, 2000; Collier, 2001; Johansson e Baldvinsdottir, 2003; Nor-Aziah e Scapens, 2007; Scapens, 2006; Ribeiro e Scapens, 2006; Busco *et al.*, 2006). Estes aspectos têm sido tratados por estudos empíricos que complementam o enquadramento teórico de Burns e Scapens (2000) permitindo um melhor conhecimento do processo de mudança da contabilidade e controlo de gestão.

O enquadramento teórico de Burns e Scapens (2000) reconhece que as organizações podem formalmente aderir a determinadas regras que acabam por não ter impacto efectivo nas acções diárias e que, por isso, não são institucionalizadas (Modell, 2007). Por exemplo, a adopção de determinadas regras pode derivar de influências externas como o desejo de “estar na moda” ou de seguir as recomendações de grupos profissionais dominantes. Estes fenómenos conduzem ao conceito de dissociação, conforme descrito pela NSI, de acordo com o qual as organizações implementam determinadas técnicas ou sistemas de contabilidade e controlo de gestão como resultado de pressões externas de natureza institucional mas sem impacto efectivo no dia a dia das organizações.

Mas, o efeito de dissociação pode resultar de pressões externas (tal como assumido pela NSI) mas também de pressões internas, de que é exemplo, a resistência à mudança por parte de determinados grupos de indivíduos (Dambrin *et al.*, 2007; Modell, 2003; Siti-Nabiha e Scapens, 2005). A investigação mostrou que, por vezes, o processo de mudança decorre à luz das instituições actuais, não embebendo os novos princípios institucionais subjacentes às novas técnicas ou sistemas; a mudança nos sistemas e nas práticas ocorre mas as instituições não mudam (*e.g.*, Nor-Aziah e Scapens, 2007; Siti-Nabiha e Scapens, 2005). Também Caccia e Steccolini (2006) referem que frequentemente se verificam *gaps* entre os efeitos esperados e os efeitos reais das mudanças, e que esse *gap* é o resultado de: (1) existência de *gaps* entre o “desenho” inicial das técnicas e sistemas a implementar e a sua implementação real; (2) a existência de *gaps* entre os usos esperados e os usos reais das ferramentas da contabilidade. Também Burns (2000) concluiu que o poder e as políticas podem ser elementos facilitadores ou constrangedores do processo de mudança.

De qualquer modo, as rotinas que emergem, e que ao longo do tempo venham a ser institucionalizadas (ou seja, que se tornam na “*forma inquestionável de fazer as coisas*”) são mais do que meros procedimentos; representam os comportamentos esperados e definem as relações entre os vários grupos de actores da organização. Por isso, influenciam o dia a dia dos actores e assumem-se como factores de resistência a mudanças futuras. O *framework* de Burns e Scapens (2000) focaliza-se na análise das pressões internas porque os seus autores entendem que só desta forma é possível entender de que modo “*as formas de pensar*” (as instituições), as regras e as rotinas influenciam os processos de mudança da contabilidade e controlo de gestão.

As práticas da contabilidade e controlo de gestão são parte das regras e rotinas organizacionais e dão significado às acções dos actores organizacionais. Por isso, fazem também parte do conhecimento e do saber-fazer da organização – os actores da organização podem mudar, ao longo do tempo, mas as regras e rotinas permanecem (pelo menos até que haja novo processo de mudança com impacto nestas). Por isso, para a VEI, o saber-fazer das organizações não reside nos indivíduos *per se* mas nas regras e nas rotinas institucionalizadas (Moll *et al.*, 2006; Scapens, 2006).

Para a VEI a mudança e a estabilidade não são exclusivos (Burns e Scapens, 2000; Burns, 2000; Lukka, 2007; Moll *et al.*, 2006; Scapens, 2006; Siti-Nabiha e Scapens, 2005) nem independentes (Burns e Scapens, 2000). Se por um lado, a estabilidade e a resistência à mudança são promovidas pela

institucionalização das regras e rotinas, por outro, factores como a inovação, a curiosidade ou eventos discretos no tempo potenciam processos de mudança. Mesmo que, num primeiro momento, as instituições actuais constituam barreiras à implementação de uma nova prática da contabilidade e controlo de gestão, é possível que, à medida que o tempo passa, ocorram mudanças nas práticas da contabilidade e que até venham a ser institucionalizadas (*vide* o estudo de caso de Siti-Nabiha e Scapens, 2005).

Um dos principais contributos da VEI é ver o processo de mudança das instituições como um processo evolucionário e dependente das instituições actuais; a mudança da contabilidade é um processo contínuo e não propriamente um conjunto de eventos discretos ou isolados (Burns e Scapens, 2000; Burns e Vaivio, 2001; Burns *et al.*, 2003; Modell, 2007; Scapens, 2006; Siti-Nabiha e Scapens, 2005).

Burns e Scapens (2000) apresentam três dimensões nas quais os processos de mudança podem ser categorizados: mudança formal / informal; revolucionária / evolucionária; progressiva / regressiva.

A mudança formal ocorre de forma consciente, por norma, através da adopção de novas regras e/ou das acções de um indivíduo ou grupo de indivíduos com influência na organização. A mudança informal decorre de aspectos tácitos e não intencionais, como por exemplo, da adopção de novas rotinas (práticas) que ao longo do tempo provocam efectivamente a mudança das instituições. Por vezes, o processo de mudança acaba por incorporar elementos formais e informais.

Uma mudança revolucionária implica uma interrupção radical com as rotinas e eventualmente com as instituições enquanto que a mudança evolucionária é incremental e menos divergente das rotinas e instituições actuais. Burns e Scapens (2000) alertam que a natureza revolucionária da mudança não tem a ver com os sistemas ou técnicas a implementar mas sim com o potencial impacto que essas práticas podem ter nas instituições. Por exemplo, a adopção do Balanced ScoreCard só por si não classifica o processo de mudança como revolucionário. A natureza evolucionária ou revolucionária do processo de mudança tem a ver com o impacto que a implementação desta técnica tem nas instituições vigentes.

Burns e Scapens (2000) referem ainda que as rotinas da contabilidade e controlo de gestão podem ser institucionalizadas de modo cerimonial ou instrumental. As rotinas institucionalizadas de modo cerimonial são usadas para preservar o *status quo* e o poder ou interesses de determinados indivíduos ou grupos específicos. As rotinas institucionalizadas de modo instrumental têm como finalidade apoiar a tomada de decisão. A forma (cerimonial ou instrumental) como as rotinas da contabilidade são institucionalizadas depende das instituições vigentes; ou seja, a forma como as práticas e a informação da contabilidade são usadas, e o papel desempenhado pelos responsáveis da contabilidade, dependem das instituições vigentes na organização (Siti-Nabiha e Scapens, 2005). Burns e Scapens (2000) referem que o comportamento cerimonial restringe o processo de mudança institucional e, por isso, associam à institucionalização cerimonial das práticas da contabilidade e controlo de gestão, uma mudança do tipo regressiva. A mudança do tipo progressiva está associada ao comportamento instrumental.

#### *Exemplo: adopção do Balanced ScoreCard à luz da VEI*

Para os investigadores inspirados na VEI, a adopção do Balanced ScoreCard (BSC) deve ser entendida tomando em conta o contexto organizacional interno (regras, rotinas e instituições) e externo (os aspectos sociais, económicos e políticos que circundam a organização e a sociedade em que está inserida).

A perspectiva da VEI assume que poderão existir *gaps* entre as prescrições associadas ao BSC e as práticas da organização, dado que, de acordo com esta perspectiva, as acções dos indivíduos são

influenciadas por regras e rotinas (e não pelos princípios da racionalidade e da maximização presentes na literatura prescritiva do BSC).

Para a VEI (e para o enquadramento teórico de Burns e Scapens), a adopção do BSC pode ser vista como uma potencial fonte de resistência e de conflito, em particular, se as mudanças introduzidas desafiarem as rotinas dos actores organizacionais e/ou não forem consistentes com as instituições actuais. O desalinhamento entre as práticas a introduzir e as instituições actuais pode, por exemplo, levar a que as mudanças introduzidas sejam implementadas à luz das instituições actuais, constituindo estas barreiras à mudança. Ou seja, num primeiro momento as instituições actuais são fonte de resistência à mudança mas, à medida que o tempo passa, as novas práticas (com ou sem adaptações) vão sendo introduzidas nas acções diárias dos actores, transformando-se progressivamente em regras e rotinas potencialmente institucionalizadas. O processo de mudança é visto como evolucionário.

Por isso, o sucesso da implementação do BSC dependerá do seu nível de consistência e alinhamento com instituições actuais. Ou seja, dependerá se as normas e valores subjacentes à sua implementação estão ou não de acordo com as normas e valores daqueles que vão implementar e usar o BSC. Se assim não for - ou seja, se a adopção do BSC exigir formas de pensar e de fazer as coisas diferentes das actuais práticas e crenças da organização - então o conflito e a resistência emergirão.

Outros elementos como o poder, as políticas e a confiança (por exemplo, na informação ou nos profissionais da contabilidade) podem assumir-se como factores de constrangimento ou de incitamento à adopção do BSC e à institucionalização dos princípios institucionais que, eventualmente, traga de novo à organização (e.g., Burns, 2000; Busco *et al.*, 2006; Collier, 2001; Ribeiro e Scapens, 2006; Scapens, 2006).

#### 4. A NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL

A Nova Sociologia Institucional (NSI) emergiu em oposição à perspectiva positivista, sendo actualmente considerada como predominante no campo da sociologia (Moll *et al.*, 2006). Os primeiros trabalhos sobre a NSI foram publicados por Meyer e Rowan, em 1977<sup>1</sup>, e por DiMaggio e Powell, em 1983<sup>2</sup>.

A assumpção base da investigação suportada pela NSI é a de que as estruturas e procedimentos desenvolvidos pelas organizações, incluindo as práticas da contabilidade e controlo de gestão, são em grande medida influenciadas por factores externos e não tanto por critérios racionais ou técnicos, como a minimização de custos ou a eficiência (Moll *et al.*, 2006). A NSI focaliza a atenção nas instituições externas (do ambiente organizacional) que influenciam as estruturas e os sistemas organizacionais (Scapens, 2006).

A NSI assume que as organizações, que operam em condições ambientais similares, são sujeitas a pressões externas que reflectem aquilo que se assume como sendo o comportamento adequado, incluindo a escolha e a forma como adoptam as estruturas e os procedimentos internos. Estes tenderão a reflectir as regras, procedimentos, mitos e normas que prevalecem na sociedade (DiMaggio e Powell, 1991b). Ao adoptar os comportamentos apercebidos pela sociedade como “os certos”, as organizações procuram conferir legitimidade às suas acções. Os investigadores da contabilidade têm usado a NSI para explicar a adopção de novas ferramentas da *contabilidade* como forma de responder em conformidade às pressões externas (Moll *et al.*, 2006).

---

<sup>1</sup> Meyer, J. W., e Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structures as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 310-363. Este artigo foi incluído na publicação de Powell e DiMaggio (1991) e encontra-se referenciado na bibliografia em Meyer e Rowan (1991).

<sup>2</sup> DiMaggio, P. J., e Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Journal of Sociology*, 48, 147-160. Este artigo foi incluído na publicação de Powell e DiMaggio (1991) e encontra-se referenciado na bibliografia em DiMaggio e Powell (1991).

Numa primeira fase, a NSI foi essencialmente utilizado em estudos sobre a mudança da contabilidade em organizações sem fins lucrativos (Scapens, 2006). Contudo, vários estudos mostraram já a sua utilidade para a investigação empírica em organizações com fins lucrativos (*e.g.*, Dambrin *et al.*, 2007; Hopper e Major, 2007; Ribeiro e Scapens, 2006; Siti-Nabiha e Scapens, 2005; Tsamenyi *et al.*, 2006).

### **A relação entre as instituições externas e as organizações**

A NSI baseia-se na ideia de que as organizações estão ligadas e são marcadamente influenciadas pelos múltiplos aspectos do ambiente externo em que operam. Os teóricos da NSI alegam que as estruturas organizacionais são o resultado de pressões ambientais (de natureza sociológica) e que estas, mais do que os factores internos, determinam a diversidade das organizações (Scott, 1991). Exemplos destes factores ambientais são as pressões legais e competitivas, as exigências dos constituintes influentes e os requisitos das entidades reguladoras. Segundo a NSI, se as organizações não responderem às expectativas e exigências originadas pelas pressões externas institucionais, estarão a colocar em causa a sua sobrevivência (Scapens, 2006; Major e Ribeiro, 2008).

Para além destes aspectos, os teóricos da NSI apontam ainda a importância da cultura na explicação da forma como o ambiente exerce pressão e afecta as estruturas e sistemas organizacionais (*e.g.*, Scott, 1991). Para estes teóricos, a cultura é mais do que um conjunto de valores e um sistema de conhecimento que suporta as acções e preferências individuais; a cultura inclui também os modelos institucionais embebidos na própria sociedade. Esta perspectiva é partilhada pelos defensores da NSI que argumentam que o ambiente organizacional não se limita à competição nem ao conjunto de interacções entre actores, mas que inclui também os mais variados sistemas culturais que constroem, legitimam e orientam o comportamento dos actores (Scott, 1991). Por isso, as organizações comportam-se em conformidade com as pressões externas, por um lado, porque tal lhes confere legitimidade perante os seus constituintes e garante os recursos e sobrevivência e, por outro, porque o ambiente lhes transmite os sistemas culturais e as crenças institucionalizadas e assumidas como garantidas.

A literatura da NSI reconhece que as organizações não são entidades passivas. Por isso, é normal que respondam estrategicamente às pressões externas a que são sujeitas – por exemplo, procurando escolher, de entre as várias alternativas, as práticas que melhor as legitimam e/ou reforçam o seu poder e prestígio; ou contestando, as regras, mitos ou expectativas transmitidas pelas instituições externas; ou procurando resolver os conflitos entre as várias pressões externas, ou entre as pressões externas e os objectivos internos de eficiência. Contudo, alguns investigadores têm referido que a NSI vê a organização como passiva (Nor-Aziah e Scapens, 2007: 215) e estática (Ribeiro e Scapens, 2006).

Para a NSI, a adopção de técnicas de gestão, como o BSC, é o resultado de pressões externas (de natureza sociológica) exercidas pelos constituintes da organização, e da forma como o contexto social e cultural as afecta (*vide* também Covalski *et al.*, 1996). A adopção do BSC é o meio através do qual as organizações se conformam às exigências e expectativas das instituições externas e, assim, asseguram a sua sobrevivência, junto dos actores que sobre ela exercem pressão. Não obstante, as organizações podem responder (ou resistir) estrategicamente a estas pressões.

Vários estudos utilizaram a NSI, como enquadramento teórico para estudo da mudança, e confirmaram que a adopção de determinadas técnicas da contabilidade foi o resultado de pressões externas (*e.g.*, acerca do ABC, Major, 2002; acerca da adopção de novas técnicas do *accounting* e de um ERP, Ribeiro e Scapens, 2006; sobre a adopção de um sistema de *value based management*, Siti-Nabiha e Scapens, 2005; sobre a mudança no sistema de informação financeira e no sistema do *accounting*, Tsamenyi *et al.*, 2006). Alguns destes estudos têm mostrado ainda que as pressões institucionais externas (de natureza sociológica) e as pressões derivadas das forças de mercado não devem ser vistas como forças dicotómicas (*e.g.*, Tsamenyi *et al.*, 2006; *vide* ainda, Powell, 1991).

## **A adoção de estratégias de legitimação e a dissociação**

As organizações reforçam a sua legitimidade, perante o ambiente externo, adoptando as práticas e os procedimentos que, ao longo do tempo, se institucionalizaram na sociedade (Meyer e Rowan, 1991). Segundo estes teóricos, estas práticas e procedimentos são desenvolvidos a partir de crenças acerca das actividades organizacionais, que acabam por se transformar em mitos, reconhecidos pela sociedade como “a forma certa de fazer as coisas”. Se as organizações pretendem ganhar legitimidade, no seu ambiente externo, então terão que incorporar esses mitos. Por outras palavras, para ganhar aceitação, as organizações adoptam posições, políticas, programas e procedimentos, que estão institucionalizados na sociedade e que são entendidos como apropriados, adequados e racionais.

Meyer e Rowan (1991) identificaram três características associadas às organizações que adoptam estratégias para legitimar as suas decisões e comportamentos, junto dos seus constituintes: (1) a organização está mais preocupada com as estratégias de legitimação externa e interna, do que com os critérios de eficiência; (2) a organização adopta comportamentos cerimoniais para mostrar racionalidade; (3) a turbulência organizacional é reduzida e a estabilidade reforçada, como resultado da sua dependência e aceitação das instituições externas. Se as organizações não adoptam as regras institucionalizadas pelo ambiente externo, ou se as suas práticas não reflectem “a forma certa de fazer as coisas”, poderão ser acusadas de adoptarem estratégias irracionais ou desnecessárias.

De acordo com a perspectiva de Meyer e Rowan (1991), por exemplo, o BSC pode ter incorporado o mito da racionalidade e da eficiência. Por isso, a sua adopção pode ser explicada como uma forma da organização ganhar legitimidade junto dos constituintes, dado tratar-se de uma ferramenta de gestão considerada como capaz de melhorar a performance organizacional.

Um conceito essencial da NSI é o conceito de dissociação. Para a NSI, a dissociação ocorre quando as organizações, em resultado de pressões externas, adoptam formalmente determinadas regras que, na prática, acabam por ter uma influência reduzida nas acções do dia a dia (Meyer e Rowan, 1991). De forma intencional ou não, as organizações dissociam as aparências externas (aquelas que mostram conformidade para com as pressões externas) das estruturas e práticas actuais da contabilidade (Carruthers, 1995; Moll *et al.*, 2006). Por exemplo, para a NSI, pode acontecer que o BSC seja adoptado e usado de modo cerimonial e visando apenas dar uma imagem externa de racionalidade; se tal acontecer, é provável que exista uma separação entre o BSC e os sistemas de controlo de gestão usados para gerir as operações do dia-a-dia.

### **Isomorfismo institucional**

O conceito de isomorfismo refere-se à similitude entre as características internas da organização e o ambiente organizacional (DiMaggio e Powell, 1991b). Para os autores, “*isomorphism is a constraining process that forces one unit in a population to resemble other units that face the same set of environmental conditions*” (DiMaggio e Powell, 1991b: 66). Para a NSI, o conceito de isomorfismo é essencial; as organizações incorporam elementos externos que reproduzem as regras institucionais e os mitos e, por isso, as organizações estruturam-se à imagem do ambiente em que estão inseridas. Tal não significa necessariamente que as organizações se tornem mais eficientes (Caccia e Steccolini, 2006).

A literatura distingue isomorfismo competitivo de isomorfismo institucional (*vide* Caccia e Steccolini, 2006; Carruthers, 1995; DiMaggio e Powell, 1991b). O primeiro envolve a adopção de práticas tendo por base os benefícios obtidos em termos de eficiência, e ocorre quando a competição no mercado obriga as organizações à adopção de uma “forma certa de fazer as coisas” (Caccia e Steccolini, 2006; Carruthers, 1995).

O isomorfismo institucional foi desenvolvido em oposição ao isomorfismo competitivo, evidenciando os aspectos culturais e políticos como motivadores da mudança. De acordo com DiMaggio e Powell (1991b), o isomorfismo competitivo não explica convenientemente o processo de mudança porque contempla apenas uma parte da visão da organização. Por isso, o isomorfismo competitivo não é considerado pela NSI. Os autores distinguem três tipos de isomorfismo institucional: coercivo, mimético e normativo.

O isomorfismo coercivo ocorre quando factores externos (como por exemplo, a regulação, as políticas governamentais e as relações com outras entidades) impõem à organização a adopção de determinadas estruturas ou procedimentos. Scott (1991) distingue dois tipos de imposição associada ao isomorfismo coercivo: a imposição pela autoridade e a imposição pelo poder coercivo (isto é pela força). As mudanças introduzidas pela autoridade tendem a provocar menos resistência do que as mudanças introduzidas pela força.

O isomorfismo mimético ocorre quando as organizações imitam as estruturas internas e procedimentos adoptados por outras organizações (Moll *et al.*, 2006) e é provocado pela incerteza e processos de imitação (DiMaggio e Powell, 1991b). Haveman (1993) identificou as causas do isomorfismo mimético: (1) perante a incerteza, as organizações imitam outras organizações, porque tal lhes permite economizar custos de pesquisa; (2) determinadas práticas e procedimentos são, por vezes, entendidos pelos actores organizacionais como “as melhores práticas” e, por isso, são adoptadas mecanicamente; (3) e, por vezes, determinadas práticas são propagadas de organização para organização sob o efeito da “moda”. Seguindo a “moda” da gestão, os gestores criam a aparência de que estão em conformidade com as normas partilhadas de racionalidade e progresso (Caccia e Steccolini, 2006).

Por fim, o isomorfismo normativo resulta do papel desempenhado por determinadas profissões, na difusão de orientações que influenciam o comportamento organizacional. Este processo é suportado pela legitimidade conferida pela qualificação profissional e pelo desenvolvimento de redes profissionais que atravessam as organizações.

De acordo com a NSI, a adopção do BSC pode resultar de processos de isomorfismo coercivo, mimético ou normativo, e em consequência de pressões externas geradas por consultores, entidades governamentais, reguladores, grupos de profissionais, investidores, casa mãe, ou outras entidades ou actores com influência capaz de pressionar a organização a adoptar esta prática.

## **5. A NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL**

A Nova Economia Institucional (NEI) tem sido referenciada como uma das teorias alternativas à VEI e à NSI para a análise do processo de mudança da C&CG (Burns, 2000; Moll *et al.*, 2006; Scapens, 2006). Procuramos, nesta secção, sistematizar as principais diferenças entre a VEI e a NEI, e o modo como esta última teoria poderá explicar a adopção do BSC.

A NEI tem as suas origens no trabalho de Oliver Williamson datado de 1975 (Moll *et al.*, 2006). Ao termo NEI estão associadas um conjunto (uma mistura) de teorias e sub teorias que partilham assumpções teóricas comuns, em particular, o interesse pelo estudo das instituições mas através das teorias económicas neoclássicas (Moll *et al.*, 2006; Hodgson, 1998). As referências mais proeminentes da literatura da NEI são, para além de Oliver Williamson, Douglass North, Richard Posner e Andrew Schotter (*vide* revisão de literatura de Hodgson, 1998).

Apesar do adjectivo temporal “nova”, a NEI foi construída a partir de assumpções antiquadas (Hodgson, 1998). Os seus fundamentos baseiam-se nas teorias económicas neoclássicas (Burns, 2000; Moll *et al.*, 2006; Scapens, 2006), estendendo as assumpções da racionalidade económica e das regras de mercado à governação das organizações (Scapens, 2006). Por isso, a NEI tenta explicar como as

pressões externas de natureza económica influenciam a forma como as organizações são estruturadas e geridas (Scapens, 2006).

Para a NEI, apenas os comportamentos racionais e orientados pela eficiência e optimização, explicam as escolhas e decisões dos actores organizacionais. As instituições existem apenas quando os benefícios que geram excedem os custos necessários à sua criação e manutenção. Por isso, os investigadores que adoptam esta perspectiva teórica descrevem a contabilidade e o controlo de gestão como uma forma de minimizar custos e aumentar a eficiência (Moll *et al.*, 2006).

Várias têm sido as críticas apontadas à NEI: (1) é por norma demasiado abstracto e formal; (2) os indivíduos são considerados racionais e autónomos, e não influenciáveis por aspectos institucionais ou sociais; (3) adopta uma visão reducionista do indivíduo; (4) não é capaz de explicar o processo de mudança. Scapens (2006) critica essencialmente a assumpção da NEI por justificar o comportamento dos indivíduos (por exemplo, dos gestores) por critérios de racionalidade, oportunismo e interesse próprio. Vários trabalhos têm apontado a incapacidade da NEI para explicar, de forma adequada, as práticas e o processo de mudança da contabilidade e controlo de gestão, propondo como alternativas a VEI e a NSI (*e.g.*, Burns, 2000; Major e Ribeiro, 2008; Moll *et al.*, 2006; Scapens, 2006). A NEI atenta apenas ao resultado final da mudança (aquilo se faz agora) e ignora o processo e a dinâmica da mudança (como e porquê as coisas se fazem desta forma). Este é um dos aspectos metodológicos que separa a NEI da VEI (Burns, 2000; Moll *et al.*, 2006). Scapens (2006) refere ainda a incapacidade da NEI em considerar as pressões e constrangimentos internos capazes de influenciar as práticas da contabilidade.

Para a NEI a adopção do BSC será entendida como uma forma de melhorar a competitividade e a performance organizacional. Ou seja, o BSC é entendido como uma forma de alcançar a eficiência. Os indivíduos usam o BSC unicamente para alcançar objectivos de lucro e para actuar de acordo com o interesse da organização. Por isso, a NEI assume que os gestores implementam práticas racionais de C&CG, como o BSC, porque estas melhoram a eficiência organizacional. Apenas razões técnicas são capazes de explicar por que razão as empresas adoptam esta ferramenta. Os factores políticos, sociais e culturais são considerados irrelevantes na explicação das decisões de implementação do BSC. A NEI assume que, se bem implementado, o BSC conduzirá à melhoria da competitividade e da performance organizacional.

## **6. PRINCIPAIS LIMITAÇÕES DA VEI**

Como qualquer outra teoria, também a VEI e o enquadramento teórico de Burns e Scapens (2000) têm sido sujeitos a críticas derivadas sobretudo das suas limitações, insuficiências e aspectos ainda não estudados empiricamente. Algumas das críticas não são exclusivas da VEI mas transversais à teoria institucional (*vide*, por exemplo, Modell, 2007; Moll *et al.*, 2006). E talvez a maior crítica de fundo seja a fragmentação da investigação; os trabalhos empíricos realizados, até à data, suportam-se em enquadramentos teóricos distintos, existindo uma fraca comunicação entre as múltiplas perspectivas e teorias. Na área do estudo do MA, talvez as grandes excepções sejam os estudos de Dillard *et al.* (2004) e de Hopper e Major (2007).

Mesmo dentro da teoria institucional, DiMaggio e Powell (1991a) referem que não existe apenas uma teoria institucional mas vários institucionalismos, havendo necessidade de integrar os vários contributos com vista à construção de um corpo teórico sólido e consistente, que permita aos investigadores entender melhor os fenómenos sociais. Outros teóricos (*e.g.*, Carruthers, 1995; Dillard *et al.*, 2004; Hopper e Major, 2007; Powell, 1991; Scapens, 2006; Scott, 1991; Scott e Meyer, 1991; Tsamenyi *et al.*, 2006) alertaram para a necessidade de não insistir na dicotomia entre o ambiente institucional e o ambiente técnico, reconhecendo que os comportamentos organizacionais podem ser influenciados, em simultâneo, por elementos técnicos e institucionais.

Relativamente à VEI, Rutherford (1994) escreveu: “*OIE (Old Institutional Economics) does not represent a single well-defined or unified body of thought, methodology, or program of research*” (p. 1). Para além disso, e face às limitações da VEI, vários investigadores têm apontado a necessidade de aproximar a VEI e a NSI para que, em conjunto, expliquem melhor as razões da adopção, o processo de mudança e a evolução das práticas da contabilidade (e.g., Dillard *et al.*, 2004; Hopper e Major, 2007; Major e Ribeiro, 2008; Modell, 2003; Moll *et al.*, 2006; Nor-Aziah e Scapens, 2007; Siti-Nabiha e Scapens, 2005).

Nesta secção, concentramo-nos nas principais críticas apontadas à VEI: (1) a VEI descarta a influência das instituições externas sobre as práticas e a mudança da contabilidade; (2) a VEI concentra-se nas instituições internas como factores de resistência à mudança e descarta outros elementos capazes de influenciar e explicar a mudança; (3) a VEI descarta as pressões de eficiência e de melhoria da performance como elementos de pressão da mudança e da evolução da contabilidade e controlo de gestão.

### **A VEI descarta a influência das instituições externas sobre as práticas e a mudança da contabilidade**

Enquanto que a NSI se concentra nas pressões externas de natureza institucional e a NEI nas pressões externas de natureza económica, a VEI estuda as pressões internas (de dentro da organização) capazes de influenciar a forma como a organização se estrutura e é governada (Scapens, 2006). Dentro da teoria institucional, a VEI tem sido considerada como a sub teoria mais indicada para o estudo e interpretação das práticas da contabilidade em organizações individuais, pois permite focalizar a atenção nas instituições que existem dentro da organização e analisar as pressões e constrangimentos internos que influenciam as práticas da contabilidade (Scapens, 2006; Siti-Nabiha e Scapens, 2005). Burns e Scapens (2000) argumentam que a VEI é particularmente útil porque se focaliza nas rotinas organizacionais e na sua institucionalização. Ora, segundo estes investigadores, o estudo dos processos de mudança da contabilidade trata da mudança das rotinas organizacionais. A VEI permite estudar a forma como as regras e as rotinas evoluem e, por isso, entender melhor o processo de mudança da contabilidade (Scapens, 2006).

Não obstante esta aparente dicotomia entre instituições internas e externas, os estudos empíricos têm mostrado que existem interações entre as instituições internas e externas e que estas podem coexistir. Ribeiro e Scapens (2006) adoptaram, na fase inicial da sua investigação, o enquadramento teórico de Burns e Scapens (2000). Contudo, a dada altura, entenderam que a VEI seria capaz de explicar o processo de mudança da contabilidade no período posterior à introdução da mudança mas, não permitiria explicar as causas que estariam na origem da mudança. Por isso, os investigadores recorreram à NSI para estudar as razões da mudança. Nas conclusões do seu trabalho pode ler-se:

*“(...) we analysed and noted the potential complementary between two institutional theories with rather different origins and levels of analysis, but which – at least in their essence – share similar conceptual ground: NIS and OIE. Whilst on the one hand NIS provides macro-level explanations of the adoption of specific structures and procedures in organisations that operate within institutionalised environments, OIE adopts a more intra-organisational stance that seeks to shed light on processes of resistance, or on the decoupling of the formal arrangements and the actual day-to-day practices in organisations”* (Ribeiro e Scapens, 2006: 107).

Nor-Aziah e Scapens (2007) estudaram a adopção de um novo sistema de contabilidade numa entidade pública e, à semelhança de Ribeiro e Scapens (2006), utilizaram a NSI para estudar as pressões externas que deram origem à mudança e para melhor entender o processo de dissociação; a par da NSI, suportaram as suas conclusões no enquadramento teórico de Burns e Scapens (2000) para

interpretar o processo de mudança que ocorreu dentro da organização. Concluíram que as pressões internas para a melhoria da eficiência podem coexistir com pressões externas de natureza institucional. Também Siti-Nabiha e Scapens (2005) concluíram que os sistemas e as práticas da contabilidade podem ser influenciados, em simultâneo, por pressões internas e externas. Alguns estudos mostraram ainda que o processo de dissociação não tem que forçosamente resultar das instituições externas, podendo decorrer da resistência à mudança (Modell, 2003; Siti-Nabiha e Scapens, 2005).

A visão micro tem sido apontada como limitação da VEI (*vide*, por exemplo, Dillard *et al.*, 2004; Modell, 2007). A VEI, só por si, não reconhece o nível social, político e económico que contextualizam a organização. Também descarta os meios através dos quais as acções de nível organizacional podem influenciar o contexto institucional do campo organizacional e o nível social (Dillard *et al.*, 2004). Por esta razão, porque a VEI e a NSI partilham princípios comuns (Moll *et al.*, 2006), e porque os estudos empíricos mostraram haver complementaridade entre a VEI e a NSI, Dillard *et al.* (2004) integraram os dois enquadramentos teóricos num único modelo que considera três níveis de análise: o nível social, o nível do campo organizacional e o nível organizacional (o modelo de Burns e Scapens (2000) enquadra-se neste último nível). Alguns investigadores realizaram já trabalhos de investigação suportados pelo modelo de Dillard *et al.* (*e.g.*, Hopper e Major, 2007). Em 2006, Moll *et al.* deixaram nota de que:

*“From a theoretical perspective, there is also potential for further theoretical development to bridge the gaps between the ‘old’ and ‘new’ frameworks, and thus advance our understanding of the interactions between the wider social, environmental and political pressures for change and organizational behaviours (...)”* (2006b: 198).

#### **A VEI concentra-se nas instituições internas como factores de resistência à mudança e descarta outros elementos capazes de influenciar e explicar a mudança.**

Vários autores têm apontado insuficiências da teoria institucional relativamente ao reconhecimento de factores como o poder, a confiança e a agência como constrangedores ou impulsionadores do processo de mudança da contabilidade (*e.g.*, Carruthers, 1995; DiMaggio e Powell, 1991a; Powell, 1991; Scapens, 2006), pelo menos enquanto constructos analíticos da teoria institucional. Por exemplo, Scapens (2006) reconhece que o enquadramento teórico de Burns e Scapens (2000) não contempla explicitamente estes aspectos.

Alguns dos trabalhos de investigação mais recentes têm estudado a forma como o poder, a confiança e a agência influenciam o processo de mudança da contabilidade. Referiremos apenas aqueles que estudaram estes aspectos à luz da VEI.

O estudo de caso de Burns (2000) mostrou como o poder pode facilitar o processo de mudança da contabilidade. Ribeiro e Scapens (2006) encontraram evidências de que as regras e rotinas podem ser influenciadas pelo uso explícito de poder (e não pela influência exercida pelas instituições internas). Este estudo mostrou que a mudança dos sistemas e das práticas da contabilidade resultou das estratégias de poder exercidas por um conjunto de actores chave da organização. Contudo, não impediu a resistência à mudança, por parte de alguns actores, e a dissociação entre as práticas adoptadas e o seu impacto efectivo no dia a dia da área fabril da organização.

Alguns trabalhos de investigação que recorreram ao enquadramento teórico de Burns e Scapens (2000) analisaram as relações entre a confiança e a mudança da contabilidade (*e.g.*, Busco *et al.*, 2006; Johansson e Baldvinsdottir, 2003; Nor-Aziah e Scapens, 2007). Enquanto que o estudo de Nor-Aziah e Scapens (2007) mostrou como a ausência de confiança nos responsáveis da contabilidade pode fazer emergir resistência à mudança, a investigação de Busco *et al.* (2006) mostrou que a construção de sentimentos de confiança facilita o processo de mudança e a introdução de novos sistemas e técnicas da contabilidade. Johansson e Baldvinsdottir (2003) concentraram-se no estudo da avaliação do

desempenho e concluíram que a avaliação de desempenho e a produção e reprodução das rotinas de avaliação de desempenho estão dependentes do nível de confiança existente entre as partes envolvidas, ou seja, do avaliador, do avaliado e do responsável da contabilidade. Não obstante os trabalhos já publicados, continua a ser necessário investigar de que forma a confiança na contabilidade e nos profissionais da contabilidade influencia as práticas da contabilidade (Ribeiro e Scapens, 2006; Scapens, 2006).

Dos três aspectos referidos, talvez o menos explorado pelos investigadores da VEI seja o da agência. Apesar da interdependência entre as estruturas institucionalizadas e os agentes ser um dos elementos chave do enquadramento teórico de Burns e Scapens (2000), a investigação tem negligenciado o estudo sobre quem exerce e como é exercida a agência (ou seja, a acção da mudança, neste caso) (Burns e Baldvinsdottir, 2005; Modell, 2007; Scapens, 2006). A perspectiva institucional releva a consciência colectiva e as acções exercidas por grupos de actores. Contudo, não é clara sobre a forma como esses comportamentos colectivos são mobilizados e qual o papel dos agentes da mudança, como por exemplo dos consultores ou dos gestores (Modell, 2007). Burns e Baldvinsdottir (2005) fizeram notar que:

*“(...) a problem that has been pertinently raised by some scholars is that existing institutional frameworks of management accounting change (notably Burns and Scapens, 2000) lack detailed conceptualisation of institutional change. In other words, although Burns and Scapens do acknowledge that rules, routines and (eventually) institutions of accounting can change over time, there is little in is framework to conceptualise the nature and possible dynamics of such change processes. This, is not, however unique to management accounting research. A major challenge for all institutional theorists at present is to further develop conceptualisation of, and seek empirical evidence for, when, why and how actors influence change s they are embedded within the institutional fabric of a particular time and space. When, why and how do organisational actors decide to (collectively and/or individually) enact change as they are embedded in existing institutional arrangements? When do organisational groups or individuals come to recognise a need for institutional change, assess the respective opportunities, and then put things into motion”* (p. 728).

Alguns trabalhos empíricos referenciaram esta matéria mas não a estudaram explicitamente (e.g., Burns, 2000; Ribeiro e Scapens, 2006; Siti-Nabiha e Scapens, 2005). A excepção é o estudo de Burns e Baldvinsdottir (2005) que analisou as complexidades e dinâmicas subjacentes à mudança do papel dos gestores da contabilidade numa organização farmacêutica.

### **A VEI descure as pressões de eficiência e de melhoria da performance como elementos de pressão da mudança e da evolução da contabilidade e controlo de gestão.**

Como já referido atrás, a NSI considera que são as instituições externas de natureza sociológica que permitem interpretar a mudança e as práticas da contabilidade. Na sua origem os teóricos da NSI defenderam uma clara dicotomia entre as pressões da legitimidade (de natureza institucional) e as pressões da eficiência (de natureza económica ou técnica), argumentando que as pressões institucionais e económicas não podem afectar, em simultâneo, as estruturas e comportamentos das organizações (*vide* revisão de literatura de Scott e Meyer, 1991; de Scott, 1991). Contudo, os textos teóricos e os estudos empíricos mais recentes reconhecem e aceitam que os comportamentos organizacionais podem ser influenciados, em simultâneo, por pressões de natureza económica e institucional (e.g., Carruthers, 1995; Dillard *et al.*, 2004; Hopper e Major, 2007; Powell, 1991; Scapens, 2006; Scott, 1991; Scott e Meyer, 1991; Tsamenyi *et al.*, 2006). A investigação e a literatura académica têm de facto analisado e estudado a coexistência das pressões externas de natureza institucional e as pressões de natureza económica.

Também a VEI e o enquadramento económico de Burns e Scapens (2000) não esclarecem de que modo as instituições internas se relacionam com as pressões de natureza económica. E a investigação desenvolvida à luz da VEI tem descurado o estudo da forma como as instituições internas se relacionam com as pressões económicas, sejam elas decorrentes de pressões externas – por exemplo, a exigência de maior eficiência como resultado de pressões concorrenciais – ou de pressões internas – por exemplo, a exigência de melhoria da performance para cumprimento dos objectivos organizacionais. Poucos estudos foram realizados sobre a forma como as pressões internas de natureza económica afectam as práticas e o processo de mudança da contabilidade. A literatura existente é basicamente prescritiva e assume que o uso de determinadas ferramentas ou técnicas da contabilidade contribui para a melhoria da performance; ou adopta a teoria contingencial para analisar as consequências económicas da adopção de determinada ferramenta e não propriamente para analisar as razões da adopção, o processo de mudança, a evolução ou o processo de institucionalização das práticas adoptadas. Em síntese, a investigação realizada até à data tem descurado as instituições internas de natureza económica como factores que influenciam e são influenciados pelas práticas da contabilidade e controlo de gestão; por outro lado, também a forma como as pressões externas de natureza económica se relacionam com as instituições internas não tem sido investigado pelos estudos realizados à luz da VEI (com excepção do trabalho de Nor-Aziah e Scapens, 2007).

Alguns textos teóricos têm alertado para esta insuficiência. Modell refere (2007: 351-352):

*“(...) whilst emphasising the intricate social and political processes of management accounting change, institutional research has paid scant attention to the role of economic and technical factors, such as those examined in factor studies. Although this is probably a natural consequence of trying to provide an alternative to managerialist and efficiency-centred explanations of change, there is evidence that institutional, economic and technical factors interact in shaping power relationships and the trajectory of change processes”.*

Outros autores têm também alertado para a necessidade das perspectivas institucionais dedicarem maior atenção ao estudo da relação entre a contabilidade e a eficiência organizacional (*e.g.*, DiMaggio e Powell, 1991a; Moll *et al.*, 2006).

Nor-Aziah e Scapens (2007) usaram a NSI e o enquadramento teórico de Burns e Scapens para estudar o processo de mudança da contabilidade, numa entidade pública com objectivos de eficiência financeira. O estudo foi motivado pelo interesse dos investigadores em entender como as pressões de eficiência financeira foram traduzidas nas práticas diárias da contabilidade. Os resultados obtidos reconhecem que a forma como as pressões de melhoria da eficiência financeira são traduzidas, dentro da organização, é um processo bastante complexo e que depende: por um lado, do modo como as relações de poder e de confiança influenciam a forma como os actores e grupos organizacionais interpretam as pressões de eficiência; e, por outro lado, da forma como os actores usam da contabilidade enquanto recurso capaz de transpor para a acção, as práticas da contabilidade.

## 7. CONCLUSÕES

Os princípios da VEI baseiam-se na rejeição das assumpções ontológicas e epistemológicas subjacentes à teoria económica neoclássica (Burns, 2000; Major, 2002; Moll *et al.*, 2006; Scapens, 2006) e na refutação da racionalidade individual (Hodgson, 1998). É considerada como uma perspectiva holística e multidisciplinar, inspirada em várias áreas das ciências sociais como a sociologia, a política, a lei (Moll *et al.*, 2006), a antropologia e a psicologia (Hodgson, 1998). A investigação desenvolvida sob esta perspectiva teórica trata do estudo do *como e porquê* determinados comportamentos ou estruturas emergem, se mantêm ou mudam ao longo do tempo (Moll *et al.*, 2006).

A grande preocupação da investigação suportada pelo *framework* de Burns e Scapens (2000) é entender os processos através dos quais as regras (sistemas e procedimentos formalizados) e as rotinas

(as práticas em uso) da contabilidade podem ser institucionalizadas. E entender como as práticas da contabilidade influenciam e são influenciadas pelas instituições.

Mesmo assumindo que as instituições são estáveis, elas podem mudar como resultado das ações humanas. Um dos principais contributos da VEI é ver o processo de mudança das instituições como um processo evolucionário e dependente das instituições actuais; a mudança da contabilidade e controlo de gestão é um processo contínuo e não propriamente um conjunto de eventos discretos ou isolados (Burns e Scapens, 2000; Burns e Vaivio, 2001; Modell, 2007; Scapens, 2006; Siti-Nabiha e Scapens, 2005).

Apesar de se tratar de uma teoria sobre a qual são reconhecidas vantagens para o estudo da contabilidade e controlo de gestão, este estudo identificou algumas limitações da VEI: (1) descarta a influência das instituições externas sobre as práticas e a mudança da contabilidade; (2) concentra-se nas instituições internas como factores de resistência à mudança e descarta outros elementos capazes de influenciar e explicar a mudança; (3) descarta as pressões de eficiência e de melhoria da performance como elementos de pressão da mudança e da evolução da contabilidade.

A revisão de literatura efectuada mostra que a utilização da VEI na investigação em contabilidade e controlo de gestão e sua evolução estarão dependentes da capacidade dos investigadores em aceitarem investigar e desenvolver as limitações e insuficiências referenciadas, procurando, por um lado, desenvolver a teoria e, por outro, teorizar aquilo que os práticos fazem.

## **8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- AHMED, M.N.; SCAPENS, R.W. (2000): "Cost allocation in Britain: Towards an institutional analysis". *The European Accounting Review*, 9(2), 159-204.
- AHMED, M.N.; SCAPENS, R.W. (2003): "The evolution of cost-based pricing rules in Britain: An institutionalist perspective". *Review of Political Economy*, 15(2), 173-191.
- BAKER, C.R.; BETTNER, M.S. (1997): "Interpretive and critical research in accounting: A commentary on its absence from mainstream accounting research". *Critical Perspectives in Accounting*, 8, 293-310.
- BURNS, J. (2000): "The dynamics of accounting change. Interplay between new practices, routines, institutions, power and politics". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), 566.
- BURNS, J.; BALDVINSDOTTIR, G. (2005): "An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis". *European Accounting Review* 14(4) 725-757.
- BURNS, J.; EZZAMEL, M.; SCAPENS, R. (2003): *The challenge of management accounting change. Behavioural and cultural aspects of change management*. CIMA. Elsevier.
- BURNS, J.; SCAPENS, R.W. (2000): "Conceptualizing management accounting change: An institutional framework". *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- BURNS, J.; VAIVIO, J. (2001): "Management accounting change". *Management Accounting Research*, 12, 389-402.
- BUSCO, E.; GIOVANNONI, A.; SCAPENS, R.W. (2006): "Trust for accounting and accounting for trust". *Management Accounting Research*, 17, 11-41.
- CACCIA, L.; STECCOLINI, I. (2006): "Accounting change in Italian local governments: What's beyond managerial fashion?" *Critical Perspectives on Accounting*, 17 (2/3), 154-174.
- CARRUTHERS, B.G. (1995): "Reflections on a contingent view of accounting". *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 189-205.
- CHUA, W.F. (1986): "Radical developments in accounting thought". *The Accounting Review*, LXI (4), 601-632.
- COLLIER, P.M. (2005): "Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting". *Management Accounting Research*, 16, 321-339.

- COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W.; SAMUEL, S. (1996): "Management accounting research: The contributions of organizational and sociological theories". *Journal of Management Accounting Research*, 8, 1-35.
- DAMBRIN, C.; LAMBERT, C.; SPONEM, S. (2007): "Control and change – analysing the process of institutionalisation". *Management Accounting Research*, 18, 172-208.
- DILLARD, J.F.; RIGSBY, J.T.; GOODMAN, C. (2004): "The making and remaking of organization context. Duality and the institutionalisation process". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 506-542.
- DIMAGGIO, P.J.; POWELL, W.W. (1991a): "Introduction". in Powell, W.W. e DiMaggio, P.J. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 1-38.
- DIMAGGIO, P.J.; POWELL, W.W. (1991b): "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields". in Powell, W.W. e DiMaggio, P.J. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 63-82.
- HAVEMAN, H.A. (1993): "Follow the leader: Mimetic isomorphism and entry into new markets". *Administrative Science Quarterly*, 38(4), 593-627.
- HODGSON, G.M. (1998): "What are institutions?". *Journal of Economic Issues*, XL(1), 1-25.
- HODGSON, G.M. (2006): "The approach of institutional economics". *Journal of Economic Literature*, (XXXVI), 166-192.
- HOPPER, T.; MAJOR, M. (2007): "Extending institutional analysis through theoretical triangulation: Regulation and activity-based costing in Portuguese telecommunications". *European Accounting Review*, 16(1), 59-97.
- HOPPER, T.; POWELL, A. (1985): "Making sense of research into the organisational and social aspects of management accounting". *Journal of Management Studies*, 22(5), 429-465.
- JOHANSSON, I.; BALDVINSDOTTIR, G. (2003): "Accounting for trust: Some empirical evidence". *Management Accounting Research*, 14, 219-234.
- LUCAS, M.; RAFFERTY, J. (2008): "Cost analysis for pricing: Exploring the gap between theory and practice". *The British Accounting Review*, 40, 148-160.
- LUKKA, K. (2007): "Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action". *Management Accounting Research*, 18, 76-101.
- MAJOR, M. (2002): "The impact of the liberalisation of the Portuguese telecommunications industry upon Marconi's management accounting system: Activity-based costing and new institutional theory", PHD Thesis, Manchester School of Accounting and Finance.
- MAJOR, M.J.; RIBEIRO, J. (2008): "A teoria institucional na investigação em contabilidade". in Major, M.J.; Vieira, R. (Ed.), *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Escolar Editora, 37-59.
- MEYER, J.W.; ROWAN, B. (1991): "Institutionalized organizations: Formal structures as myth and ceremony". in Powell, W.W.; DiMaggio, P.J. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 41-62.
- MODELL, S. (2003): "Goals versus institutions: The development of performance measurement in the Swedish university sector". *Management Accounting Research*, 14, 333-359.
- MODELL, S. (2007): "Managing accounting change". in Hopper, T.; Northcott, D.; Scapens, R. (Ed.), *Issues in Management, Accounting*. Prentice Hall, 335-355.
- MOLL, J.; BURNS, J.; MAJOR, M. (2006): "Institutional theory". in Hoque, Z. (Ed.), *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. Spiramus, 183-205.
- 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, 209-247.
- POWELL, W.W. (1991): "Expanding the scope of institutional analysis". in Powell, W.W.; DiMaggio, P.J. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 183-203.

- RIBEIRO, J.A.; SCAPENS, R.W. (2006): “Institutional theories in management accounting change. Contributions, issues and paths for development”. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94-111.
- RUTHERFORD, M. (1994): *Institutions in economics: The old and the new institutionalism*. Cambridge University Press.
- RYAN, B.; SCAPENS, R.W.; THEOBALD, M. (2002): *Research method & methodology in finance & accounting*, 2ª Ed., Thomson.
- SCAPENS, R.W. (1994): “Never mind the gap: Towards an institutional perspective on management accounting practice”. *Management Accounting Research*, 5, 301-321.
- SCAPENS, R.W. (2006): “Understanding management accounting practices: A personal journey”. *British Accounting Review*, 38, 1-30.
- SCAPENS, R.W.; JAZAYERI, M. (2003): “ERP systems and management accounting change: Opportunities or impacts? A research note”. *European Accounting Review*, 12(1), 201-233.
- SCAPENS, R.W.; ROBERTS, J. (1993): “Accounting and control: A case study of resistance to accounting change”. *Management Accounting Research*, 4, 1-32.
- SCOTT, W.R. (1991): “Unpacking institutional arguments”. in Powell, W.W.; DiMaggio, P.J. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 164-182.
- SCOTT, W.R.; MEYER, J.W. (1991): “The organization of societal sectors: Propositions and early evidence”. in Powell, W.W.; DiMaggio, P.J. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 108-140.
- SITI-NABIHA, A.K.; SCAPENS, R.W. (2005): “Stability and change: An institutionalist study of management accounting change”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), 44-73.
- SOIN, K.; SEAL, W.; CULLEN, J. (2002): “ABC and organisational change: An institutional perspective”. *Management Accounting Research*, 13, 249-271.
- TSAMENYI, M.; CULLEN, J.; GONZÁLEZ, J.M.G. (2006): “Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis”. *Management Accounting Research*, 14, 361-387.
- WICKRAMASINGHE, D.; ALAWATTAGE, C. (2007): *Management Accounting Change. Approaches and perspectives*. Routledge.



### **Ana Maria Dias Simões**

Professora de Contabilidade e Controlo de Gestão no Departamento de Contabilidade da Escola de Gestão do ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), em Lisboa. Doutorada em Gestão, com especialização em Contabilidade; Mestre em Ciências de Gestão e Licenciada em Organização de Gestão de Empresas, pelo ISCTE – IUL. Co-autora de livros na área do Controlo de Gestão: “Analisar a performance financeira – uma visão multidimensional”, “Apurar os Resultados de acordo com os Processos – o CBA”, “Descentralizar e responsabilizar por resultados – a organização em centros de responsabilidade”. Co-Directora do Mestrado Executivo em Finanças e Controlo Empresariais da Escola de Gestão do ISCTE-IUL. Investigadora da UNIDE/ISCTE-IUL.

## **José Azevedo Rodrigues**



Professor de Contabilidade e Controlo de Gestão no Departamento de Contabilidade da Escola de Gestão do ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), em Lisboa. Mestre em Gestão e Licenciado em Finanças pelo Instituto Superior de Economia e Gestão (ISEG). Autor e co-autor de vários livros nas áreas da Contabilidade, Gestão e Finanças, dos quais se destacam: “Elementos de Contabilidade Geral” (25ª Ed), “O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores” (9ª Ed.), “Elementos de Calculo Financeiro” (9ª Ed) “Práticas de Consolidação de Contas” (3ª Ed.), “Contabilidade e Finanças para a Gestão” (4ª Ed.). Director do Mestrado Executivo em Controlo de Gestão e Performance da Escola de Gestão do ISCTE-IUL. Presidente do *Comittee Audit* do centro de Investigação UNIDE/ISCTE-IUL. Consultor de empresas. Revisor Oficial de Contas. Membro do Conselho Directivo, Presidente da Comissão de Inscrição e do Júri de Exame na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.