

# R C & C

REVISTA DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

## CONTABILIDADE E INSTITUCIONALISMO ORGANIZACIONAL: FUNDAMENTOS E IMPLICAÇÕES PARA A PESQUISA

***Accounting and Organizational Institutionalism: Foundations and Research Implications***

Recebido em 23.02.2012 | Aceito em 30.03.2012 | Segunda versão aceita em 09.04.2012 |

Nota: este artigo foi aceito pelos Editores Romualdo Douglas Colauto e Ademir Clemente e passou por uma avaliação *double blind review*

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

### EDSON RONALDO GUARIDO FILHO

Doutor em Administração pela Universidade Federal do Paraná UFPR | Professor Titular do Programa de Mestrado e Doutorado em Administração da Universidade Positivo PMDA/UP | Pesquisador do Instituto Brasileiro de Estudos e Pesquisas Sociais IBEPES | Avenida Prof. Pedro Viriato Parigot de Souza, 5300 | 5º andar | Curitiba-PR | Telefone: (41) 33173275 | E-mail: [edson.guarido@ibepes.org.br](mailto:edson.guarido@ibepes.org.br)

### MAYLA CRISTINA COSTA

Doutora em Administração pela Universidade Positivo UP | Professora do Curso de Ciências Contábeis | Universidade Federal do Paraná UFPR | Avenida Prof. Lothário Meissner, 632 | Curitiba-PR | Telefone: (41) 33604407 | E-mail: [mayla@ufpr.br](mailto:mayla@ufpr.br)

### RESUMO

O presente ensaio teórico tem como propósito discutir os aspectos sociológicos subjacentes ao institucionalismo organizacional com vistas a subsidiar os estudos da área de contabilidade interessados em compreender os processos de adoção, difusão e institucionalização de práticas contábeis. O institucionalismo organizacional parte do pressuposto que a realidade é socialmente construída, deslocando o foco da forma reguladora e normativa, típicas do velho institucionalismo, para uma construção teórica fundamentada, sobretudo, em sistemas de crenças e conhecimento e no modo como valores institucionalizados na sociedade permeiam estruturas e práticas organizacionais. Assim, possibilita o enriquecimento das análises no campo da contabilidade na medida que agrega aos aspectos instrumentais, reflexões acerca de elementos culturais e simbólicos. Contudo os estudos da área de contabilidade estão centrados

no velho institucionalismo econômico, pouco tem usufruído do potencial analítico dos institucionalismo organizacional e, quando o fazem, normalmente recaem em imprecisões conceituais ou epistemológicas devido ao tratamento restritivo que dão à abordagem. Para tanto, uma revisão crítica dos estudos institucionalista da área de contabilidade é realizado a fim de suscitar reflexões acerca de limitações e possibilidades decorrentes das escolhas teóricas adotadas. Diante disso, quatro implicações analíticas do institucionalismo sociológico são discutidas: a natureza social das práticas contábeis; o reconhecimento da dimensão sociocultural subjacente ao ambiente contábil; a interposição entre legalidade e legitimidade das práticas contábeis; o entendimento da profissão enquanto ator social relevante na construção do ambiente contábil.

**Palavras-chave:** Institucionalismo Sociológico. Institucionalismo Organizacional. Práticas Contábeis. Pesquisa em Contabilidade.

## ABSTRACT

This article discusses the sociological aspects underlying the organizational institutionalism in order to support the accounting studies concerned with the understanding of processes of adoption, diffusion and institutionalization of accounting practices. The organizational institutionalism assumes that reality is socially constructed, shifting from the focus on regulatory and normative aspects, typical of the old institutionalism, to a theoretical perspective based mainly on belief systems and knowledge and how institutionalized values permeate structures and organizational practices. Thus, it enables the enrichment of the analysis in the field of accounting by treating cultural and symbolic elements as relevant as the instrumental aspects. Although accounting studies centered on the old economic institutionalism, they have enjoyed little of the analytical potential of organizational institutionalism, and when they do, they usually give a restrictive approach falling into misconceptions or epistemological mistakes. Therefore, a critical review of institutionalism in accounting studies is performed in order to generate reflections on the limitations and possibilities arising from the adopted theoretical choices. Thus, four analytical implications of sociological institutionalism are discussed: the social nature of accounting practices; the recognition of socio-cultural dimension underlying the accounting environment; interposing between legality and legitimacy of accounting practices; understanding of the profession as a social actor in the construction of relevant accounting environment.

**Keywords:** Sociological Institutionalism. Organizational Institutionalism. Accounting Practices. Research in Accounting.

## I INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, diferentes perspectivas institucionais vêm despertando grande interesse dos pesquisadores da área de contabilidade. Por um lado, o institucionalismo econômico vem sendo utilizado como modelo teórico adequado para o estudo da prática contábil enquanto mecanismo de articulação dos interesses dos proprietários e/ou acionistas com as decisões que visam a estabilidade ou mudança organizacional (NORTH, 1990). Por outro, as práticas contábeis não são mais concebidas como permeadas apenas por uma lógica racional e imbuídas exclusivamente de uma orientação econômica, mas também imersas em sistemas simbólicos, processos de legitimação, relações de poder, hábitos e rotinas e outros aspectos de natureza cultural. Esse olhar, que vai além da dimensão econômica, tem sido particularmente buscado por estudos da natureza sociológica fundamentados no institucionalismo organizacional.

Apesar das diferentes vertentes do institucionalismo em outros campos do conhecimento, como o institucionalismo econômico, centrado na escolha racional, ou o institucionalismo histórico, ligado à ciência política, foi na sociologia que apresentou contribuições mais significativas para o estudo das organizações (RAMOS, 2005). Sob influência dos trabalhos de Weber, Durkheim e Parsons, o institucionalismo sociológico chama atenção ao sistema de valores sociais, suas ligações com esquemas de significação mais amplos da sociedade e a influência sobre o comportamento dos atores sociais (HALL; TAYLOR, 1996; CAMPBELL, 2004). Essa vertente do institucionalismo, também conhecida como institucionalismo organizacional, reflete transformações ocorridas no meio acadêmico que, ao longo desse período, passou a dar atenção à perspectiva de sistemas abertos e colocou em questão o paradigma da racionalidade plena dos atores sociais e da instrumentalidade como parâmetro final da ação individual ou organizacional (McADAM E SCOTT, 2005; SCOTT, 2001). Nesse sentido, o institucionalismo organizacional, especialmente devido à sua ênfase a categorias analíticas de base cognitivo-cultural, privilegia o estudo de organizações alinhado a outras perspectivas que reconhecem a imersão social da ação econômica levando em consideração não apenas os relacionamentos sociais estabelecidos pelos atores sociais, como também e, principalmente, os parâmetros socioculturais do contexto institucional em que atuam (vide KIRSCHBAUM E GUARIDO FILHO, 2011).

De acordo com os seus proponentes, essa vertente institucional é interessante especialmente para responder questões de pesquisa relacionadas ao entendimento de processos de mútua constituição entre organizações e o ambiente macrossocial que atuam (DIMAGGIO E POWELL 1983; DAVIS E MARQUIS, 2005). Assim, o institucionalismo organizacional possui como ponto focal a compreensão do modo, consequências ou motivos associados ao comportamento organizacional, seja no âmbito das estruturas formais, dos valores ou práticas, bem como, das consequências (GREENWOOD *et al*, 2008), tendo por referência a influência do contexto institucional mais amplo que envolve as organizações.

Estudos da área da contabilidade financeira que adotam essa perspectiva teórica têm visado a compreensão da regulação social sobre as práticas contábeis, ou seja, procuram analisar aspectos relacionados a legitimidade e legalidade das práticas, considerando que são governadas por regras e convenções que são socialmente aceitas. Similarmente, na área gerencial, pesquisadores têm se dedicado a explicar processos de institucionalização de práticas contábeis (SANTANA E COLAUTO, 2010; OYADOMARI *et al*, 2008; MAJOR E RIBEIRO, 2008), tendo como premissa a ideia de que mudanças no ambiente institucional e técnico das organizações influenciam as características dos sistemas de contabilidade gerencial das empresas (BAINES E LANGFIELD-SMITH, 2003, GUERREIRO *et al*, 2010).

Apesar dos avanços já registrados com a inserção do institucionalismo sociológico nos estudos em contabilidade, defende-se neste trabalho, que esta perspectiva teórica mereça maior clarificação. Tal

preocupação se justifica haja vista a constatação de certa confusão na produção científica nacional que apresenta imprecisões conceituais e no nível dos pressupostos teóricos entre elementos analíticos do institucionalismo econômico e organizacional. Diante disso, o presente artigo tem como propósito discutir, a partir da recuperação dos elementos centrais do institucionalismo sociológico, as principais implicações para os estudos em contabilidade, com vistas a fornecer subsídios a pesquisadores interessados em inserir a dimensão sociológica de análise no entendimento das práticas contábeis.

Para tanto, os fundamentos do institucionalismo organizacional serão apresentados na próxima seção. Em seguida, é realizada uma discussão embasada nos estudos da área de contabilidade com vistas a refletir sobre demarcações analíticas pautadas nas perspectivas econômica e sociológica do institucionalismo. Na sequência, ainda tomado como foco os estudos em contabilidade, são propostas quatro implicações analíticas para as pesquisas, a fim de fornecer subsídios para uma agenda de pesquisa para a área. Por fim, considerações finais são realizadas na última sessão.

## 2 INSTITUCIONALISMO ORGANIZACIONAL: FUNDAMENTOS TEÓRICOS

Ao longo das últimas cinco décadas, diferentes perspectivas teóricas ligadas ao estudo de organizações foram desenvolvidas e colocadas à prova, marcando um período de grande criatividade. Modelos racionais foram contrastados e também combinados com outros de ênfase política ou cultural, representando a preocupação crescente com níveis de análise mais amplos e diferentes facetas do ambiente (McADAM E SCOTT, 2005; SCOTT, 2001). Nesse contexto, uma abordagem em especial vem ganhando destaque: o institucionalismo organizacional (DACIN, GOODSTEIN E SCOTT, 2002; FARASHAHI, HAFSI E MOLZ, 2005; FONSECA, 2003; MACHADO-DA-SILVA, FONSECA E CRUBELLATE, 2005; MIZRUCHI E FEIN, 1999). No Brasil, a adesão de pesquisadores à área também é notável, com adesão de pesquisadores de diferentes áreas da administração e contabilidade.

### *Ambiente institucional e legitimidade*

Desde os estudos pioneiros de Phillip Selznick, nas décadas de 40 e 50, até trabalhos desenvolvidos posteriormente (vide DIMAGGIO E POWELL, 1983; DIMAGGIO E POWELL, 1991; MEYER E ROWAN, 1977; SCOTT, 1995, 2001; ZUCKER, 1977) observa-se notável crescimento da teoria institucional de base sociológica. A despeito de suas variações e origens, essa perspectiva “trata dos aspectos mais profundos e resilientes da estrutura social [...]; ela investiga como esses elementos são criados, difundidos, adotados e adaptados ao longo do tempo e espaço; e como declinam e recaem no desuso” (SCOTT, 2005, p. 460). Nesse sentido, considera processos pelos quais estruturas, incluindo esquemas, regras, normas e rotinas tornam-se estabelecidas como diretrizes legítimas para o comportamento social, a partir de elementos regulativos, normativos e cognitivo-culturais (SCOTT, 2001). Destaca-se a importância que emprestam à relação entre a organização e o ambiente, ambos entendidos como entidades culturais, e o caráter limitativo que atribuem às abordagens racionais instrumentais (DIMAGGIO E POWELL, 1991), bem como a relevância do plano cultural para indivíduos, grupos e organizações, expresso na forma de aspectos institucionalizados como padrões de comportamento, normas, valores, crenças e pressupostos (MACHADO-DA-SILVA et al, 2003).

Assim, sob a perspectiva do institucionalismo organizacional, volta-se atenção para a relação de mútua influência entre organizações e estruturas normativas e culturais mais amplas do contexto

social sendo tema comum a consideração de que o comportamento social e seus recursos associados estão, de algum modo, ancorados em sistemas de regras e num esquema cultural (SCOTT, 2005). Essa perspectiva atenta para o modo como valores institucionalizados na sociedade permeiam estruturas e formas organizacionais, considerando necessário o enriquecimento de análises de aspectos instrumentais com reflexões acerca de elementos culturais e simbólicos no estudo organizacional. Para Meyer e Rowan (1977) trata-se de mitos racionalizados; orientações culturalmente sustentadas que refletem os significados enraizados na realidade social, influenciados pela opinião pública, leis, sistema educacional entre outros fatores contextuais, e que emergem como soluções vinculadas a problemas de organização. Nesse sentido, atribui-se a questão da legitimidade de estruturas, ações e práticas organizacionais (ligada à adequação e aceitabilidade dos valores sociais) importância, no mínimo equivalente, às ligadas à eficiência técnica (DIMAGGIO E POWELL, 1983; MEYER E ROWAN, 1977; SCOTT, 2001). Organizações, nesse sentido, articulam suas ações e estruturas com relação às características do contexto institucional em busca de legitimação e aceitação social (DIMAGGIO E POWELL, 1983; MEYER E ROWAN, 1977; SCOTT E MEYER; 1991).

### *Instituições e institucionalização*

Os autores da teoria institucional de tradição sociológica costumam fundamentar a definição de instituição sobre uma base cultural, apesar das diferentes acepções atribuídas ao conceito. De acordo com Meyer, Boli e Thomas (1994, p. 10), instituições são “regras culturais que, fornecendo significado coletivo e valor a entidades e atividades particulares, integram-nas a sistemas mais amplos”. Denota-se, deste modo, a noção dos padrões de determinada ordenação social (JEPPERSON, 1991). Amplamente consideradas, instituições são compreendidas como composições de “elementos cognitivo-culturais, normativos e regulativos que, juntamente com atividades e recursos associados, fornecem estabilidade e significado à vida social” (SCOTT, 2001, p. 48).

Com base nesses aspectos, Scott (2001) propôs um modelo estratificado para tratar do estudo da relação entre organizações e instituições. Conforme o autor, essa estrutura explicativa se assenta sobre três pilares, regulativo, normativo e cognitivo-cultural, que não apenas enfatizam a natureza simbólica dos elementos institucionais, mas sua influência sobre o comportamento social, por meio do modo como estão implicados nas ações, relações e recursos (SCOTT, 2008a). Ainda segundo o autor, os pilares (vide Quadro 1) refletem aspectos das instituições, revelando bases alternativas de legitimação, ordem e obediência social, mecanismos e lógicas de ação social predominantes em cada uma delas (SCOTT, 2001, 2008a). A maior ou menor importância de um ou outro pilar decorre de diferentes acepções atribuídas aos conceitos de instituição e institucionalização.

Segundo o autor, sob o pilar regulativo existe uma tendência para se privilegiar pressupostos realistas sociais e uma concepção de ator social, inclusive organizações, cujos interesses apresentariam base racional utilitarista de custo-benefício. Neste escopo, regras e leis são formuladas sob o pretexto de evitar conflitos ou solucionar diferenças, impondo sanções aos atores que não as obedecerem. Assim, a base de legitimação institucional está ligada à conformação organizacional aos aspectos sancionados legalmente. Já no pilar normativo, a base de conformidade aos preceitos do ambiente institucional se dá a partir de uma orientação moralmente fundamentada no contexto social. Assim, o foco recai sobre o comportamento considerado apropriado, valorizado como padrão de conduta, e no qual se sustentaria a legitimidade organizacional. Normativamente, os parâmetros para a ação considerada legítima atenta para elementos não racionais de caráter coletivo, cujo poder social molda o comportamento dos atores, como papéis, valores e expectativas sociais que, por sua vez, restringiriam a escolha dos atores individuais e organizacionais. Por último, o pilar cognitivo-cultural, base forte do institucionalismo organizacional, dá ênfase aos pressupostos de construção social da realidade, admitindo que a ação é fruto de um conjunto de conhecimentos culturalmente difundidos e socialmente aceitos, os quais constituem parâmetros para aquilo que os

atores sociais concebem como realidade e que moldam sua própria identidade (SCOTT, 2001). A legitimidade organizacional se fundamenta nos aspectos considerados conceitualmente e culturalmente corretos (*taken for granted*), deslocando assim o foco da forma regulativa e normativa, do velho institucionalismo para uma construção fundamentada, sobretudo, em sistemas de crenças e conhecimento.

**Quadro 1:** Pilares de Análise Institucional

	PILAR		
	REGULATIVO	NORMATIVO	COGNITIVO-CULTURAL
<b>Base de Obediência</b>	Utilidade	Obrigação social	<i>Taken for grantedness</i> Entendimentos compartilhados
<b>Base de Ordem</b>	Regras regulativas	Expectativas normativas	<i>Schemas</i> constitutivos
<b>Mecanismos</b>	Coercitiva	Normativa	Mim�tica
<b>Lógica</b>	Instrumentalidade	Adequa�o	Ortodoxia
<b>Indicadores</b>	Regras Leis San�oes	Certifica�o Confiabilidade	Crenças comuns Lógicas de a�o compartilhadas
<b>Base de Legitimidade</b>	Legalmente sancionada	Moralmente governada	Compreensível, reconhecível, culturalmente amparada

Fonte: Scott (2001, p. 52).

Os fundamentos conceituais que, em grande parte, sustentam a lógica apresentada pela corrente predominante na teoria institucional, a cognitivo-cultural, se assentam na sociologia do conhecimento de Berger e Luckmann (1967). Esses autores enfatizam que toda situa o social que perdure no tempo tem a tendência de ser institucionalizada, em face da necessidade de previsibilidade e controle social das a es humanas. Nessa linha de raciocínio, a dinâmica de constru o social ocorre como se segue. Em um primeiro instante, as a es habituais tornam-se tipifica es. Com a transmissão dessas tipifica es ao longo do tempo e das gera es, elas passam a ser objetivadas, isto  , aceitas como fatos inegáveis. Assim, o hábito ganha um caráter normativo, inerente ao sistema de conhecimento humano. Desse modo, a cria o de um conjunto de crenças e conhecimentos compartilhados origina uma realidade socialmente construída, institucionalizada e legitimada perante a sociedade. Ainda de acordo com Berger e Luckmann (1967), a constru o do mundo institucional decorre de três momentos dialeticamente relacionados, que correspondem a uma caracteriza o do mundo social: (i) a exterioriza o, em que a sociedade   tratada como produto humano; (ii) a objetiva o, atribuindo   sociedade a qualidade de realidade objetiva; (iii) a interioriza o, que entende o homem como produto social. O conhecimento como componente central possui duplo sentido: apreender a realidade social e produzir essa realidade. Desse modo, a realidade   produto da atividade humana que, paradoxalmente,   assumida como objetiva e externa aos indivíduos, garantindo, de certa forma, a estabilidade e o controle da conduta humana. Observa-se a ênfase sobre os processos normativos e cognitivos, em especial este último.

Este processo faz com que o comportamento que, aparentemente tenha sido fruto da volic o humana, passe a ser compreendido como resultado de uma dimensão externa a cogni o do sujeito, de natureza cultural (MACHADO-DA-SILVA E FONSECA; CRUBELLATE, 2005) e que se manifesta especialmente pela cria o e tipifica o do comportamento, que passa a ter *status* equivalente a regra a ser seguida, no sentido de que   socialmente definido como comportamento padrão, sem o questionamento dos atores acerca de sua origem (BERGER E LUCKMANN, 1967; MEYER E ROWAN, 1977; ZUCKER, 1977).

Nesta perspectiva, trabalha-se com o pressuposto de que a realidade é, portanto, uma construção fundamentada, sobretudo, em sistemas de crenças e conhecimento culturalmente situados (BERGER E LUCKMANN, 1967). Estes sistemas atuam sobre os indivíduos fazendo com que as ações de tais atores sociais sejam conformadas a padrões previamente estabelecidos, criando similaridades de comportamentos. Assim, a institucionalização representa um processo condicionado pela lógica da conformidade às normas socialmente aceitas, bem como pela incorporação de um sistema de conhecimento construído ao longo da interação social, os quais constituem parâmetros para a concepção de realidade dos atores sociais, definindo, portanto, o seu modo de agir.

Quando traduzidos para o âmbito das organizações, sob a ótica do institucionalismo organizacional é válido admitir que estruturas e práticas organizacionais tenham vinculação, ainda que parcialmente, com valores ambientais e aos conceitos considerados socialmente corretos. Tal vinculação estaria associada à orientação por legitimação e aceitação social que, em graus variados pode condicionar a ação organizacional. (vide, por exemplo, os trabalhos de ZUCKER, 1977; TOLBERT E ZUCKER, 1983). Nesse sentido, institucionalização representaria um processo condicionado pela lógica da conformidade às normas socialmente aceitas, implicando aceitação e credibilidade. “A partir de uma perspectiva institucional, legitimidade não é uma *commodity* a ser possuída ou trocada, mas a consonância percebida com regras e leis relevantes, suporte normativo e ou alinhamento com estruturas cognitivo-culturais” (SCOTT, 2001, p. 59). A procura da conformidade se dá porque, ao que parece, aumenta as chances de sobrevivência das organizações em grau maior do que a eficácia ou o desempenho imediato das estratégias e dos procedimentos adotados (MEYER E ROWAN, 1977).

#### *Campo Organizacional e Isomorfismo*

A consideração de que estruturas e rotinas organizacionais são reflexos ou decorrências de normas institucionalizadas contextualmente, o que remete a questões ligadas à legitimidade e à própria concepção de ambiente. Como explicam DiMaggio e Powell (1991), ambiente na abordagem institucional penetram as organizações, criando lentes pelas quais os atores sociais interpretam o mundo e, por essa razão, deixam de ser considerados apenas tecnicamente, mas também como provedores de legitimidade, nos quais regras, modos de compreensão e significados intersubjetivos estão presentes, exercendo influência sobre as ações e estrutura organizacional (MEYER E ROWAN, 1977). A noção de ambiente, destarte, não mais não mais é concebida como entidade externa à organização. Isso se deve às características dessa abordagem que passou a privilegiar (i) o enfoque mais acentuado em atributos ambientais mais específicos ao relacionamento interorganizacional, ao invés de aspectos que influenciavam estruturas ou comportamentos das organizações individuais, tais como escassez e complexidade; (ii) a expansão do nível de análise de uma única organização e seus parceiros mais próximos para estudos que envolvam populações, comunidades e campos organizacionais; e principalmente, (iii) a consideração de outras facetas ambientais, que envolvem aspectos simbólicos, sob a forma de elementos sociais e culturais, que atuam em conjunto com a dimensão econômica e material (SCOTT, 1995b).

Nesse sentido, amplia-se o conceito de ambiente que, além de envolver aspectos técnicos e institucionais, substitui a ótica funcional e instrumental associada à racionalidade de abordagens tradicionais, por uma concepção relacional entre os atores sociais, que compartilham estruturas institucionais comuns, sob as quais se orientam as ações organizacionais (FONSECA E MACHADO-DASILVA, 2002). O conceito de campo organizacional, proposto por DiMaggio e Powell (1983), é provavelmente a representação mais difundida dessa mudança no nível de análise nos estudos organizacionais sob a ótica da perspectiva institucional.

DiMaggio e Powell (1983, p. 143) o definem como um “conjunto de organizações que, no agregado, constituem uma área reconhecida da vida institucional: fornecedores chave, consumidores de

recursos e produtos, agências reguladoras e outras organizações que produzem serviços e produtos similares”. A noção de campo organizacional contém os componentes da noção convencional de indústria, mas agrega outros elementos a essa população focal, os quais influenciam criticamente seu desempenho. Assim concebido, possui “estruturas culturais-cognitivas ou normativas compartilhadas ou por um sistema regulativo comum, modo a constituir uma reconhecida área da vida institucional” (SCOTT, 2001, p. 84). Há num de campo organizacional “uma comunidade de organizações que partilha um sistema comum de significados e os participantes interagem mais frequentemente e com maior confiança entre si do que com outros atores externos ao campo” (SCOTT, 1994, p. 207-208 apud SCOTT, 1995, p. 56). Um campo, assim, é simultaneamente um sistema de relacionamentos e de referências para as ações organizacionais (MACHADO-DA-SILVA, GUARIDO FILHO E ROSSONI, 2006), na medida que existe somente se definido institucionalmente, cujo processo envolve um aumento na interação entre organizações num campo, o surgimento de estruturas de dominação e padrões de coalizão bem definidos, um acréscimo no volume de informações com as quais as organizações num campo devem lidar, e o desenvolvimento de uma consciência mútua entre participantes de um conjunto de organizações de que estão envolvidos num empreendimento comum (DIMAGGIO E POWELL, 1983).

Exposto isso, num campo organizacional, na acepção de DiMaggio e Powell (1983), há tendência de conformidade com as características ambientais, promovendo o isomorfismo estrutural entre organizações. Coercitivamente, o isomorfismo atua como pressão social pautada por regras e regulamentos orientados para a homogeneização do comportamento organizacional. O isomorfismo coercitivo é, assim, resultado de pressões formais e informais exercidas por agentes ou atores sociais significativos do ambiente e por expectativas da sociedade em relação a determinados comportamentos. Já o isomorfismo mimético consiste na imitação de das práticas e condutas consideradas bem sucedidos adotadas por outros agentes sociais como maneira de enfrentar um ambiente incerto e o agente assim o faz porque a pessoa/organização copiada é tida como referencial legítimo para a ação (RAMOS, 2005). O isomorfismo normativo, por sua vez, a conformidade de comportamentos se dá por meio de interpretações sobre a conduta esperada de determinado tipo de profissional (GONÇALVES E MACHADO-DA-SILVA, 1999), o que envolve, de maneira difusa, o compartilhamento de um conjunto de normas e métodos de trabalho pelos membros dos segmentos ocupacionais (DIMAGGIO E POWELL, 1983).

Segundo Gonçalves e Machado-da-Silva (1999), estes três mecanismos de conformidade fizeram parte da agenda de discussões dos institucionalistas e podem representar um campo profícuo de pesquisa acadêmica sobre a atuação do profissional da contabilidade.

#### *Atores sociais e Agência*

As considerações traçadas até aqui possibilitam chamar a atenção de dois aspectos decorrentes dessa forma de análise institucional. Primeiramente, além de relações de controle direto, o ambiente institucional também se apresenta constitutivamente sobre os sistemas de significado e, por consequência, sobre ações e estrutura (DIMAGGIO E POWELL, 1991; SCOTT E MEYER, 1994). É possível que seja por essa razão que muitos estudos se tenham dedicado a investigar os processos pelos quais elementos estruturais tendem a ser legitimados pela força do ambiente institucional. Nesse sentido, e aqui o segundo aspecto, instituições passam a ser consideradas variáveis independentes, seguindo uma abordagem topo-base para a análise institucional nos estudos organizacionais, a qual trouxe consigo forte tendência em se concentrar no problema da ordem, na sua estabilidade e manutenção (BOWRING, 2000; SCOTT, 2005), em sentido muitas vezes determinista (MACHADO-DA-SILVA, FONSECA E CRUBELLATE, 2005). Institucionalização, nesse

sentido, passou a ser considerado processo restrito aos modos como se dá a conformidade organizacional às normas socialmente aceitas, num sentido unilateral de obediência organizacional às pressões institucionais. Tal fato ocorreria também no modo pelo qual se dá a incorporação de um sistema de conhecimento construído ao longo da interação social: os elementos institucionalizados constituiriam parâmetros para a concepção de realidade dos atores sociais, definindo, portanto, o seu modo de agir.

Todavia, embora instituições sejam consideradas formas duradouras da vida social (GIDDENS, 2003), isso não significa serem entidades isentas de transformação. Instituições exibem propriedades estruturais mais permanentes nos sistemas sociais, o que pode associá-las à condições de resistência à mudança, especialmente se observadas num período de tempo curto, como a biografia do indivíduo. No entanto, uma instituição, enquanto propriedade de um sistema social, precisa ser continuamente reproduzida por meio das práticas sociais (GIDDENS, 2003). Consideradas dessa maneira, adiciona-se dinamismo à perspectiva institucional. A atenção dada aos aspectos simbólicos da vida social é complementada pela preocupação com as atividades de produção e reprodução desses elementos, os quais não somente atuam como parâmetros restritivos, mas também habilitadores, provendo diretrizes e recursos assumidos como legítimos para a ação. Dessa maneira, temas como estabilidade e ordem na vida social, ligados às noções de consenso e conformidade, são complementados por outros ligados ao conflito e mudança nas estruturas sociais, possibilitando o tratamento institucional, tanto para propriedades institucionalizadas quanto para o processo de (des)institucionalização (NEE, 1998; SCOTT, 2001, 2005), convergindo para a teorização da mudança enquanto processo, seguindo o que já apontara Abbott (1992) com avanço necessário para o desenvolvimento da abordagem.

Instituições, deste modo, são mais bem consideradas, em consonância com Lowndes (1996) a despeito das diferentes versões do institucionalismo, (i) enquanto conceito *meso*, por serem simultaneamente meio e produto da ação humana, atuando restritivamente ou provendo oportunidades; (ii) compostas por aspectos formais e informais, expressos em regras ou leis, bem como normas costumes e ações habituais, relacionadas assim a estruturas e processos; e (iii) com legitimidade e estabilidade adquiridas ao longo do tempo.

O tratamento da abordagem sob a lógica processual possibilita explicar processos de (des)institucionalização, ou ainda de difusão ou manutenção de instituições, de modo mais interativo em termos do relacionamento entre as categorias analíticas. Nesse sentido, conforme explica Scott (2005), ambientes institucionais não mais são tratados monoliticamente, mas de modo variado e com amplas possibilidades de existência de lógicas contraditórias ou divergentes (DACIN, GOODSTEIN E SCOTT, 2002). Trata-se do reconhecimento de que instituições, ao mesmo tempo que são propriedades estruturantes dos sistemas sociais, são elas também estruturadas a partir das práticas sociais de atores localizados nesses mesmos sistemas, num sentido de interdependência recursiva de ação e estrutura (GIDDENS, 2003). Scott, Mendel e Pollack (2000) desenvolveram uma estrutura de investigação que considera o processo de mudança institucional considerando fatores endógenos e exógenos ao campo, a partir da análise de atores institucionais diferenciados, que produzem, interpretam e reproduzem as lógicas institucionais do campo; da lógica institucional, como elemento cognitivo-cultural predominante num campo; e das estruturas de governança, enquanto elementos normativos e regulativos que propiciam o exercício do poder e autoridade num campo.

Duas são as implicações decorrentes dessa mudança no tratamento da análise institucional: o abandono de linearidade causal, em favor de uma lógica sistêmico-processual, fundada na dualidade entre estrutura e ação (MACHADO-DA-SILVA, FONSECA E CRUBELLATE, 2005), a qual pode ser observada na teoria da estruturação de Giddens, um dos quadros de referência que permite examinar a dinâmica entre esses elementos e que será comentada mais adiante. A segunda

implicação, ligada à anterior, é o resgate da agência na perspectiva institucional. Segundo Scott (2005, p. 471), além de encorajar a atenção para “processos interativos que ocorrem entre atores em campos organizacionais na medida em que eles se engajam na interpretação, *sense-making*, tradução e negociação de atividades”, o reconhecimento da agência em múltiplos níveis, conforme tratado na teoria da estruturação, traz argumentos em favor de um papel mais proativo para atores individuais e organizacionais, mas como uma “não determinante teoria voluntarística da ação” (SCOTT, 2001, p. 76). Nesse sentido, abordagens recursivas, sobre as quais se admite a influência dos atores sobre as estruturas (*bottom-up*) passaram a fazer parte das preocupações no âmbito da teoria. Esses aspectos serão tratados a seguir.

Baseando-se em DiMaggio (1988), Battilana (2006, p. 654) explica que esse tipo de abordagem se apoia nas noções de agência e interesse, segundo o conceito de empreendedor institucional, definido como aqueles “atores com interesse em arranjos institucionais específicos e que mobilizam recursos para criar novas instituições ou transformar as existentes”. Holm (1995), por exemplo, sugere que as instituições sejam tratadas observando-se, conjuntamente, as ações guiadas por uma ordem institucional estabelecida, por um lado, e as ações direcionadas para a criação ou mudança de antigas instituições, por outro. Sob essa ótica, seria possível considerar a dupla natureza das instituições, como referência e produtos da ação, e, portanto, tratar de propósitos na mudança ou manutenção de instituições – abordagem política, para o autor – sem excluir sua concepção como estruturas para ação e, assim sendo, caracterizadas como objetivadas (*taken for granted*) – abordagem prática.

Segundo essa perspectiva, Hensmans (2003) e Washington (2004) afirmam que a abordagem político-cultural resgata elementos que até então não estariam suficientemente tratados, como a qualidade estratégica da agência de atores-chave, na dinâmica de estruturação de campos organizacionais. Tal abordagem estaria apoiada na capacidade de determinados atores em mobilizar diferentes lógicas e recursos para atender aos seus interesses, em consonância com as observações de Seo e Creed (2002) a respeito do processo de mudança institucional.

Os trabalhos de Fligstein (1991, 1999, 2001) representam bem essa perspectiva. Para ele, a construção de campos organizacionais é fenômeno cultural que envolve práticas sociais preexistentes, regras imersas nas relações de poder entre grupos e estruturas cognitivas que funcionam como quadros culturais. Tais elementos operam, conjuntamente, como definidores do contexto das ações coletivas. Entretanto, por tratarem também de sistemas de poder, campos atuam sobre a capacidade de interpretação dos atores, não somente por meio do quadro cultural mencionado, mas também pelas posições ocupadas por diferentes atores, que influenciam seus propósitos e seus interesses. Sob essa ótica, atores dominantes (*incumbent actors*) reforçam suas posições por meio da habilidade de influenciar as regras mediante as quais o campo é estruturado. Essas regras, que constituem o que Fligstein chamou de concepção de controle, operam como um quadro cognitivo para atores e organizações, refletindo o entendimento que possuem da constituição do próprio campo, bem como o sentido que atribuem ao movimento de outros atores e organizações. Por conta disso, campos organizacionais contêm toda informação relevante a partir do ponto de vista dos atores numa dada organização, mas sem caracterizar a determinação estrutural da ação ou o desprezo à capacidade de interpretação dos atores sociais (FLIGSTEIN, 1991).

Como se pode notar, mais do que atribuir importância a *scripts* e normas sociais, Fligstein (1999, 2001) sugere atenção à ação estratégica em campos organizacionais, apresentando, para isso, o conceito de habilidades sociais (*social skills*). De acordo com o autor, trata-se da habilidade de promover cooperação entre atores, no sentido de criar, contestar e reproduzir regras de interação em favor de seus interesses. Logo, campos organizacionais seriam construções produzidas por organizações detentoras de poder, que possuem habilidades sociais e recursos para influenciar as

regras de interação e de dependência em função dos seus interesses que, por sua vez, são reflexos da sua posição na estrutura social do campo. Organizações podem controlar campos organizacionais por meio do seu tamanho relativo em relação às demais no campo e pelo benefício alcançado por seus membros na formação de regras estáveis que regem as ações legítimas no campo, o que tem relação com a perspectiva institucional baseada em interesses descrita por Swedberg (2004).

Outro autor que parece concordar com essa abordagem é Jepperson (1991), ao denominar ação aquelas iniciativas de desvio do padrão institucional e não à sua reprodução, de modo que o processo de institucionalização não se opõe claramente aos interesses dos atores. Nessa mesma linha, Lawrence (1999) e Lawrence e Suddaby (2005) tratam de estratégia institucional ou trabalho institucional (*institutional work*) como categoria que representa a formulação de ações intencionais para a criação, manutenção ou ruptura institucional que, no caso de campos organizacionais, expressam a disputa constante por suas fronteiras.

Diferentemente dos trabalhos citados anteriormente, Battilana (2006) busca um tratamento de empreendedorismo institucional orientado não mais para a agência organizacional no campo, mas a do indivíduo. Nesse sentido, a autora argumenta que é condição chave para o empreendedorismo institucional a posição social do indivíduo no contexto estrutural em que está imerso. Assim, amparando-se na noção de campo social de Bourdieu, enquanto espaço de lutas por recursos desigualmente distribuídos nos quais a posição social do indivíduo influencia sua percepção sobre essa distribuição, ela sustenta que a probabilidade de atores individuais atuarem como empreendedores institucionais é função de seu interesse em assim agir, da habilidade em realizar e do acesso a recursos relevantes. Atores mais bem posicionados em relação a recursos-chaves, seu controle e acesso, aumentam sua probabilidade de romper com a lógica institucional dominante, mesmo que não estejam conscientes de que promovam a institucionalização de práticas alternativas. Nesse sentido, variáveis como o status organizacional ou do grupo social em que o indivíduo faz parte, sua posição informal em redes sociais na organização ou formal na hierarquia, além da mobilidade interorganizacional ou o tempo em que estão estabelecidos em determinada posição na organização, podem aumentar sua probabilidade de atuar como empreendedores institucionais.

Diante do exposto, acredita-se que o quadro apresentado sobre o institucionalismo organizacional, embora não exaustivo, seja suficiente para considerar seus aspectos mais salientes. Sinteticamente, pode-se afirmar que, essa abordagem dá especial atenção a aspectos institucionais do ambiente, em composição com sua dimensão técnica, e suas implicações sobre a ação e comportamento organizacional, mas investigando também temas ligados à compreensão de processos de produção, manutenção e transformação de normas sociais, do relacionamento entre normas formais e informais, da mudança institucional e da influência de crenças culturais na ascensão de estruturas institucionais e formas organizacionais, entre outras questões não tratadas nesse artigo (NEE, 1998; POWELL, 1991; SCOTT E MEYER, 1991). Cabe agora, tratar de suas possibilidades nos estudos de contabilidade. Antes, porém, algumas reflexões acerca das apropriações do institucionalismo organizacional e de outras vertentes institucionais conforme tratados pela literatura acadêmica no Brasil.

### 3 INSTITUCIONALISMO NOS ESTUDOS EM CONTABILIDADE NO BRASIL

No Brasil, diferentes pesquisadores vêm adotando a perspectiva institucional de análise nos estudos em contabilidade, especialmente no campo da contabilidade gerencial. Internacionalmente, Covalski, Dirsmith e Samuel (1996) e, mais recentemente no Brasil, Reis e Pereira (2007) verificaram a apropriação de teorias organizacionais pelos estudos em contabilidade gerencial. Dois aspectos por

eles constatados merecem destaque: a ênfase em teorias de natureza econômica e da psicologia organizacional e o potencial de contribuição advindo de um olhar institucional sobre processos de mudança organizacional. Contudo, diferentemente do aqui apregoado, predomina fundamentação teórica inspirada no velho institucionalismo econômico, em convergência com a proposta de Burns e Scapens (2000) de focar a contabilidade enquanto rotinas, ou seja, práticas em uso que atuam como mecanismos para a institucionalização de entendimentos compartilhados no âmbito organizacional. Nessa abordagem, apesar dos elos possíveis, a aproximação com o institucionalismo organizacional, tende a ser marginal e imprecisa. Outros estudos, porém, tem proposto conexões mais alinhadas aos aspectos sociológicos inerentes ao institucionalismo organizacional, mas ainda representam uma pequena fração no campo da contabilidade.

De modo geral, diversos estudos têm sido desenvolvidos com o objetivo de investigar a estabilidade e mudança de práticas e conceitos vinculados à contabilidade gerencial (BURNS E SCAPEN, 2000; SANTOS, 2008; BAINES E LANGFIELD-SMITH, 2003). Sob o enfoque do velho institucionalismo econômico, os estudos de Guerreiro, Frezatti e Cassado (2004) se apoiam na noção de rotinas e consideram que novas pesquisas devem ser desenvolvidas buscando-se, entre outros objetivos a validação empírica da influência de fatores inconscientes na estruturação da contabilidade gerencial. Guerreiro *et al.* (2006) e Guerreiro *et al.* (2008), compartilham da concepção de Burns e Scapens (2000) segundo a qual a contabilidade é vista enquanto rotina. Enquanto práticas em uso, as atividades ligadas à contabilidade gerencial poderiam se institucionalizar na organização ao passo que gradualmente conformariam um determinado modo de pensar e agir no âmbito da atividade empresarial.

Tais estudos, porém, apesar de declararem sua preferência pelo institucionalismo econômico mantém certa aproximação com elementos da institucionalismo organizacional. Rocha e Guerreiro (2010), por exemplo, referem-se ao processo de codificação de rotinas e regras na implementação de um novo sistema de contabilidade gerencial em um grande banco brasileiro. De acordo com os autores, os resultados evidenciaram que:

a dimensão institucional é tão importante quanto a dimensão técnico-racional, na fase de concepção do modelo conceitual do sistema. Isso significa dizer que não basta planejar racionalmente os melhores conceitos, rotinas e regras para um novo sistema, mas também que essa base conceitual planejada esteja em sintonia com as diretrizes do campo institucional da organização. Essa sintonia somente será possível através da identificação das crenças e valores que permeia a organização e que faz parte do denominado campo institucional (ROCHA E GUERREIRO, 2010, p. 45).

Essa aproximação se dá também a partir da concepção de instituição apropriada de Barley e Tolbert (1997), autores com forte inserção no institucionalismo organizacional que procuraram operacionalizar os processos de exteriorização, objetivação e internalização presentes na obra de Berger e Luckmann (1967) já mencionados em conjunção com a teoria da estruturação de Giddens (2003). Para Barley e Zucker (1997, p. 96), instituições são “pressuposições compartilhadas e aceitas de forma inquestionável as quais identificam categorias de atores humanos e suas atividades e relacionamentos apropriados”.

Contudo, tal aproximação nem sempre faz menção clara do modo como preenche lacunas deixadas pelo institucionalismo econômico, sem que se evidencie sua apropriação. Diferentemente, outros estudos realizam essa aproximação de modo mais sistemático e explícito, procurando assegurar coerência com as proposições do institucionalismo organizacional. Santana e Colauto (2010), por exemplo, identificaram que a demanda de novos instrumentos advém da percepção dos gestores quanto à necessidade de se adotar novos ferramentais que auxiliem alinhar estratégias setoriais às

diretrizes estratégicas da organização. Em consonância com aspectos do institucionalismo organizacional, os autores analisaram de que forma se configuram os instrumentos gerenciais institucionalizados pelos gestores organizacionais e qual a sua efetiva aplicação nas práticas gerenciais no que se refere ao processo de mensuração e avaliação de desempenho. A abordagem institucional sociológica foi considerada importante pelos autores, por englobar em suas vertentes aspectos políticos, econômicos e sociais, que auxiliam no entendimento das mudanças organizacionais. Outros exemplos podem ser vistos nos trabalhos de Oyadomari *et al.* (2007) e de Aguiar *et al.* (2006), que associaram os pilares cognitivo-cultural para compreender o processo de institucionalização pelos estágios propostos por Tolbert e Zucker (1999).

#### 4 IMPLICAÇÕES PARA O ESTUDO DA CONTABILIDADE

O institucionalismo organizacional, por sua base sociológica é, conforme já mencionado, abordagem interessante especialmente para responder questões de pesquisa relacionadas a campos organizacionais e de sua relação com mecanismos sociais e de mudança no nível macro, considerando como pressuposto fundamental a ideia de que a organização e o ambiente compõem um processo de mútua constituição (DIMAGGIO E POWELL, 1983; DAVIS E MARQUIS, 2005). Contudo, conforme evidenciado por Moura e Dias Filho (2010), apesar de o institucionalismo sociológico apresentar conceitos com grande potencial para explicar fenômenos organizacionais, existe uma latente carência de melhorias na especificação de tais conceitos e na delimitação de suas fronteiras de investigação empírica notadamente no que se refere aos estudos de contabilidade. Tal constatação converge com os resultados do levantamento realizado por Barbosa Neto e Colauto (2010), que destacam que os trabalhos da área de contabilidade ainda se concentram principalmente em pesquisas teóricas como a principal estratégia metodológica, concentrados principalmente na institucionalização de práticas contábeis gerenciais nas organizações. Diante disso, consideram-se ser relevante o desenvolvimento de estudos na área de contabilidade que se apropriem de modo mais aprofundado e rigoroso os elementos do institucionalismo organizacional. Nesta seção, quatro implicações analíticas serão apresentadas, as quais representam possibilidades de pesquisa que exploram de maneira mais abrangente esta perspectiva teórica.

##### *Contabilidade enquanto prática social*

Embora pesquisadores já tenham incorporado a ideia de contabilidade como prática social (vide BURNS E SCAPENS, 2000 e seguidores), a articulação de conceitos advindos do institucionalismo sociológico no que tange à consideração de análises multinível ainda é escassa. De modo geral, conforme já mencionaram Barbosa Neto e Colauto (2010), os estudos na área de contabilidade gerencial, se limitam a analisar as práticas dos gestores organizacionais, ou seja, privilegiam o nível intraorganizacional. Desta forma, a pesquisa da contabilidade, enquanto prática institucionalizada e reproduzida da ação recorrente e regularizada, ainda é pouco explorada, afrouxando a conexão entre os níveis, individual, organizacional, de campos organizacionais e societal.

Guerreiro *et al.* (2006), por exemplo, propõem discutir a contabilidade gerencial por meio da interrelação de conceitos da área de psicologia e comportamento organizacional, afirmando que há um paradoxo entre a teoria e as práticas de contabilidade gerencial (GUERREIRO *et al.*, 2006). No entanto, o argumento desses autores é construído com base nos trabalhos de Scapens (1994) e Burns e Scapens (2000), autores do institucionalismo econômico e que, claramente, delimitam sua abordagem ao nível intraorganizacional por meio do estudo da contabilidade gerencial concebida enquanto rotina organizacional. Apesar de relevante, há amplo espaço para o desenvolvimento de conhecimento acerca de explicações institucionais que extrapolem as rotinas organizacionais.

Uma possível razão para isso é que, subjacente a essa perspectiva, ao menos no modo com vem sendo conduzida em parte dos trabalhos da área de contabilidade, as alterações nas rotinas ou adoção de novos sistemas de contabilidade gerencial tem refletido concepções condizentes com uma noção mais determinística da mudança organizacional, em especial pela ênfase para a maximização do lucro e eficiência das estruturas de governança quando analisadas as respostas organizacionais às alterações na tecnologia ou nas "regras do jogo" (vide NORTH, 1990 e GUERREIRO *et al.*, 2006).

Assim, acredita-se que compreende parte da agenda de pesquisa da área ampliar a compreensão de práticas sociais, em convergência com os pressupostos do institucionalismo organizacional, reconhecendo que possuem expressão não desvinculada das estruturas sociais mais amplas da sociedade. Assim, ao assumir que práticas organizacionais podem ser definidas como "uso rotineiro de conhecimento pela organização para conduzir uma função particular que se desenvolveu ao longo do tempo sob influência da história, pessoas, interesses e ações organizacionais" (KOSTOVA E ROTH, 2002, p. 216), não se está excluindo que exibem entendimentos compartilhados e possuem significado social condicionado pelo contexto institucional (SCOTT, 2001; MEYER E ROWAN, 1977). Deste modo, práticas contábeis podem ser tratadas como um tipo de instituição, em convergência com o exposto por Giddens (2003) e Lounsbury e Crumley (2007), refletindo "ações sociais regularizadas e recorrentes que continuamente constroem e reconstroem a organização como um sistema social espaciotemporalmente delimitado" (ALBUQUERQUE FILHO E MACHADO-DA-SILVA, 2009, p. 632).

Sob essa acepção, a institucionalização de práticas é bem compreendida enquanto processo social que lhes atribuem um caráter durável-dinâmico, já que continuamente são reconstruídas por atores sociais no contexto de seus quadros interpretativos (ALBUQUERQUE FILHO E MACHADO-DA-SILVA, 2009). Dessa maneira, o processo de adoção, manutenção ou mudança de práticas não ocorre de maneira uniforme já que certo grau de heterogeneidade é atribuído à capacidade de agência dos atores sociais, que incorpora os recursos e a interpretação dos agentes e que, por sua vez, seriam condicionadas pelos efeitos do contexto institucional e pelo contexto relacional interno (MACHADO-DA-SILVA, FONSECA E CRUBELLATE, 2005).

Outra frente de pesquisa decorrente da concepção de prática social está ligada a estudos que abordem a perspectiva de lógica institucional, que sugere que os mecanismos relativamente universais para contestação de *status* e poder dentro de campos organizacionais são condicionados por instituições prevaletentes (THORNTON E OCASIO, 2008). Nessa perspectiva, lógicas institucionais podem ser responsáveis pela alteração de identidades, assim como identidades também podem ser responsáveis pelas mudanças em lógicas, conforme sugerem Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012). Assim, é necessário analisar, por exemplo, como mudanças em práticas contábeis e identidades organizacionais geralmente ocorrem conjuntamente bem como a compreensão de seus efeitos tanto no espaço intraorganizacional na redefinição de rotinas quanto das práticas e princípios orientadores do próprio campo organizacional em que estão imersas.

#### *Ambiente contábil como contexto institucional*

Um segundo ponto que pode ser derivado do institucionalismo organizacional é a consideração de que organizações estão imersas num contexto institucional, o que remete, naturalmente, para a pesquisa acerca das diferentes racionalidades associadas a esse contexto e que, por sua vez, influenciam as práticas contábeis no âmbito organizacional e interorganizacional. Uma vertente, em especial, e que aqui será destacada é o reconhecimento de que o ambiente contábil, compreendido enquanto contexto institucional, está em dualidade com o ambiente legal.

Tradicionalmente, leis e mecanismos de *enforcement* são vistos como um sistema de penalidades e recompensas, designados a encorajar ou desencorajar determinadas ações (EDELMAN E SUCHMAN, 1997). Hood *et al.* (2001), por exemplo, quando referem-se poder exercido por regras e leis, consideram que três componentes são necessários para os sistemas de controle: (i) sua capacidade de definição de normas; (ii) sua capacidade de coleta de informações ou de monitoramento para produzir conhecimento sobre os estados atuais ou de mudança do sistema; e (iii) sua capacidade de modificação do comportamento para alterar o estado do sistema. Sustentados sob uma concepção racionalista e objetiva do ambiente das leis, pesquisas sob essa perspectiva, analisam como os aparatos regulatórios emergem e passam a determinar a atividade organizacional, pressupondo que as regras serão mais eficazes quando não apresentarem ambiguidade (EDELMAN E SUCHMAN, 1997). Como consequência, admite-se que as leis e regras, por um lado, e as identidades, interesses e capacidades organizacionais, por outro, existem independentemente umas das outras.

Contudo em contraste com essa ótica, a pesquisa ligada ao institucionalismo organizacional tem privilegiado a análise do significado das leis e sua influência sobre a conformidade organizacional, contribuindo assim com a compreensão de processos de institucionalização de práticas (EDELMAN, 2004). Yeung (2004), por exemplo, afirma que quando se analisa a conformidade, é possível distinguir entre conformidade com as regras e conformidade com os objetivos coletivos, pois os padrões regulatórios e os objetivos coletivos podem não ser convergentes. Assim, o componente regulativo das regras e leis convivem com seu significado normativo, expresso no modo como adquirem significado associado às práticas organizacionais em resposta às prerrogativas legais. Assim, ao contrário de determinadas leituras institucionais, sob essa forma de entendimento, “organizações são produtores ativos, antes recipientes meramente passivos, de significado legal” (SUCHMAN E EDELMAN, 2007, p. 10). Isso vale tanto para o reconhecimento de ações estratégicas (por exemplo, o modo como as organizações atuam para evitar ações judiciais e reduzir sua exposição à responsabilidade legal), ações políticas (como as táticas de lobby e associação profissional) e interpretações compartilhadas que dão sentido legítimo aos mandatos legais e legisladores (EDELMAN *et al.* 1999; EDELMAN, 2004; TALES, 2009). A mudança legal é considerada endógena porque não ocorre por meio de um processo coercitivo de agentes reguladores, mas sim, por meio dos interesses e aspectos culturais associado ao *sensemaking* e à interpretação coletiva do ambiente legal engendrados por agentes organizacionais (EDELMAN *et al.*, 1999; SCOTT, 2008a).

No campo da contabilidade, raciocínios como esses são promissores e abrem espaço para concepções menos deterministas ligadas à relação entre organizações e o ambiente institucional. Além disso, seriam de grande relevância na medida que possibilitam abordar a questão da regulação a partir de seu eixo normativo e cultural-cognitivo, especialmente numa área em que a atuação profissional é altamente regulamentada. O foco recairia não apenas na rotinização de práticas no âmbito organizacional, mas na construção de práticas socialmente válidas decorrentes de interpretações compartilhadas no meio profissional ou entre organizações do campo. Tal afirmação passa a ser ainda mais relevante se for considerado que, nos últimos anos, as práticas contábeis passaram por modificações formais por influência de organismos internacionais, promulgação de pronunciamentos contábeis e novas legislações no contexto nacional.

#### *Legitimidade e legalidade das práticas contábeis*

A legitimidade foi primeiramente reconhecida como de importância central na vida social por Weber, que identificou suas fontes na tradição, no carisma e nos dispositivos racionais-legais (SCOTT, 2001). A legitimidade possui posição central na transformação intelectual proporcionada pelo institucionalismo organizacional, sendo definida como “percepção ou pressuposto generalizado de

que as ações de uma entidade são desejadas, adequadas ou apropriadas dentro de um sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições” (SUCHMAN, 1995, p. 574). Assim, estruturas e práticas organizacionais tendem a se aproximar de padrões tidos por corretos socialmente (SCOTT, 1991), de modo a assegurar-lhes apoio contextual e validade social. Posto isto, cabe aos estudos em contabilidade, sob o suporte do institucionalismo organizacional, investigar, sob diferentes níveis de análise, os parâmetros e orientações para a legitimidade que permeiam as ações no campo organizacional e em casos específicos.

Se levado em consideração o mencionado anteriormente, associando o ambiente contábil ao contexto institucional em sua faceta legal, implicações adicionais podem ser feitas. Partindo do pressuposto que a influência regulativa no comportamento organizacional não é meramente resultado do cálculo racional de sanções e incentivos prescritos de forma não ambígua e objetiva (SCOTT, 2008a); a adoção de práticas contábeis e estruturas organizacionais decorre de aspectos normativos socialmente construídos no ambiente legal, definindo parâmetros quanto ao que é apropriado, natural, responsável e legítimo (SUCHMAN E EDELMAN, 1997). Conformidade às regras legais é, assim, apenas uma possibilidade dentre as respostas organizacionais às prescrições regulativas (SCOTT, 2008).

Sob essa perspectiva, que Edelman (2004) define como sendo a dimensão constitutiva do ambiente legal, a racionalidade subjacente ao sistema legal não é resultado meramente das prescrições legais, mas também da ressonância nas práticas organizacionais. Nesse sentido, a noção de legalidade passa a fazer referência

aos significados, fontes de autoridade e práticas culturais que são reconhecidas como legais, independentemente de quem a emprega ou para qual finalidade. (...) [ela] opera tanto como uma estrutura interpretativa quanto um conjunto de recursos com os quais e por meio deles o mundo social, inclusive aquela parte conhecida como lei, é constituído (EWICK E SILBEY, 2002, p. 152-153).

A contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é fortemente influenciada pelo ambiente em que atua, ressaltando que valores, tradição histórica, aspectos culturais, estrutura política, econômica e social refletem nas práticas contábeis em organizações tomadas isoladamente ou em conjunto. Desta forma, é relevante que os pesquisadores no Brasil analisem o ambiente legal e formação do ambiente contábil reconhecendo não apenas as condições legais a ele aplicadas mas, sobretudo, a relação com aspectos ligados à legitimidade e legalidade das práticas organizacionais.

#### *Profissão e agência*

De acordo com Gonçalves e Machado-da-Silva (1999), indivíduos e grupos participantes de uma sociedade são influenciados por interações, experiências e conhecimentos que, em grande medida, estão fora dos espaços organizacionais. Parte dessa influência decorre de pressões associadas à profissionalização, definida por DiMaggio e Powell (1983, p. 152) como a “luta coletiva dos membros de uma ocupação para a definição das condições e métodos do seu trabalho e de estabelecer uma base cognitiva e legitimidade para sua autonomia ocupacional”. Levando em consideração o campo de ação dos profissionais da contabilidade, tal afirmação remete a dois pontos até então negligenciados na pesquisa neste campo de estudo no Brasil: (i) o papel da profissão enquanto agente normatizador e, portanto, participante do processo de homogeneização de práticas no âmbito organizacional; (ii) a capacidade do profissional de contabilidade de agir intencionalmente na criação, alteração ou manutenção dos parâmetros que definem sua prática profissional que, por consequência, promovem implicações sobre o contexto institucional das organizações.

Assim, o papel do profissional da área contábil na estabilidade e mudança de práticas pode ser alvo de investigação. Neste sentido, o institucionalismo organizacional se apoia na capacidade

transformadora dos atores sociais, por meio do conceito de *institutional work*, que abarca um amplo espectro de atores (incumbentes ou subsidiários) e de atividades discursivas capazes de influenciar o ambiente institucional que atuam (DIMAGGIO, 1988; LAWRENCE E SUDABY, 2006).

Já no âmbito das profissões, a pesquisa institucional em contabilidade poderia analisar em que medida o componente da profissionalização influencia a estruturação de campos organizacionais, seja na construção ou transformação de lógicas institucionais, seja na elaboração ou difusão de modelos de ação (SCOTT, 2008b; LOUNSBURY, 2002; GREENWOOD et al., 2002). Nesse sentido, há um vasto campo de estudos que poderiam ser conduzidos a fim de compreender a relação entre campos e profissões na institucionalização de práticas profissionais, delimitação dos espaços e comunidades ocupacionais, da elaboração de identidades profissionais, bem como de práticas, valores, vocabulários e códigos de conduta. Tais aspectos possuem relevância adicional haja vista que, no Brasil, a profissão de contador possui certa representatividade na formação acadêmica, ainda que, no espaço organizacional, possa sofrer com certas lentes discriminatórias. De toda sorte, seriam de grande valor a realização de estudos que pudessem mapear, sob os preceitos do institucionalismo organizacional, o desenvolvimento da profissão e sua participação na configuração do quadro social vigente.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente ensaio teórico discutiu os aspectos sociológicos subjacentes ao institucionalismo organizacional com vistas a subsidiar os estudos em contabilidade com aspectos referentes aos fundamentos teóricos e categorias analíticas desta perspectiva de modo que seu potencial analítico venha a ser utilizado de modo rigoroso e mais proficuamente por pesquisadores da área.

Predominantemente, centrados no velho institucionalismo econômico, os estudos têm privilegiado a análise de processos de institucionalização de práticas contábeis concebidas enquanto rotinas organizacionais. Entretanto, apesar dos avanços já estabelecidos na área por esse tratamento analítico, procurou-se argumentar, ao longo do presente trabalho, em favor do institucionalismo organizacional como alternativa teórica relevante devido a sua capacidade explicativa. Com isso, procurou-se suscitar nos pesquisadores da área de contabilidade reflexões acerca de limitações e possibilidades decorrentes das escolhas teóricas adotadas.

Diante disso, quatro implicações analíticas do institucionalismo sociológico foram alvo de atenção. Na primeira delas, procurou-se destacar a natureza social das práticas contábeis, as quais foram tratadas sob a forma de práticas sociais. A segunda implicação para a pesquisa destacou a dimensão sociocultural subjacente ao ambiente contábil, associando-o ao contexto institucional, especialmente, à sua dimensão normativa e cultural-cognitiva do ambiente legal. Em sintonia com a implicação anterior, o terceiro desdobramento para pesquisa focou na interposição entre legalidade e legitimidade das práticas contábeis, incentivando não apenas o olhar sobre a aceitação social, mas também da construção dos parâmetros constitutivos do entendimento da adequabilidade e apropriação das respostas às prescrições legais. Por fim, na última implicação para a pesquisa, procurou-se destacar o espaço promissor que estudos em contabilidade podem usufruir ao considerar a profissão enquanto ator social relevante na construção do ambiente contábil, bem como o papel ativo de certos agentes na criação, manutenção ou alteração de parâmetros que definem a prática profissional e o contexto de atuação das organizações.

A guisa de conclusão, cabe destacar que o institucionalismo organizacional traz algumas proposições que merecem ser consideradas na formulação de um quadro analítico mais abrangente para os estudos em contabilidade. Talvez, um dos aspectos mais relevantes é a ideia de que instituições fornecem modelos morais e cognitivos que permitem a interpretação e ação individual e organizacional (HALL E TAYLOR, 2003), de modo que as práticas organizacionais fazem relação com

parâmetros socialmente estabelecidos e legitimados no contexto institucional. Assim, institucionalização representa um processo condicionado pela lógica da conformidade às normas socialmente aceitas, bem como pela incorporação de um sistema de conhecimento construído ao longo da interação social, os quais constituem parâmetros para a concepção de realidade dos atores sociais e para a ação. Contudo, vale mencionar que instituições não devem ser compreendidas como estados finais e, portanto, definitivas, mas sujeitas a processos incrementais e descontínuos de mudança. Tratar de processos de institucionalização implica considerar os mecanismos pelos quais instituições são criadas, mantidas ou transformadas a partir da produção e reprodução de práticas rotineiras dos agentes ao longo de um estado de permanente construção da realidade social.

## REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE FILHO, J.B.; MACHADO-DA-SILVA, C. L. Práticas organizacionais e estrutura de relações no campo do desenvolvimento metropolitano. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 13, p. 626-646, 2009.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting Organizations and Society**, 28 (7-8), 657-698, 2003.
- BARBOSA NETO, João Estevão; COLAUTO, Romualdo Douglas. Teoria institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. **Contexto**, v. 10, p. 49-62-74, 2010.
- BARLEY, S.R; TOLBERT, P.S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. **Organization Studies**, v. 18, n. 1, p. 93-117, 1997.
- BATTILANA, J. Agency and institutions: the enabling role of individuals' social position. **Organization**, v. 13, n. 5, p. 653-676, 2006.
- BERGER, P.; LUCKMANN, T. **A construção social da realidade**: tratado de sociologia do conhecimento. Petropolis: Editora Vozes, 1967.
- BOWRING, M. A. De/constructing theory A look at the institutional theory that positivism built. **Journal of Management Inquiry**, v. 9, n. 3, p. 258-270, 2000.
- BURNS, J.; SCAPENS, R.W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, 2000.
- CAMPBELL, J. L. **Institutional change and globalization**. Princeton: Princeton University Press, 2004.
- COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**, 1996
- DACIN, M. T.; GOODSTEIN, J.; SCOTT, W. R. Institutional theory and institutional change: introduction to the special research forum. **Academy of Management Journal**, v. 45, n. 1, p. 45-57, 2002.
- DAVIS, G. F.; MARQUIS, D. 2005. Prospects for Organization Theory in the Early Twenty-First Century: Institutional Fields and Mechanisms. **Organization Science**, 16: 332-343.
- DIMAGGIO, P. J. Interest and agency in institutional theory. In: **Institutional Patters and Organizations: Culture and Environment**, ed. Lynne G. Zucker, 3-21. Cambridge, MA: Ballinger, 1998.
- DIMAGGIO, P. J. Constructing an Organizational Field as a Professional Project: U.S. Art Museums, p. 1920-1940. In. Powell, W.; DiMaggio, P. J. **The new institutionalism in organizational analysis**. Cambridge: Cambridge Univ. Press, 1991.

- EDELMAN, L. The Legal Lives of Private Organizations. In SARAT, A. (ed.). **The Blackwell Companion to Law and Society**. Malden: Blackwell, 2004, p. 231-252.
- EDELMAN, L. B.; SUCHMAN, M. C. The Legal Environments of Organizations. **Annual Review of Sociology**, v. 23, p. 479-515, 1997
- EDELMAN, L. B., UGGEN, C.; ERLANGER, H. S. The endogeneity of legal regulation: grievance procedures as rational myth. **American Journal of Sociology**, v. 105, n. 2, p. 406-454, 1999.
- EWICK, P.; SILBEY, S. S. The structure of legality: the cultural contradictions of social institutions. In: KAGAN, R.; KRYGER, M.; WINSTON, K. (eds.). **Legality and community: on the intellectual legacy of Philip Selznick**. Lanham: Rowman & Littlefield, 2002, p. 149-165.
- FARASHAHI, M., HAFSI, T.; MOLZ, R. Institutionalized norms of conducting research and social realities: a research synthesis of empirical works from 1983 to 2002. **International Journal of Management Reviews**, v.7, n. 1, p. 1-24, 2005.
- FLIGSTEIN, N. The structural transformation of american industry. In: POWELL, W.W.; DIMAGGIO, P. (Org.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991. p. 311-336.
- FLIGSTEIN, N. Fields, power, and social skill: a critical analysis of the new institutionalism. (Rep. No. Paper wps-199-01). **Center for Culture, Organizations and Politics**, 1999.
- FLIGSTEIN, N. Social skill and the theory of fields. **Sociological Theory**, v. 19, n. 2, p.105-1025, 2001.
- FONSECA, V. S. A abordagem institucional nos estudos organizacionais: bases conceituais e desenvolvimentos contemporâneos. In: VIEIRA, M. M. F.; CARVALHO, C. A. (Org.). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003. p. 47-66.
- FONSECA, V. S.; MACHADO-da-Silva, C. L. Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. **Organizações & Sociedade**, v. 9, n. 25, p 93-109, 2002.
- GIDDENS, A. **A constituição da sociedade**. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- GONÇALVES, S. A; MACHADO-DA-SILVA, C. Mudança Organizacional: institucionalização e cognição na análise do caso da companhia paranaense de energia. In: Encontro Nacional Dos Cursos De Pós-Graduação Em Administração, 23, **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 1999.
- GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; SAHLIN, K.; SUDDABY; R. Introduction. 2008. In:\_\_\_\_.(org). **Handbook of Organizational Institutionalism**. London, California, New Delphi, Singapore, Sage. p. 1-46.
- GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR , E. B.; SOUTES, D. O. Utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: Encontro Da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração, 34, 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010. CD-ROM.
- GUERREIRO, R; FREZATTI, F; CASADO, T. Em Busca do Entendimento da Formação de Hábitos, Rotinas e Instituições da Contabilidade Gerencial. In: Congresso da Universidade de São Paulo De Controladoria e Contabilidade. **Anais...** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2004.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C.A.; FREZATTI, F. Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach: a case study of a brazilian bank. **Journal of Accounting and Organizational Change**, v. 2, n. 3, p. 196-228, 2006.
- GUERREIRO, R. PEREIRA, C.A.; FREZATTI, F. Aplicação do modelo burns e scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **Organizações & Sociedade** (Impresso), v. 15, p. 45-62, 2008.

HALL, P. A; TAYLOR, R. C. R. As Três Versões do Neo-institucionalismo. **Revista Lua Nova**, p.193-223, 2003.

HENSMANS, M. Social movements organizations: a metaphor for strategic actors in institutional fields. **Organization Studies**, v. 24, n. 3, p. 355-381, 2003.

HOLM, P. The dynamics of institutionalization: transformation process in Norwegian fisheries. **Administrative Science Quarterly**, v. 40, n. 3, p. 398-422, 1995.

JEPPERSON, R. Institutions, institutional effects, and institutionalism. In: DiMaggio, P. e Powell, W. (Ed.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, p. 143-163, 1991.

KIRSCHBAUM, C. ; GUARIDO FILHO, E. R. Perspectivas Sociológicas da Estratégia em Organizações: uma introdução ao fórum. **Revista de Administração Mackenzie** (Impresso), v. 12, p. 14-27, 2011.

KOSTOVA, T.; ROTH, K. Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: institutional and relational effects. **Academy of Management Journal**, v. 45, n. 1, p. 215-233, 2002.

LAWRENCE, T. B. Institutional strategy. **Journal of Management**, v. 25, n. 2, p. 161-188, 1999.

LAWRENCE, T. B. and SUDDABY, R. Institutions and institutional work. **Manuscrito**, 2005. Disponível em: <<http://www.bus.ualberta.ca/rsuddaby/Publications/Lawrence%20and%20Suddaby%20-20Institutions%20and%20Institutional%20Work.doc>>. Acesso em: 26 fev. 2006.

LOUNSBURY, M.; CRUMLEY, E. T. New Practice Creation: an institutional perspective on innovation. **Organization Studies**, v. 28, n. 7, p. 993-1012. 2007

LOUNSBURY, Michael. Institutional Transformation and Status Mobility: The Professionalization of the Field of Finance. **Academy of Management Journal**, 45: 255-266, 2002.

MACHADO-DA-SILVA, C. L., FONSECA, V. S.; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, Ed. Especial(1), p. 9-39, 2005.

MACHADO-DA-SILVA, C. L., GUARIDO FILHO, E. R.; ROSSONI, L. Campos organizacionais: seis diferentes leituras e a perspectiva da estruturação. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 10, Edição Especial, p.159-196, 2006.

MACHADO-DA-SILVA, C. L., GUARIDO FILHO, E. R., NASCIMENTO, M. R.; OLIVEIRA, P. T. Institucionalização da mudança na sociedade brasileira: o papel do formalismo. In: VIEIRA, M. M. F.; CARVALHO, C. A. (Org.). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003. p. 179-202.

MAJOR, M. J.; RIBEIRO, J. A teoria institucional na investigação em contabilidade. In: MAJOR, M. J.; VIEIRA, R. (org). **Contabilidade e Controle de Gestão: teoria, metodologia e prática**. Lisboa: Escolar Editora, p. 01-19, 2008.

McADAM, D.; SCOTT, W. R. Organizations and movements. In: DAVIS, G. F.; McADAM, D.; SCOTT, W. R.; ZALD, M. N. (Org.). **Social movements and organization theory**. New York: Cambridge University Press, 2005. p. 4-40.

MEYER, J. W.; ROWAN, B.. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, p. 340-363, 1977.

- MEYER, J. W., BOLI, J.; THOMAS, G. M. Ontology and rationalization in the western cultural account. In: SCOTT, W. R.; MEYER, J. W. (Org.). **Institutional environments and organizations: structural complexity and individualism**. Thousand Oaks: Sage, 1994. p. 9-27.
- MIZRUCHI, M.; FEIN, L. C. The social construction of organizational knowledge: a study of uses of coercive, mimetic, and normative isomorphism. **Administrative Science Quarterly**, v. 44, n. 4, p. 653-683, 1999.
- MOURA, F. V.; DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. Pesquisa em Contabilidade, Teoria Institucional e Análise de Conteúdo – Interfaces e Sinergias. In: Encontro Nacional da Anpad, 34, **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.
- NEE, V. Sources of the new institutionalism. In: BRINTON, M. C.; NEE, V. (Org.). **The new institutionalism in sociology**. Stanford: Stanford University Press, 1998. p. 1-16.
- NORTH, D. C. **Institutions, institutional change and economic performance**. New York: Cambridge University Press, 1990.
- OYADOMARI, J.C.T. ; AGUIAR, A. B. ; FREZATTI, F. ; CARDOSO, R.L. Análise dos trabalhos que usaram o modelo Levers of Control de Simons na literatura internacional no período de 1995 a 2007. In: XV Congresso Brasileiro de Custos, 2008, Curitiba. **Anais...** Congresso Brasileiro de Custos, XV. Curitiba : Congresso Brasileiro de Custos, 2008.
- RAMOS, S. C. Isomorfismo e Contexto de Referência: Um Estudo em pequenas Empresas de Curitiba/PR. Dissertação de Mestrado em Administração. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Administração, Curitiba, 2005.
- REIS, Luciano G. dos; PEREIRA, Carlos A. Uma Análise das Contribuições das teorias Organizacionais para o Estudo da Contabilidade Gerencial. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 7., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo
- ROCHA, W.; GUERREIRO, R. Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos - um enfoque institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, p. 24-46, 2010.
- SANTANA, G. A. S.; COLAUTO, R. D. Institucionalização de instrumentos gerenciais: o caso de uma organização do setor elétrico. In: Enanpad XXXIV, 2010, Rio de Janeiro. ANPAD. Rio de Janeiro-RJ : **Anais...** ANPAD, 2010. v. XXXIV.
- SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, 5, p. 301-321, 1994.
- SCOTT, W. R. **Institutions and organizations**. 1. ed. Thousand Oaks: Sage, 1995a.
- SCOTT, W. R. Symbols and organizations: from Barnard to the institutionalists. In: WILLIAMSON, O. (Org.). **Organization theory: from Chester Barnard to the present and beyond**. New York: Oxford University Press, 1995b. p. 38-55.
- SCOTT, R. W. **Institutions and Organizations**. 2. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2001.
- SCOTT, W. R. Institutional theory: contributing to a theoretical research program. In: SMITH, K.G.; HITT, M. A. (Org.). **Great minds in management: the process of theory development**. Oxford: Oxford University Press, 2005. p. 460-484.
- SCOTT, R. W. **Institutions and Organizations: ideas and interests** (3rd ed.). London: Sage Publications, 2008a.
- SCOTT, W. R. Lords of the dance: professionals as institutional agents. **Organization Studies**, v. 29, n. 2, p. 219-238, 2008b.

- SCOTT, W. R.; MEYER, J. W. The organization of societal sectors: propositions and early evidence. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. (Org.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991. p. 108-140.
- SCOTT, W. R.; MEYER, J.W. (ed.). **Institutional environments and organizations: structural complexity and individualism**. Thousand Oaks, CA : Sage, 1994.
- SCOTT, W. R., MENDEL, P.; POLLACK, S. Environments and fields: studying the evolution of a field of medical care organizations. In: Knexus Research Symposium: On Institutionalization Of Knowledge, 2., 2000, Stanford. **Proceedings...** Stanford: Stanford University, 2000.
- SEO, M.; CREED, W. E. D. Institutional contradictions, praxis, and institutional change: a dialectical perspective. **Academy of Management Review**, v. 27, n. 2, p. 222-247, 2002.
- SUCHMAN, M. C.; EDELMAN, L. B. Introduction: the interplay of law and organization In: Edelman, L. B.; Suchman, M. C. **The legal lives of private organizations**. Ashgate, 2007.
- SUCHMAN, M. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.
- SWEDBERG, R. **The toolkit of economic sociology** (Rep. No. 22). Cornell University: Center for the Study of Economy and Society, 2004.
- TALESH, S. A. The Privatization of Public Legal Rights: How Manufacturers Construct the Meaning of Consumer Law. **Law & Society Review**, v.43, n. 3, 2009.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S. R. *et al.* **Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1, p. 196-219.
- WASHINGTON, M. Field approaches to institutional change: the evolution of the National Collegiate Athletic Association 1906-1995. **Organization Studies**, v. 25, n. 3, p. 393-414, 2004.
- ZUCKER, L. G. The role of institutionalization in cultural persistence. **American Sociological Review**, v. 42, n. 5, p. 726-743, 1977.