

Revista de Administração e Contabilidade

Volume 16, Ano 2024

Feira de Santana, ID edição: 10.29327/2402066.15.1

ISSN: 2177-8426

**Uma proposta de utilização do modelo discursivo de institucionalização
aplicado à contabilidade gerencial**

Luciano Gomes dos Reis

Universidade Estadual de Londrina (UEL)

Email: lucianoreis@uel.br

Abstract

O presente artigo tem por objetivo efetuar uma análise dos estudos realizados sobre as relações existentes entre a área de Contabilidade Gerencial e o discurso organizacional, com uma proposta de utilização do modelo discursivo de institucionalização. A metodologia de pesquisa utilizada teve natureza exploratória, com caráter descritivo e ênfase no processo dialético. A existência de discursos implícitos ou explícitos em relatórios contábeis gerenciais ou financeiros pode afetar o modo pelo qual as realidades são construídas pelos indivíduos, sendo que a existência de diferentes discursos em uma organização pode afetar a institucionalização de novas rotinas. Considerando-se esta relação entre o discurso e o processo de institucionalização, o presente artigo teve como objetivo central analisar a evolução das pesquisas sobre o tema, com o objetivo de propor novas formas de abordagem nas pesquisas na área de contabilidade. Com base nessa análise, pode-se considerar em havendo influência do discurso no processo de mudança, dependendo da forma pela qual os conceitos que estão inseridos nos discursos de processos de mudança em contabilidade gerencial serão transformados em textos, utilizados na formação de regras, rotinas e hábitos, proporcionando a sua institucionalização (ou não), pode haver oportunidades de pesquisa para se avaliar como e porque esse processo ocorre, permitindo uma melhor compreensão do impacto do discurso na instituição de práticas contábeis. Especialmente em momentos nos quais discursos políticos antagônicos influenciam o ambiente organizacional, o discurso organizacional possui indícios de ampla influência na forma pela qual se formam as instituições, tendo como foco de análise a Contabilidade Gerencial.

Palavras-Chave: Teoria Institucional. Modelo Discursivo de Institucionalização. Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

No contexto empresarial, em que a Teoria Institucional, baseada nos conceitos da Velha Economia Institucional, possibilita o entendimento de como as decisões empresariais podem afetar e são afetadas pelos indivíduos, principalmente no ambiente interno, surgiram

estruturas conceituais que buscaram explicar como acontece o processo da mudança, sob a ótica dessa teoria.

O modelo para estudo do processo de mudança conceitual, em Contabilidade Gerencial, proposto por Burns e Scapens (2000), foi elaborado por intermédio de um processo de aperfeiçoamento das proposições de Barley e Tolbert (1997), cuja proposta foi estruturar as bases conceituais para o estudo das ações no processo de formação de instituições. Os fundamentos para a análise do fenômeno de interação entre ações e instituições podem ser encontrados nos estudos sociológicos de Giddens (1978), cuja base teórica forneceu elementos para o avanço dos estudos sobre processos de mudança em Contabilidade Gerencial.

Tomando-se por base a estruturação teórica proposta por Giddens (1978), considera-se que as organizações formam estruturas e os processos de estruturação envolvem uma interação de três fatores para ligar a capacidade de conhecimento dos atores humanos às propriedades estruturais das instituições: os significados, as normas e o poder. Segundo o mesmo autor, estes três conceitos são, analiticamente, equivalentes como termos “primitivos” da ciência social, e estão implícitos logicamente tanto na noção de ação intencional como na de estrutura: toda ordem cognitiva e moral é, ao mesmo tempo, um sistema de poder, envolvendo um horizonte de legitimação. (Giddens, 1978, p. 170).

Dessa forma, as organizações são formadas por meio das ações dos atores envolvidos em processos internos, que se ligam às estruturas organizacionais mediante o significado que dão a elas, às normas existentes e ao poder exercido em seu interior. Essas ações estão presentes e, muitas vezes, são externalizadas por intermédio do discurso organizacional, que se constitui em um aspecto amplo da vida empresarial, estando presente de forma implícita ou explícita no cotidiano dos agentes presentes nas organizações.

Quando da existência de processos de mudança, especificamente na área de Contabilidade Gerencial, de acordo com os estudos de Burns e Scapens (2000), ocorre o surgimento de resistências no interior da organização, que podem minar os esforços para a implementação de mudanças. Essas forças, muitas vezes, estão inseridas em discursos organizacionais contrários ao processo de mudança. Esse processo foi discutido no artigo de Reis e Pereira (2014), onde foi avaliado o impacto do discurso no processo de mudança em Contabilidade Gerencial. Considerando este contexto, surgiu a seguinte questão ser investigada: como ocorreu a evolução das pesquisas sobre a influência do discurso no processo de institucionalização em contabilidade?

Com base nestes pressupostos, o objetivo do presente artigo é efetuar uma análise dos estudos realizados sobre as relações existentes entre a área de Contabilidade Gerencial e o discurso organizacional, com uma proposta de utilização do modelo discursivo de institucionalização.

Para realização da presente pesquisa, optou-se pela utilização da metodologia de pesquisa com natureza exploratória, entendendo-se como aquela na qual são realizadas descrições precisas de uma situação, e onde se busca descobrir as relações existentes entre seus elementos componentes. Neste estudo, buscou-se analisar as relações existentes entre a Teoria Institucional, o discurso organizacional e a Contabilidade. De forma complementar, pode ser classificada como de caráter descritivo e com ênfase no processo dialético, que consiste na busca da verdade, mesmo que provisória e reformável, por intermédio da argumentação dialogada.

2 A CONTABILIDADE E OS PROCESSOS DE INSTITUCIONALIZAÇÃO

Segundo Reis (2008), o conteúdo simbólico dos relatórios contábeis emitidos pela Contabilidade Gerencial pode afetar as estruturas de poder internamente, independentemente da racionalidade dos agentes, mas levando em consideração a interpretação que cada gestor pode fazer, durante o processo de elaboração e leitura dos relatórios gerenciais. Os valores que proporcionam essas interpretações, segundo a Teoria Institucional, devem estar alinhados mediante a transformação dos hábitos em rotinas, buscando-se uma uniformidade nos procedimentos internos da organização.

De acordo com Oliver (1997), quando é realizada a análise das organizações sob a ótica institucional, elas funcionam dentro de uma estrutura social de normas, valores e pressuposições assumidas (*taken-for-granted*) a respeito do que constitui o comportamento econômico apropriado ou aceitável. Diferentemente da visão da teoria econômica neoclássica, que está baseada na premissa da racionalidade e do equilíbrio, quando da análise do processo de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial sob a ótica institucional, deve-se considerar que os motivos do comportamento humano se estendem para além da otimização econômica, à justificação e obrigação social.

O trabalho de Barley e Tolbert (1997, p. 93-94), realizado na mesma época, apresentou uma contribuição teórica mais completa que a de Oliver (1997), pois desenvolveu uma estrutura conceitual genérica que assume que as organizações e os indivíduos que as integram estão inseridos em uma “teia” de valores, normas, regras, crenças e pressuposições assumidas, que são originadas, mesmo que parcialmente, do seu próprio interior. O objetivo da estrutura teórica, por sua vez, é investigar como as instituições afetam e como são afetadas pelas ações dos indivíduos.

Assumindo-se essa condição inicial de mutualismo entre indivíduos e organizações, em que o sistema como um todo se baseia na entidade mútua, na contribuição de todos para benefício individual de cada um, as ações sociais podem variar em seus detalhes. Entretanto, para se tornarem conhecidas de todos os atores envolvidos, elas têm que estar de acordo com as pressuposições assumidas. As especificidades da instituição são consideradas arbitrárias quando abordadas no sentido que são essencialmente estipulações sociais. A aderência a tais estipulações, entretanto, é longe de ser considerada arbitrária, se por arbitrária entender-se inteiramente aberta à escolha individual, pois os indivíduos são conduzidos a realizar determinadas escolhas. (Barley; Tolbert, 1997, p. 97).

Por sua vez, o modelo de arcabouço teórico institucional que foi apresentado por Burns e Scapens (2000) permite acompanhar o processo de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial. Nessa proposição teórica, consideram-se regras as instruções sobre procedimentos devidamente formalizadas e rotinas aqueles procedimentos habitualmente em uso.

Para Burns e Scapens (2000), o processo de institucionalização ao longo do tempo, considerando-se a ação dos agentes envolvidos e fundamentado no trabalho de Giddens (1978), proporciona uma visão fragmentada do processo de institucionalização, dividida em quatro estágios distintos:

- a) Encoding (Codificação);
- b) Enacting (Incorporação);
- c) Reproduction (Reprodução);
- d) Institutionalisation (Institucionalização).

Uma vez que determinado processo foi devidamente institucionalizado, ele pode ser considerado como concluído, estando consistentemente integrado no campo de ação e no campo institucional, ao longo do tempo. Nesse momento, de acordo com os pressupostos da Teoria Institucional, abordados quando da análise da estabilidade e da mudança em Contabilidade Gerencial, qualquer ação que vise a alterar o padrão estabelecido terá resistências, uma vez que essas regras e rotinas estão “enraizadas” no comportamento individual de tal forma que seria necessário retornar ao processo de codificação e passar por todas as demais fases, para que essa nova mudança alcançasse sucesso.

Barley e Tolbert (1997) consideram que as instituições são codificadas em comportamentos que representam atividades e padrões, que acontecem de forma contínua. A partir da observação da regularidade comportamental e do estabelecimento de relações entre as características das normas escritas e os comportamentos que se deseja institucionalizar, pode-se considerar que as instituições estão presentes no campo de ação. As ações podem replicar ou revisar essas regularidades comportamentais. Quando esses comportamentos forem considerados como independentes de situações particulares, sendo considerados como pressuposições assumidas, pode-se afirmar que as novas regras e rotinas, inicialmente codificadas, se encontram devidamente institucionalizadas.

Quando da análise do processo de mudança em organizações, Barley e Tolbert (1997) abordam que a mudança institucional pode acontecer por desejo de alterações em determinados comportamentos, cuja intenção é a busca de uma nova regularidade. Dessa forma, as mudanças provocadas mediante a adoção de novas regras, que resultarão em hábitos e rotinas, têm o objetivo de provocar alterações nas instituições já estabelecidas. O estágio da codificação, dessa forma, possui primordial importância nas ações as quais desejam ser institucionalizadas futuramente.

A Contabilidade como um todo, e a sua área de Contabilidade Gerencial, em especial, podem ser consideradas como um quadro composto por regras, que por meio de proposições práticas busca estruturar uma situação de ajuste organizacional, sendo armazenado mediante a codificação de conhecimentos dos indivíduos que fazem parte da organização e que possuem poder para a elaboração dessas regras. (Busco; Quattrone; Riccaboni, 2007, p. 21). Por intermédio do sistema gerencial ocorre a formação de instituições compartilhadas, que são transformadas pelos indivíduos por meio da atribuição de significados, que se estruturam para formar as instituições a serem compartilhadas pelos demais membros.

Ocorre, então, uma espécie de permissão para que os indivíduos que detêm o poder de regulação ou normatização determinem os comportamentos que devem ser recompensados ou punidos, comunicando aos demais indivíduos da organização uma estrutura comum dos propósitos institucionais que, assim, serão compreendidos pelos demais, atingindo um nível de significação, utilizando-se para isso de elementos cognitivos presentes no processo de mudança, que podem ser compreendidas como as constatações, percepções ou ações que proporcionam aos atores a passagem das representações simbólicas à experiência. Como componente do estágio de codificação, é desejável a existência de um planejamento pela equipe responsável, que estipule prazos, recursos financeiros e demais recursos físicos e humanos necessários à implementação dos processos. Para isso, os responsáveis pela elaboração das regras devem ter pleno conhecimento das operações da organização, bem como devem alinhar os resultados esperados com a missão, os valores e a finalidade da organização.

Para a definição do momento em que os processos estejam concluídos, bem como se os conceitos de Contabilidade implementados se encontram devidamente institucionalizados, realizando-se uma análise sobre a eficácia dos processos, necessita-se de uma observação criteriosa de seus usuários, assim como é importante a visão da Alta Administração a respeito dos processos.

Nesse estágio, é importante observar se ocorre o emprego dos novos relatórios e dos indicadores de forma adequada ao processo de gestão, havendo uma ligação clara entre o processo de tomada de decisão e as informações fornecidas pela Contabilidade. Isso é necessário para verificar a existência de hábitos pessoais, rotinas e regras organizacionais de acordo com os conceitos introduzidos pelo processo de mudança, havendo a aceitação das novas normas como pressuposições assumidas (*taken-for-granted*) sem questionamentos. A partir desse momento, pode-se afirmar que o campo institucional está devidamente materializado no campo de ação da organização, mediante as regras e rotinas previstas nos manuais, conforme demonstram os trabalhos de Soin, Selo e Cullen (2002), Siti-Nabiha e Scapens (2005) e Vieira e Hoskin (2005).

Considera-se que, uma vez atendidos esses requisitos, a organização obteve eficácia nos seus processos na área de Contabilidade, podendo constatar-se, entretanto, indícios de resistências ou barreiras. Nesse estágio, os atores envolvidos utilizam, individualmente e em grupo, os conceitos novos de forma cotidiana, fazendo uso efetivo das informações geradas, dos relatórios e dos indicadores baseados nos conceitos que a organização desejava estarem institucionalizados em seu processo de gestão e de tomada de decisão.

3 CODIFICAÇÃO, A PRESENÇA DO DISCURSO E A FORMAÇÃO DE INSTITUIÇÕES

Na visão de Phillips, Lawrence e Hardy (2004), em um processo de institucionalização de novas regras, o discurso assume um papel importante na formação de instituições, pois as ações organizacionais produzem textos e esses textos contêm um discurso e esse discurso influencia de forma preponderante a formação de instituições, ou seja, a institucionalização. A produção de textos ou a codificação, conforme especificado no modelo de Burns e Scapens (2000), contém, em seu interior, um discurso, que exercerá influência na forma pela qual serão produzidas instituições, ao final de um determinado período.

Durante o cotidiano organizacional, cada indivíduo tem que, constantemente, dar significado a uma série de eventos, encontros e atividades das quais ele participa ativamente. O significado das ações dos indivíduos e daqueles que o cercam é considerado como uma interpretação da realidade, não algo simplesmente dado como verdadeiro. A atribuição de significados aos fatos que acontecem sempre possui uma característica subjetiva, que tem, inserida em seu interior, riscos a respeito da interpretação de determinados textos realizada individualmente. Segundo Phillips e Hardy (2002, p. 5), essa formação de significados não acontece de forma isolada, mas é formada por um conjunto de textos que vão sendo produzidos no decorrer do tempo e que, inter-relacionados, possibilitam a formação de conexões entre textos, discursos e realidade social, que podem ajudar ou dificultar a formação de instituições no interior das organizações.

Para Dambrim, Lambert e Sponem (2007, p. 178), quando os chamados “ideais” organizacionais são transformados em sistemas, que possuem relações e modelos causais, acontece a formação de um discurso, no sentido de algo que seja definido e proposto como uma ação no campo real. Nesse contexto, há muitas definições a respeito do que é o discurso. O discurso está inserido nas práticas diárias, produzindo a realidade e sendo produzido por

ela, por meio das diversas interações sociais que ocorrem de forma cotidiana entre os indivíduos. (Phillips; Hardy, 2002, p. 3). Por meio do discurso, presente no sistema social, é que será possível a elaboração de técnicas e medidas de desempenho, que terão sua utilidade direcionada para o controle dos resultados esperados de determinada ação. Esse processo de inserção de novas técnicas, como as rotinas de gerencial, devem ser internalizadas pelos indivíduos, provocando, assim, a institucionalização de novos procedimentos.

De acordo com Mumby (1988, p. 158-159), o processo de linguagem no interior das organizações está ligado diretamente à interpretação dos atos administrativos por parte dos tomadores de decisão. Em sua argumentação, esse autor considera que as funções exercidas pelo discurso constituem uma estrutura conceitual teórica que facilitam o entendimento e a interpretação dos eventos inerentes ao processo de tomada de decisão. Isso pode ocorrer nos processos de negociações políticas que interfiram nas relações de poder, podendo ou não criar resistência por parte dos demais indivíduos que interagem, cotidianamente, com uma determinada estrutura organizacional.

Para esses objetivos, o processo de escrita é considerado um modo de produção textual-discursivo, com fins comunicativos e certas especificidades materiais e se caracteriza por sua constituição gráfica, embora possa envolver, também, recursos, como, por exemplo, de ordem pictórica. Os documentos, formalizados por meio de uma forma escrita, podem ser considerados autônomos, uma vez que possuem significados neles mesmos; explícitos e condensados, pois fornecem de forma clara o resumo de intenções provenientes de discussões verbais e reuniões anteriormente realizadas e, por final, são documentos planejados e normatizados, que têm por objetivo se transformarem em rotinas no cotidiano organizacional, sujeitas à interpretação individual de cada um dos atores sociais que os utilizem.

Esse ato interpretativo encontra-se fundamentado em dimensões pessoais de linguagem, constituídas de imagens e, eventualmente, de metáforas que são familiares ao indivíduo, utilizadas para interpretar determinados eventos, internalizar as relações de poder existentes e acondicionar as normas estabelecidas dentro de determinado padrão de moralidade, das leis e dos costumes que devem ser respeitados. (Boland Jr., 1993, p. 125).

De acordo com Boland Jr. (1993, p. 126), pode-se considerar que as pessoas envolvidas com o processo contábil participam do ato de interpretação de textos organizacionais ora como leitores, ora como elaboradores desses textos, que podem estar em forma de relatórios, registros, manuais de contabilidade, entre outros. Esses textos produzidos, por sua vez, quando de posse dos efetivos usuários da informação contábil, são por eles interpretados e utilizados no processo de tomada de decisão.

Essas ações individuais provenientes da utilização das informações fornecidas pelos sistemas contábeis aos indivíduos conduzem a uma habitualização de rotinas, mediante a reprodução de comportamentos, que devem culminar com a institucionalização de determinados conceitos, conforme especifica o modelo de Burns e Scapens (2000).

Segundo Barley e Tolbert (1997, p. 110), constituem elementos do processo de codificação diversos tipos de documentos, tais como: manuais de treinamento, registros legais, memorandos, jornais internos e todos os conteúdos que constituem instrumentos de comunicação ou divulgação interna de informação. As mudanças em parâmetros institucionais podem ser obtidas mediante uma análise detalhada dos processos devidamente codificados, que representam a implementação de novos conceitos na Contabilidade, alterando a forma pela qual o processo de tomada de decisão é estruturado, estabelecendo os limites da

mudança desejada. Faz parte da codificação, de forma suplementar, a estrutura básica de conceitos que nortearão a mudança durante todo seu processo, estabelecendo-se um modelo de Controladoria ou Governança específico. Esses dados podem fornecer ainda uma descrição do tipo de eventos que provocaram o início de um processo de mudança, por exemplo, bem como podem fornecer suporte para as conclusões a respeito da eficácia do processo, mediante a comparação entre as rotinas observadas em efetivo funcionamento e aquelas que, embora previstas no projeto inicial de mudança, não se encontram ainda institucionalizadas.

Para Alvesson e Karreman (2000, p. 1126), há dois tipos principais de abordagens que podem ser realizadas, quando da utilização da análise do discurso em estudos em organizações. A primeira é relativa ao estudo do texto social, considerando a linguagem falada e o texto escrito em seus contextos sociais da ação. A segunda abordagem é aquela na qual o estudo da realidade social é tido como construído, visando a dar forma à realidade social por meio da linguagem. A primeira forma de tratar o discurso destaca o “texto falado” e a natureza textual das interações diárias na organização. A segunda forma busca a determinação de uma dada realidade social, mediante a análise dos movimentos historicamente determinados. Não se pode excluir, contudo, uma definição a respeito da disciplina como um princípio presente na produção do discurso. De acordo com Foucault (2006, p. 36), a disciplina está sempre presente na elaboração de discursos, fixando os limites e atribuindo uma identidade que forma o corpo do discurso, permitindo uma “reatualização” permanente das regras existentes.

Nesse contexto específico, torna-se necessária uma conceituação clara do discurso a ser utilizado. O discurso, quando considerado um campo de estudo, é bastante amplo, incluindo desde as declarações fornecidas por assessores de imprensa até notícias sobre determinado assunto publicadas nos meios de comunicação de massa, que influenciam o comportamento das organizações. A análise do discurso pode ser objeto de pesquisa de diversas disciplinas, entre elas o estudo da linguagem, a semiótica e a psicologia. Com a finalidade de delimitar o campo de estudos, utilizou-se a definição de discurso proposta por Fairclough (1992) e Parker (1992), que definem discurso como conjunto de declarações que estão presentes em textos e manuais de procedimentos, trazendo em seu interior um objeto de ação dos indivíduos. Espera-se que seja analisado o discurso formal emitido pela organização, como um meio de inserir uma prática operacional por intermédio de determinado processo de comunicação, proporcionando uma ação de interação entre os indivíduos em determinados cenários organizacionais e institucionais específicos.

De forma complementar a essa abordagem, considera-se que o discurso é algo mais completo, não apenas descrevendo determinadas coisas ou fatos, mas estando presente um processo de construção da realidade, por meio da argumentação e subjetivação que permite a interpretação da linguagem por uma diversidade de indivíduos.

Deve haver uma distinção entre o discurso e os outros elementos que possam estar presentes na comunicação. Van Dijk (1993, p. 251) apresenta argumentos que visam a estabelecer condições para que possa haver um exame detalhado do papel desempenhado pelas representações sociais nas mentes dos atores sociais. Para que se possa trabalhar, adequadamente, a análise do discurso, deve haver uma multidisciplinariedade nas metodologias de estudo. Embora não caracterizando o objetivo principal deste trabalho de pesquisa, assuntos como aspectos cognitivos sociais, estruturas de poder e características culturais no interior das organizações constituem temas que podem ser examinados, permitindo uma visualização completa das interações sociais provenientes do discurso.

Uma avaliação de como um discurso externo à instituição pode influenciar a competitividade de uma instituição financeira, como no estudo realizado por Langenohl (2008), fornece informações valiosas sobre o ambiente externo e as forças institucionais que provocam pressão sobre a organização. Entretanto, ele não aborda o discurso interno, que, por sua vez, pode exercer influência na forma pela qual os conceitos gerenciais são implementados, incorporados e institucionalizados.

Considerando esses pressupostos, não se pode considerar o discurso como um elemento simples da comunicação. Além dos elementos básicos existentes em um sistema de comunicação (emissor, receptor, código, referente e mensagem), que remete a uma ideia de transmissão de uma determinada informação, avalia-se o discurso como algo mais completo, no qual está inserido um processo de argumentação, subjetivação e construção da realidade.

Para Phillips e Hardy (2002, p. 63), os estudos que tenham por abrangência o discurso devem explorar a produção discursiva dos aspectos da realidade social. Verifica-se que a narrativa, em forma de discurso, tem suas origens em processos racionalistas, buscando formar instituições como meio de transformar hábitos em rotinas na forma de pressuposições assumidas. Entretanto, no processo de elaboração do discurso pelos indivíduos, revela-se um grau de subjetividade subjacente, no qual estão inseridos os desejos e os anseios de poder daqueles que o elaboram, conforme descrito por Foucault (1971). Assim sendo, considera-se que, em um sentido amplo, o discurso pode ser considerado como a prática da escrita (por meio de textos) e da fala. (Woodilla, 1998). Um conceito dessa amplitude, entretanto, não possibilita um processo de análise específico. Para Parker (1992, p. 5), o discurso é considerado um sistema das indicações que constroem objetos.

O discurso presente nas regras, que se transformam em normas com vistas a implementar rotinas, tende a se transformar em atos reais no campo de ação, saindo do campo institucional e transformando-se em algo que faça sentido para os atores envolvidos em determinado processo social, como nas organizações, incluindo os processos de Contabilidade. A forma pela qual o discurso contido nos textos exerce uma influência na formação de instituições pode ser visualizada no modelo proposto por Phillips, Lawrence e Hardy (2004), detalhado na seção a seguir.

4 O MODELO DISCURSIVO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO

A utilização do discurso como elemento de análise no campo organizacional remonta ao trabalho de Berger e Luckman (1967), que apresentam propostas teóricas a respeito de como a realidade social emerge da construção mental humana. Suas origens ocorrem por meio da interação entre os diversos agentes nos processos sociais, sendo que as normas, regras e valores construídos em um determinado grupo social são transmitidos para os outros indivíduos do mesmo grupo pelos processos de socialização.

A visão do discurso influenciando a Contabilidade e por ela sendo influenciado pode ser encontrada, por exemplo, nos estudos realizados por Burchell et al. (1980), segundo os quais a concepção de realidade individual dos atores organizacionais é regida pelo discurso organizacional dominante, sendo que a seleção de indicadores dos sistemas organizacionais ocorre por intermédio de um processo de negociação, promovendo uma alteração na prática contábil cotidiana. Abordando essa mesma questão, Colville (1981) recomenda que a análise do processo contábil deve considerar os aspectos do comportamento humano, pois os sistemas contábeis não existem de forma isolada no interior das organizações, mas interagem com outros sistemas e afetam a forma pela qual os indivíduos percebem a realidade.

A racionalidade econômica, sob essa perspectiva, é questionada, ao se considerar que as práticas contábeis se desenvolvem em um ambiente sob a ótica institucional, que sofre influências de aspectos culturais e comportamentais, oposta, em determinadas situações, ao determinismo econômico. (Panozzo; Zan, 1999, p. 51-52). Na Teoria Institucional, a formação de instituições depende das interações sociais (Berger; Luckman, 1967, Dimaggio; Powell, 1983), e essas interações que visam à formação de instituições ocorrem por intermédio da produção de informações que constituem, no campo organizacional, uma complexa teia de regras institucionais, recursos e imposição de limites. (Phillips; Lawrence; Hardy, 2000).

Segundo Miller (1994, p. 9-11), altera-se a visão, estritamente econômica, de que as informações, oriundas dos sistemas contábeis e estabelecidas em normas, regras e procedimentos, estão inseridas em um domínio estritamente técnico, impessoal. Essas informações, produzidas pela Contabilidade, estão inseridas no contexto de promover a organização como racional, responsável e moderna, fornecendo vocabulários próprios para delinear metas organizacionais, procedimentos e políticas internas.

Nesse ambiente organizacional, a produção de textos que exercerão influência na forma pela qual os gestores executarão o processo de tomada de decisão constitui um importante instrumento, para a coesão organizacional. Lammers e Barbour (2006, p. 364-365) propõem uma inter-relação entre o processo de comunicação e a formação de instituições. Para esses autores, o processo de comunicação sustenta as instituições, alinhando os objetivos organizacionais com a formação de instituições, por meio da comunicação formal.

A comunicação formal possui, incorporada no seu interior, a presença de discursos implícitos ou explícitos, que segundo Phillips, Lawrence e Hardy (2004, p. 4) constituem a manifestação material do discurso. Hardy, Palmer e Phillips (2000, p. 1244-1245) consideram que a atividade discursiva, no interior das organizações, possui um alto nível de complexidade, podendo ser analisado sob diversas vertentes, inclusive como recurso estratégico das organizações, para alcançar determinados objetivos organizacionais.

Considerando-se que o discurso presente nos textos formais das organizações influencia o processo de comunicação organizacional e esse influencia a formação de instituições, Phillips, Lawrence e Hardy (2004, p. 635) apresentam a análise do discurso como uma estrutura coerente para a investigação de processos de institucionalização. Eles afirmam que uma análise da estrutura analítica do discurso pode proporcionar um melhor entendimento de como as instituições são produzidas e mantidas no decorrer do tempo.

Partindo-se das concepções de produção social de fenômenos organizacionais e intraorganizacionais por meio do discurso, abordados por Alvesson e Karreman (2000), Hardy, Palmer e Phillips (2000) e Phillips e Hardy (2002), há uma proposta de modelo de como as ideias, socialmente produzidas, são transformadas e transformam organizações, instituições e o mundo social, sendo gerados e mantidos pelas relações existentes entre discursos, textos e ações.

O modelo de integração entre textos, discursos e ações nas organizações, elaborado por Phillips, Lawrence e Hardy (2004), propõe que há uma relação mutuamente constitutiva por intermédio da ação dos textos e dos discursos no processo de formação de instituições. O processo de institucionalização, na visão de Phillips, Lawrence e Hardy (2004, p. 640), não acontece pela pura e simples imitação de uma ação determinada, pelos atores organizacionais. A institucionalização de determinadas regras e procedimentos ocorre pela criação de textos que vão apresentar, por meio de manuais, artigos, livros e outros meios textuais, descrições

sociáveis no meio ambiente organizacional, constituído de indivíduos que trabalham em um mesmo setor ou se utilizam de um mesmo padrão de relatórios, para a tomada de decisão.

Tomando-se por base as questões levantadas por Phillips, Lawrence e Hardy (2004, p. 640), embora várias ações no ambiente organizacional possam ser associadas com algum texto formal elaborado internamente, as representações resultantes e os efeitos de muitos desses textos será localizada, limitada e sem maiores consequências. Para o estudo do processo de institucionalização, fundamentada na estrutura conceitual de Burns e Scapens (2000), tomando-se por base sua fase inicial (codificação) e a sua fase final (institucionalização), a função inicial da análise do discurso é identificar as ações que resultaram em textos formais no processo de codificação. A partir dessa análise primária, parte-se para a investigação dos textos formais, visando a extrair os fundamentos que permitam identificar as ações presentes no conteúdo desses textos que se transformaram em ações efetivas, devidamente institucionalizadas.

Partindo-se do trabalho original elaborado por Phillips, Lawrence e Hardy (2004), entende-se que a produção de textos internamente pelas organizações é considerada uma fonte de procedimentos que podem ser institucionalizados, por meio da apresentação de inovações no processo organizacional que intervêm de forma proativa, proporcionando novas explicações a respeito da realidade social na qual estão inseridos. Nesse processo, a reificação, ou seja, a transformação de regras abstratas em algo concreto para os atores sociais, é desejada, no sentido de que, quanto maior a objetificação dessas normas na vida social dos indivíduos, maior a possibilidade de aderência aos conceitos nelas existentes.

Baseando-se nos estudos Weick (1979) e de Berger e Luckman (1967), Phillips, Lawrence e Hardy (2004) desenvolveram, então, um modelo com fundamentação em duas das principais características das ações que produzem instituições: em primeiro lugar, as ações que são inovadoras e que, portanto, requerem significativo esforço organizacional para fazerem sentido junto aos receptores e, em segundo lugar, as ações que possam afetar a legitimidade da organização, seja ela interna ou externa.

Dessa forma, considera-se que o discurso deve ser estruturado de acordo com a natureza do seu público-alvo, levando-se em consideração a mudança que se deseja alcançar ao final de um determinado período. Os interlocutores da organização, assim considerados os indivíduos que participarão como comunicadores do processo devem ter legitimidade perante os receptores da mensagem, constituindo-se em um meio facilitador da mudança a existência de aceitação do interlocutor como legítimo, por parte do público receptor da mensagem.

A existência de discursos implícitos ou explícitos em relatórios ou demonstrações de natureza econômico-financeira pode afetar o modo pelo qual as realidades são construídas pelos indivíduos. Na visão de Lehman (2006, p. 305-319), a Contabilidade pode apresentar diferentes discursos. De acordo com esse autor, enquanto o discurso econômico, da lucratividade expressa na “*botton line*” constrói o mito da racionalidade e da eficiência, pode-se estar obscurecendo relações complexas, o que pode provocar efeitos danosos à sociedade em geral. A forma pela qual as organizações relatam suas operações e seus resultados pode revelar as intenções da organização sobre determinados assuntos, expondo contradições ou situações específicas. Para Ezzamel et al. (2007, p. 169), discursos que contenham padrões regulatórios podem afetar os meios pelos quais os atores sociais prestam contas de suas ações, combinando novas e velhas rotinas e produzindo hábitos e rotinas diversos daqueles previstos em um padrão normativo inicial. Os discursos de natureza racional-econômica, segundo

Ezzamel et al. (2007) podem entrar em conflito com fatores qualitativos de natureza social, afetando a legitimação de normas contábeis que se desejam institucionalizadas.

Para Mac Donald e Richardson (2002, p. 150), a abordagem por meio de métodos e teorias não convencionais, dos processos de mudança em Contabilidade, pode contribuir para a formação de teorias ou a realização de trabalhos empíricos, analisando-se influências e contextos que não seriam revelados mediante métodos tradicionais de pesquisa.

A percepção de que o discurso inserido nas práticas de Contabilidade possa ser utilizado para finalidades de natureza não técnica foram objeto de estudo de autores como Hopper e Armstrong (1991, p. 437-446) e Mac Donald e Richardson (2002, p. 120-156). Segundo o trabalho de Hopper e Armstrong (1991), o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial foi acompanhado pela necessidade emergente de mecanismos de controle do processo de trabalho, realizando a separação daqueles que detêm o conhecimento daqueles que trabalham na produção.

Quando realizou uma análise das relações entre a sociedade e as instituições financeiras do Reino Unido, Coupland (2006, p. 867-868) recuperou o conceito de contrato social, no qual as organizações, embora orientadas para o lucro, firmam um acordo intangível com a sociedade. Esse acordo visa a atender os interesses de um grupo mais amplo de interessados, além dos acionistas, cujos interesses vão além das perspectivas financeiras. Para essa autora, uma observação mais atenta do setor bancário conduz para a análise de que, embora gerando riqueza de forma substancial para a sociedade, as preocupações de natureza social normalmente não fazem parte de sua rotina, embora sejam relevantes e oportunas. Caso haja, na organização, a presença de um discurso social e um discurso econômico, a produção de relatórios contábeis e o processo de decisão podem ser afetados, com a geração de tensões ou conflitos que afetam o processo de institucionalização de conceitos.

O estudo realizado por Reis (2008), em uma instituição financeira pública brasileira, demonstrou a existência do discurso social e do discurso econômico competindo em uma organização, sugerindo a existência de diferentes graus de institucionalização do processo de mudança em Contabilidade Gerencial em função dos discursos de preferência dos indivíduos. Segundo o mesmo autor, com base nas análises realizadas, nas quais foram utilizadas técnicas de natureza qualitativa e quantitativa, pode-se inferir que a existência de discursos competidores pode produzir diferentes níveis de institucionalização, que serão maiores quanto mais coerentes com o discurso organizacional, corroborando, dessa forma, a hipótese central de que o discurso formal influencia na institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial.

Todos esses aspectos possuem sua importância, influenciando diretamente a forma pela qual os conceitos a serem inseridos nos discursos de processos em Contabilidade serão transformados em textos, utilizados na formação de regras, rotinas e hábitos, proporcionando a sua institucionalização (ou não). Por meio da análise de como a linguagem é expressa em textos e de como esses textos, por intermédio do processo de codificação, influenciam os processos em Contabilidade, pode-se constatar uma melhor compreensão de como ocorre o processo de construção social de novos conceitos em Contabilidade, permitindo-se a adoção de práticas fundamentadas na teoria, que possibilitem uma transição das normas do campo institucional para o campo de ação com um menor grau de resistência e oposição.

O estudo das relações entre o comportamento individual, o comportamento coletivo e as suas conexões com o meio ambiente organizacional fornecem subsídios para o

entendimento de como as organizações se comportam, quando da existência de situações que provoquem mudanças em seu ambiente.

5 ANÁLISE DOS ESTUDOS REALIZADOS SOBRE INSTITUCIONALIZAÇÃO, DISCURSO E CONTABILIDADE

Visando atingir o objetivo proposto por este artigo, foi realizada uma pesquisa sobre trabalhos científicos publicados em periódicos internacionais, que abordassem, dentre os seus temas, a teoria institucional, aspectos do discurso e a área contábil.

Genus (2016), em seu estudo, aborda as questões discursivas do processo de institucionalização relacionadas à inserção do tema sustentabilidade no contexto organizacional. Na visão do autor, as implicações políticas e práticas interferem nas mudanças organizacionais, em especial quando se tenta inserir as questões ligadas à área de sustentabilidade neste contexto.

Bitektine, Lucas e Schilke (2018), em seu trabalho, propuseram a utilização de métodos experimentais, em especial avaliando as instituições no nível micro nas organizações, com potencial para gerar insights interessantes e relevantes para a compreensão das instituições em contextos organizacionais. Consideram ser uma área de pesquisa desafiadora, em função das dificuldades inerentes em isolar os efeitos propostos pela Teoria Institucional nas organizações.

O estudo de Latiff et al. (2020), realizado no Paquistão, explorou o impacto das pressões institucionais sobre a adoção de políticas ambientais na Contabilidade Gerencial. Ao verificar como as pressões coercitivas, normativas e miméticas impactavam na busca da legitimidade social, concluiu que essas pressões têm um efeito significativo e impacto positivo na adoção destas políticas ambientais na Contabilidade Gerencial.

Ao analisar a influência do discurso inserido nos processos de governança com aspectos religiosos da Sharia em bancos islâmicos, Karbhari, Alam, and Rahman (2020), utilizando-se da Teoria Institucional concluíram que a Teoria Institucional é a mais influente para explicar como se dá a governança da Sharia, uma vez que contribui para a imagem organizacional, ajuda a alcançar legitimidade e inspira um ambiente regulatório mais robusto. Os autores também destacaram que este tipo de análise pode ajudar a fornecer diretrizes, estratégias e procedimentos para melhorar a conduta dos bancos islâmicos; monitorar e controlar suas atividades sociais, religiosas e as obrigações de responsabilidade.

O trabalho de Stewart e Connolly (2021), utilizando-se da Teoria Institucional, abordou a implementação de quatro reformas recentes na Contabilidade Pública no Reino Unido, utilizando-se da análise de discurso de publicações oficiais. Ao estudar o isomorfismo institucional, especialmente o coercitivo, concluiu que as mudanças nas questões contábeis foram alcançadas, mesmo que não atendidos alguns pressupostos previstos na teoria. O estudo faz, ainda, uma ressalva de que, como o objeto de estudo foram os discursos oficiais, pode haver questões no nível micro, que não foram captadas pelas fontes da pesquisa realizada, e que podem ter impacto na institucionalização efetiva de novas normas adotadas, em especial no setor público.

Por sua vez, o trabalho de Wu, Feehily, Lord (2021), utilizando a teoria institucional e a análise do discurso, verificou como como diretores de entidades de investidores institucionais da Nova Zelândia percebem o papel dos comitês de auditoria em suas empresas investidas. Eles verificaram a influência recíproca entre um comitê de auditoria e a institucionalização de

práticas de governança. Foram apresentadas evidências, na Nova Zelândia, de que a adoção de comitês de auditoria foi amplamente impulsionada por mudanças regulatórias no exterior.

6 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA E CONCLUSÕES

Verificou-se que, no decorrer do processo de construção das pesquisas, inicialmente, sobre Contabilidade e Teoria Institucional, uma evolução dos contextos nos quais a pesquisa foi aplicada. Ao se considerar o processo contábil e todas as suas implicações sobre as estruturas organizacionais (incluindo o seu poder de alterar o processo de tomada de decisão e gestão) sob a ótica institucional, depara-se com possibilidades de abordagens metodológicas de pesquisas diversas, que se constituem uma alternativa às pesquisas de abordagem exclusivamente quantitativa.

Essas pesquisas, utilizando óticas diversas da Teoria Institucional (seja a Nova Teoria Institucional ou a Velha Teoria Institucional, ou ainda, a Nova Economia Institucional), provocaram importantes insights a respeito de como o campo organizacional reage às questões inerentes ao processo contábil, seja ele proveniente de informações aos usuários internos ou externos.

Por sua vez, constatou-se, no final dos anos 1990 e começo dos anos 2000, uma utilização intensiva das pesquisas relacionando a Teoria Institucional e os processos de mudança em Contabilidade, especialmente na área de Contabilidade Gerencial, a partir dos estudos de Barley e Tolbert (1997) e Burns e Scapens (2000). A partir deste ponto inicial, foram desenvolvidos diversos estudos, como os de Perren, Grant, (2000), Major, Hopper (2004), Vieira, Hoskin (2005) Ribeiro, Scapens (2006), Dambrim, Lambert e Sponem (2007) e Langenohl (2008). Paralelamente ao desenvolvimento destes estudos, surgiram outros que abordaram as questões relativas à inserção e influência do discurso no processo de institucionalização, tais como os estudos de Alvesson, Karreman (2000), Ezzamel et al. (2007), Llewellyn, Milne (2007), Spence (2007), Reis (2008), Reis, Pereira (2014).

Por sua vez, considerando-se os últimos dez anos, o desenvolvimento de pesquisas relacionadas à área do discurso, institucionalização e processos contábeis, como apresentado na seção anterior, relacionaram-se a questões e temas pontuais, como a inserção da temática sustentabilidade nas organizações, tendo como papel de fundo a contabilidade como participante neste processo, questões religiosas, como a influência da Sharia nos processos de governança, processos de mudança na contabilidade pública e o papel dos comitês de auditoria nas organizações.

Discute-se, dessa forma, nesse momento, novas oportunidades de pesquisa, utilizando-se da Teoria Institucional na área contábil, com a utilização do discurso organizacional atuando como fator chave no desenvolvimento destas pesquisas. De acordo com Alvesson & Spicer (2018) a Teoria Institucional já está prontamente estabelecida como campo de pesquisa, estando madura para a realização de pesquisas com uma concepção mais estreita e focada nas instituições.

Como oportunidades de pesquisas, visualiza-se a realização de pesquisas em organizações nas quais o discurso organizacional possui indícios de ampla influência na forma pela qual se formam as instituições, tendo como foco de análise a Contabilidade. Especialmente, em momentos históricos como o atual, onde discursos políticos à esquerda ou à direita, de forma antagônica e com muita intensidade, se alternam apresentando propostas diametralmente opostas, que podem afetar diretamente o processo de gestão organizacional e como o processo contábil é desenvolvido no interior das organizações. Como demonstrado

neste trabalho de pesquisa, questões como a inserção da temática sustentabilidade nas organizações, cuja agenda está em pleno funcionamento em diversos países, questões de natureza religiosa e as mudanças em processos contábeis na área pública, adicionados à questões de natureza política, oferecem oportunidades de pesquisas em diferentes aspectos, podendo proporcionar a sedimentação (utilizando-se um termo da área de pesquisa da Teoria Institucional) da pesquisa sobre discurso, sob a ótica institucional, na área contábil.

Assim sendo, espera-se que o presente trabalho provoque insights para que pesquisadores possam aplicar as pesquisas nessa área, possibilitando o desenvolvimento de novos achados, que possam ser avaliados de forma comparativa, confirmando ou refutando as afirmações de outros trabalhos e possibilitando a evolução de pesquisa relacionadas à influência do discurso no processo de institucional de rotinas e procedimentos contábeis.

REFERÊNCIAS

- ALVESSON, M.; KARREMAN, D. **Varieties of discourse**: on the study of organizations through discourse analysis. In: Human Relations. London: Thousand Oaks CA, New Delhi, 2000.
- ALVESSON, M.; SPICER, A. Neo-Institutional Theory and Organization Studies: A Mid-Life Crisis? **Organization Studies**, v. 40, n. 2, p. 199–218, 2019.
- BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. **Organization Studies**, n. 18, v. 1, p. 93-117, 1997.
- BERGER, P.; LUCKMAN, T. **The social construction of reality**. New York: Doubleday, 1967.
- BITEKTINE, A.; LUCAS, J.; SCHILKE, O. **Institutions under a microscope**: experimental methods in institutional theory. In: BRYMAN, A.; BUCHANAN, D. A. (Eds.). Unconventional methodology in organization and management research. Oxford: Oxford University Press, p. 147-167, 2018.
- BOLAND JR., R. J. Accounting and the interpretative act. **Accounting, Organization and Society**, v. 18, n. 2, 1993.
- BURCHELL, S. et al. The roles of accounting in organizations and society. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 1, p. 5-27, 1980.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.
- BUSCO, C.; QUATTRONE, P.; RICCABONI, A. Management accounting issues in interpreting its nature and change. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 2, p. 125-149, 2007.
- COLVILE, I. Reconstructing behaviour accounting. **Accounting, Organization and Society**, v. 6, n. 2, 1981.
- COUPLAND, C. Corporate social and environmental responsibility in web-based reports: currency in the banking sector. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 17, n. 7, p. 865-881, 2006.
- DAMBRIM, C.; LAMBERT, C.; SPONEM, S. Control and change: analysing the process of institutionalization. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 2, p. 172-208, 2007.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.
- EZZAMEL, M. et al. Discourse and institutional change: giving accounts and accountability. **Management Accounting Research**, n. 18, n. 2, p. 150-171, 2007.
- FAIRCLOUGH, N. **Discourse and social change**. Cambridge: Polity Press, 1992.
- FOUCAULT, M. Orders of discourse. **Social Science Information**, v. 10, n. 2, p. 7-30, 1971.

- GENUS, A. **Sustainability transitions**: a discourse-institutional perspective. In: BRAUCH, H.; OSWALD SPRING, Ú.; GRIN, J.; SCHEFFRAN, J. (Eds.). **Handbook on sustainability transition and sustainable peace**. Cham: Springer, 2016.
- GIDDENS, A. **New rules of sociological method**: second edition. Stanford: Stanford University Press, 1993.
- HARDY, C.; PALMER, I.; PHILLIPS, N. Discourse as a strategic resource. **Human Relations**, v. 53, n. 9, 2000.
- HOPPER, T.; ARMSTRONG, P. Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates. **Accounting Organizations and Society**, v. 16, n. 5-6, 1991.
- KARBHARI, Y.; ALAM, M.K.; RAHMAN, M.M. Relevance of the application of institutional theory in Shariah governance of Islamic banks. **PSU Research Review**, v. 5, n. 1, p. 1-15, 2020.
- LAMMERS, J. C.; BARBOUR, J. B. An institutional theory of organizational communication. **Communication Theory**, v. 16, n. 3, p. 356-377, 2006.
- LANGENOHL, A. How to change other people's institutions: discursive entrepreneurship and the boundary object of competition/competitiveness in the German banking sector. **Economy and Society**, v. 37, n. 1, p. 68-93, 2008.
- LATIFF et al. Coercive, normative and mimetic pressures as drivers of environmental management accounting adoption. **Sustainability**, v. 12, n. 11, p. 1-14, 2020.
- LEHMAN, C. R. The bottom line. **Critical Perspectives on Accounting**, n. 17, n. 2-3, 2006.
- LLEWELLYN, S.; MILNE, M. J. Accounting as codified discourse. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 20, n. 6, 2007.
- MAJOR, M.; HOPPER, T. **Extending new institutional theory**: regulation and activity-based costing in Portuguese telecommunications. European Accounting Association Congress, Praga, 2004.
- MILLER, P. **Accounting as social and institutional practice**: an introduction. Accounting as social and institutional practice. New York: Cambridge University Press, 1994.
- MUMBY, D. K. **Communication and power in organizations**: discourse, ideology and domination. New Jersey: Ablex Pub Co, 1988.
- OLIVER, C. Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views. **Strategic Management Journal**, v. 18, n. 9, 1997.
- PANOZZO, F.; ZAN, L. The endogenous construction of accounting discourses in a trade union. **Journal of Management and Governance**, v. 3, n. 1, p. 44-79, 1999.
- PARKER, I. **Discourse dynamics**: critical analysis for social and individual psychology. London: Routledge, 1992.
- PERREN, L.; GRANT, P. The evolution of management accounting routines in small businesses: a social construction perspective. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 4, 2000.
- PHILLIPS, N.; HARDY, C. **Discourse analysis**: investigating process of social construction. London: Sage, 2002.
- PHILLIPS, N.; LAWRENCE, T. B.; HARDY, C. Discourse and institutions. **Academy of Management Review**, v. 24, n. 4, 2004.
- PHILLIPS, N.; LAWRENCE, T. B.; HARDY, C. Inter-organizational collaboration and the dynamics of institutional fields. **Journal of Management Studies**, v. 37, n. 1, 2000.
- REIS, L. G. **The influence of discourse on the process of change in management accounting**: a case study from the perspective of institutional theory. (Doctoral Thesis). Faculty of Economics, Administration and Accounting, University of São Paulo, São Paulo, 2008.

- REIS, L. G.; PEREIRA, C. A. An analysis of the discursive model of institutionalization applied to the process of change in management accounting. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 1, p. 47-66, 2014.
- RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W. Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 3, n. 3, 2006.
- SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective of management accounting practices. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3-4, 1994.
- SCAPENS, R. W.; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, v. 4, n. 1, p. 1-32, 1993.
- SITI-NABIHA, A. K.; SCAPENS, R. W. Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n. 1, p. 44-73, 2005.
- SOIN, K.; SELO, W.; CULLEN, J. ABC and organizational change: an institutional perspective. **Management Accounting Research**, v. 13, n. 2, p. 249-271, 2002.
- SPENCE, C. Social and environmental reporting and hegemonic discourse. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 20, n. 6, 2007.
- STEWART, E.; CONNOLLY, C. Recent UK Central Government Accounting Reforms: Claimed Benefits and Experienced Outcomes. **Abacus**, v. 57, n. 3, p. 557-592, 2021.
- VAN DIJK, T. Principles of critical discourse analysis. **Discourse & Society**, n. 4, 1993.
- VIEIRA, R.; HOSKIN, K. Management accounting practices and discourses change: the role and use of management accounting systems. **FEUNL Working Paper**, n. 481, 2005.
- WEICK, K. E. **The social psychology of organizing**. 2ª ed. Reading, MA: Addison-Wesley, 1979.
- WOODILLA, J. **Workplace conversations: the text of organizing**. In: GRANT, D. et al. (Eds.). *Discourse and organization*. London: Sage, 1998.
- WU, J.; FEEHILY, R.; LORD, B. The corporate governance role of audit committees: through the lenses of New Zealand institutional investors. **Australian Accounting Review**, v. 32, n. 1, 2020.