

Contradição institucional e o Balanced Scorecard: um caso de mudança sem sucesso

Claudio de Araujo Wanderley (UFPE) - claudiowanderley@hotmail.com

Tiago de Moura Soeiro (UFPE) - tiago-soeiro@hotmail.com

Resumo:

O artigo examina um caso de insucesso de mudança na contabilidade gerencial em uma companhia privatizada de energia elétrica. O Balanced Scorecard (BSC) foi implementado por motivos técnicos e depois por legitimação, em 2005, quando os sistemas de contabilidade gerencial introduzidos após a privatização já haviam sido institucionalizados. O processo de mudança é possível devido a acumulação de contradições institucionais, como a não adaptabilidade e lacunas de eficiência, que permite à práxis humana introduzir a mudança (SEO; CREED, 2002). Entretanto, no nosso caso a implementação do BSC não foi motivada por contradições institucionais e não teve sucesso porque essa mudança não permitiu a acumulação de contradições institucionais. Portanto, o BSC não pode substituir os sistemas de avaliação de desempenho anteriores que foram introduzidos após a privatização. Esse artigo propôs um novo modelo teórico que foca na importância de estudar contradições institucionais e práxis humana no processo de mudança.

Palavras-chave: *Mudança em Contabilidade Gerencial; Perspectiva Dialética; Contradição Institucional; Balanced Scorecard*

Área temática: *Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos*

Contradição institucional e o *Balanced Scorecard*: um caso de mudança sem sucesso

Resumo

O artigo examina um caso de insucesso de mudança na contabilidade gerencial em uma companhia privatizada de energia elétrica. O *Balanced Scorecard* (BSC) foi implementado por motivos técnicos e depois por legitimação, em 2005, quando os sistemas de contabilidade gerencial introduzidos após a privatização já haviam sido institucionalizados. O processo de mudança é possível devido a acumulação de contradições institucionais, como a não adaptabilidade e lacunas de eficiência, que permite à práxis humana introduzir a mudança (SEO; CREED, 2002). Entretanto, no nosso caso a implementação do BSC não foi motivada por contradições institucionais e não teve sucesso porque essa mudança não permitiu a acumulação de contradições institucionais. Portanto, o BSC não pode substituir os sistemas de avaliação de desempenho anteriores que foram introduzidos após a privatização. Esse artigo propôs um novo modelo teórico que foca na importância de estudar contradições institucionais e práxis humana no processo de mudança.

Palavras-Chave: Mudança em Contabilidade Gerencial; Perspectiva Dialética; Contradição Institucional; *Balanced Scorecard*.

Área temática:

1. Introdução

O trabalho examina um caso de insucesso da mudança na contabilidade gerencial em uma empresa de energia elétrica privatizada no Brasil. A companhia caso (Electra) enfrentou pressões intra e inter organizacionais para introduzir mudanças em seu sistema de contabilidade gerencial, após a sua privatização. A maioria das mudanças, como o novo sistema de medição de desempenho e os novos sistemas orçamentais, foram implementadas e institucionalizadas com sucesso (BURNS; SCAPENS, 2000) na organização. No entanto, a implementação do *Balanced Scorecard* não foi um sucesso, e como consequência, este sistema foi dissociado das atividades do dia-a-dia dos atores organizacionais. Portanto, este trabalho tem como objetivo investigar a implementação mal sucedida do *Balanced Scorecard* na empresa estudo de caso. O artigo tem a seguinte questão de pesquisa: Por que o *Balanced Scorecard* foi mal sucedido em Electra? Esta questão de pesquisa nos levou a fazer duas perguntas mais específicas: (1) como foi o processo de implementação do *Balanced Scorecard* em Electra? e (2) os conceitos dialéticos de contradições institucionais e práxis podem ser usados para explicar um caso de mudança mal sucedida?

O processo de mudança na contabilidade gerencial é um importante tópico de pesquisa tratado na literatura de contabilidade gerencial. Muitos estudos baseiam-se em duas correntes de teoria institucional a Velha Economia Institucional (OIE) (em especial, o *framework* de BURNS; SCAPENS; 2000) e Nova Sociologia Institucional (NIS) (TSAMENYI *et al*, 2006; HOPPER; MAJOR, 2007; KHOLEIF *ET AL*, 2007) para explicar o processo de mudança na contabilidade gerencial. No entanto, alguns autores argumentam que as teorias institucionais oferecem mais detalhes sobre os processos que explicam a estabilidade institucional do que aqueles que explicam a mudança institucional (SEO; CREED, 2002; BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005; BURNS, e NIELSEN, 2006). Burns e Baldvinsdottir (2005) destacam que um problema que tem sido levantado com pertinência por alguns

estudiosos é que os quadros institucionais existentes sobre mudança em contabilidade gerencial (notavelmente BURNS; SCAPENS, 2000) carecem de conceituação detalhada de mudança institucional.

Seo e Creed (2002) propõem um modelo teórico que usa a perspectiva dialética baseada no trabalho de Benson (1977) para explicar a mudança institucional, baseado em que a visão de que a mudança institucional deve ser entendida como um resultado das interações dinâmicas entre as contradições institucionais e práxis humana. Na pesquisa sobre mudança em contabilidade gerencial, uma série de autores (BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005; ABRAHAMSSON; GERDIN, 2006; BURNS, e NIELSEN, 2006; HOPPER; MAJOR, 2007; SHARMA ET AL, 2010) começaram a usar o modelo teórico de Seo e Creed (2002) para explicar o processo de mudança institucional em contabilidade gerencial. Este trabalho centra-se na importância de se estudar as contradições institucionais e práxis humana no processo de mudança, independentemente do sucesso ou não da iniciativa de mudança.

Este artigo visa contribuir para a literatura recente sobre mudança em contabilidade gerencial, estabilidade e especialmente *Loose coupling*. Muitos pesquisadores têm utilizado o conceito de *Loose Coupling* para denotar diferenças entre as regras formais que visam garantir a legitimidade externa e práticas reais do dia-a-dia na empresa (STEEN, 2011). Portanto, a base teórica do artigo começa a partir da visão de que, se o processo de mudança foi impulsionado por fracas contradições institucionais ou sem contradições institucionais aparentes, o resultado inevitavelmente será uma mudança mal sucedida.

O restante desse artigo está organizado em cinco seções principais. Primeiro, é explicado os fundamentos teóricos e estrutura adotada neste estudo. Depois, o método de pesquisa e a empresa do estudo de caso são descritos. A seção seguinte trata do estudo de caso, explicando a implementação do *Balanced Scorecard* e as razões para o seu fracasso na empresa estudo de caso. A próxima seção discute os principais achados de pesquisa, utilizando a base teórica e construções adotadas neste trabalho. A seção final se apresenta as conclusões do artigo.

2 Contradições Institucionais - O Framework Teórico

O conceito de contradições é a chave para o modelo de Seo e Creed (2002), porque ele pode explicar quando, como e porque agentes embutidos institucionalmente (*embedded agency*) podem vir a desafiar e, posteriormente, tentar mudar, suas crenças e modos e as crenças e modos tidos como certos advindos dos outros (BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005). Contradições, que geram conflitos entre os atores organizacionais, criam as condições para a mudança institucional porque os grupos ou indivíduos reconhecem a necessidade de mudança e, posteriormente, colocam as ideias na prática através da práxis humana (BURNS; NIELSEN, 2006).

Seo e Creed (2002) identificaram quatro fontes de contradição: a ineficiência técnica, não-adaptabilidade, incompatibilidades institucionais e interesses desalinhados. Em primeiro lugar, a conformidade isomórfica com as disposições institucionais vigentes para obter legitimidade pode ser à custa da eficiência técnica. Vários autores destacam que a conformidade com os arranjos institucionais podem entrar em conflito com as atividades técnicas e exigências de eficiência (MEYER; ROWAN, 1977; POWELL; DIMAGGIO, 1991). A possibilidade de *Loose Coupling* pode levar a uma discrepância entre os requisitos técnico-funcionais da empresa e os requisitos institucionais.

Em segundo lugar, as contradições pode surgir a partir de não-adaptabilidade ao meio ambiente externo. De acordo com Burns e Baldvinsdottir (2005) uma vez que as instituições estão no lugar, elas tendem a ser auto-impositivas e tomadas como certas. Como resultado, há

pouca ou nenhuma resposta às mudanças nos fatores externos, devido ao bloqueio psicológico e econômico (internos) para arranjos institucionais.

A terceira fonte de contradição está relacionada à conformidade intra-institucional que cria incompatibilidades inter-institucionais. Em outras palavras, a conformidade com as disposições institucionais específicas muitas vezes leva a entrar em conflito com instituições alternativas.

Finalmente, a quarta fonte de contradição é devido a lutas políticas entre os vários participantes que têm interesses divergentes e potência assimétrica (SEO; CREED, 2002). Seo e Creed (2002) apontam que os atores cujas ideias e interesses não são adequadamente servidos por arranjos sociais existentes podem atuar como agentes de mudança em potencial que, em algumas circunstâncias, tornam-se conscientes das condições institucionais.

Apesar das contradições poderem criar aberturas para a mudança institucional, é práxis que encapsula o "fazer" da mudança (BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005). De acordo com Seo e Creed (2002, p. 230) práxis tem três componentes: (1) atores autoconscientes ou com compreensão crítica das condições sociais existentes e de como essas condições sociais não atendem as suas necessidades e interesses; (2) mobilização dos atores, enraizada em novos entendimentos coletivos dos arranjos institucionais e a si mesmos; e (3) ação multilateral ou coletiva dos atores para reconstruir os arranjos sociais existentes e para si mesmos. Além disso, Benson (1977) aponta que a práxis envolve dois momentos: (a) reflexivo, quando os atores criticam as instituições existentes e buscam alternativas; e (b) ativa, quando a mobilização política e ação coletiva ocorrem.

A Figura 1 mostra o modelo teórico adotado neste trabalho. A estrutura é dividida em duas partes: a mudança bem sucedida e mudança mal sucedida. Tomou-se por base Burns, et al. (2003) para a definição de mudanças bem e mal sucedidas. Segundo esses autores, a mudança bem sucedida é aquela que foi introduzida na organização e foi institucionalizada, ou seja, tomada como certa/verdadeira pela maioria dos atores organizacionais, enquanto a mudança mal sucedida é a que foi introduzida na organização, mas não foi institucionalizado. A parte de mudança bem sucedida do quadro é integralmente baseada no modelo teórico de Seo e Creed (2002), com apenas uma modificação. A modificação foi a introdução dos conceitos de fortes contradições institucionais e fracas contradições institucionais. As primeiras são as contradições que são capazes de mobilizar atores organizacionais para introduzir mudanças bem-sucedidas, enquanto a última não tem capacidade de mobilizar a ação humana para introduzir e/ou institucionalizar mudanças.

Como resultado, a mudança bem sucedida é motivada por fortes contradições institucionais que irá acionar e permitir a práxis humana introduzir mudanças institucionais que são editadas e reproduzidas ao longo do tempo para tornarem-se institucionalizadas na organização. Há uma mudança na consciência coletiva dos atores de um modo passivo para um modo reflexivo e ativo decorrente de contradições (SHARMA ET AL, 2010). Uma vez que estes agentes de mudança interna tornem-se ativo, eles vão mobilizar outros atores e recursos para introduzir mudanças institucionais. As fortes contradições institucionais fornecem a motivação para a promoção de arranjos institucionais alternativos através da ação coletiva dos atores em uma base contínua (SEO; CREED, 2002; SHARMA ET AL, 2010).

Se o processo de mudança foi impulsionado por fracas contradições institucionais aparentemente ou sem contradições, o resultado inevitavelmente será uma mudança bem sucedida. Portanto, a falta de contradição institucional não será desencadeada e irá permitir que a ação humana para introduzir mudanças que serão institucionalizadas, como consequência, não há nenhuma mudança na consciência dos atores organizacionais e não há mobilização dos atores em introduzir mudanças. O referencial teórico prevê três resultados para o processo de mudança que foi impulsionado por nenhuma ou fracas contradições institucionais, são eles: (1) falha (sem implementação); (2) *loose coupling*; e (3) abandono. O

primeiro resultado ocorre quando a iniciativa de mudança é abandonada nos primeiros estágios do processo de implementação, e como resultado, essa mudança não passa pelas primeiras fases do processo de institucionalização, ou seja, codificação e incorporação. Os outros dois resultados ocorrem quando a mudança passou pelo processo de institucionalização, mas durante o processo de aprovação da iniciativa de mudança encontrou resistência. Burns e Scapens (2000) afirmam que a resistência à mudança pode surgir na fase de incorporação, especialmente se as novas regras e rotinas desafiam significativamente os valores e práticas presentes da organização. Com base nessa visão, o modelo teórico estabelece que a nova prática que foi submetida a resistência será abandonada e a iniciativa de mudança termina ou a prática vai ser dissociada do dia-a-dia das atividades da empresa (*loosing coupled*).

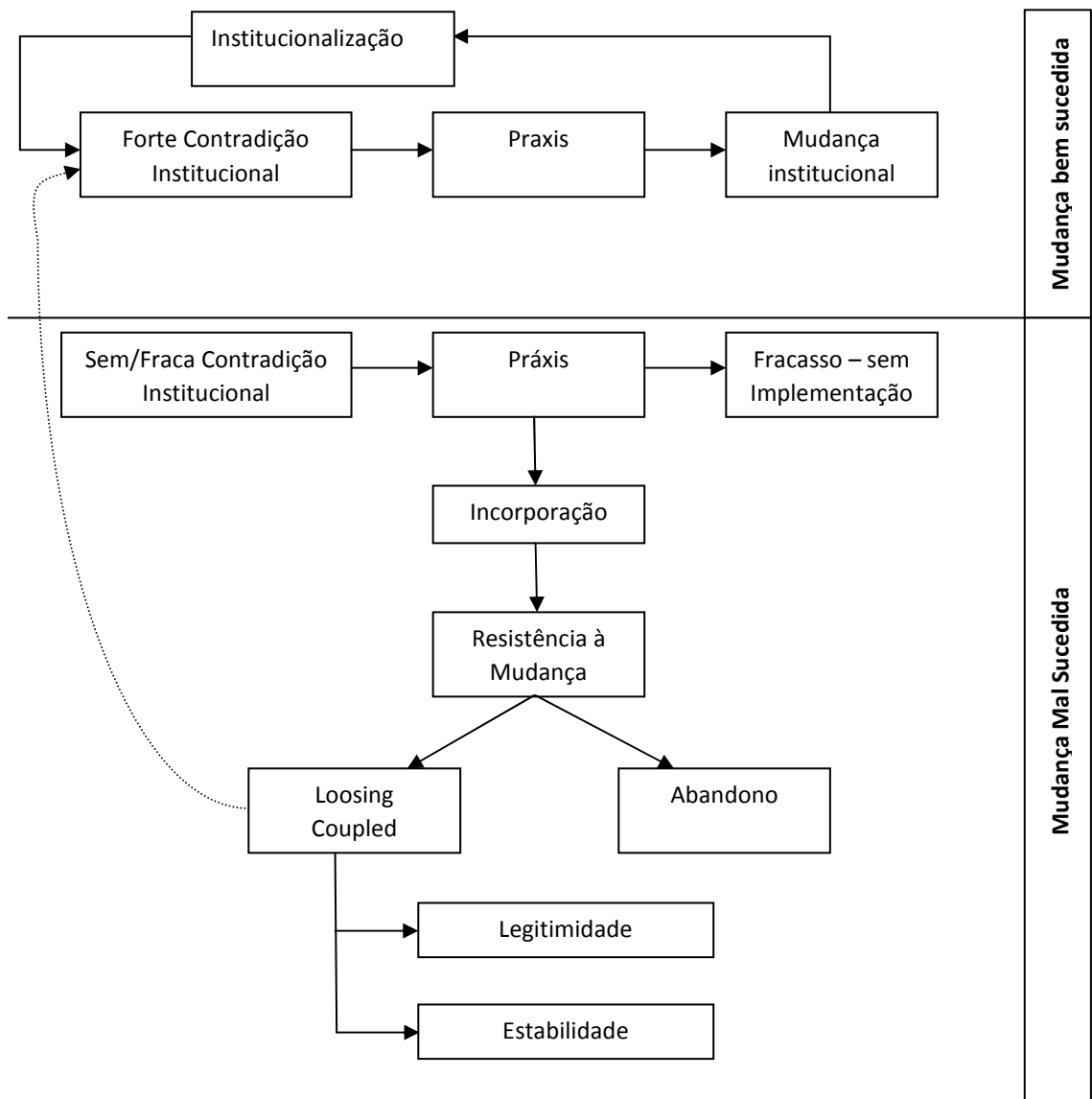


Figura 1 - Modelo Teórico do Artigo

O *loose coupling* pode ser motivada por duas razões: para ganhar legitimidade externa, ou para assegurar a estabilidade. Uma das premissas centrais da teoria institucional é que o sucesso organizacional depende de outros fatores de eficiência técnica; ganhos organizações, legitimidade e os recursos necessários, tornando-se isomórficas com seus ambientes

institucionais (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983). Como consequência, as práticas contábeis são utilizadas como racionalizações com a finalidade de manter as aparências de legitimidade e, portanto, essas práticas contábeis são dissociadas dos processos técnicos e administrativos. DILLARD, et al (2004, p. 508) concluem que as atividades organizacionais são motivadas a partir do imperativo do comportamento de busca de legitimidade, que por sua vez é influenciado por normas socialmente construídas. Para as organizações sobreviverem, eles devem interagir com seu meio ambiente de formas percebidas como aceitáveis para os vários constituintes desse ambiente.

No entanto, a literatura recente sobre mudança em contabilidade e *loose coupling* criticou a visão de teoria institucional que o *loose coupling* surge automaticamente em resposta à pressão externa para a legitimidade (NOR-AZIAH; SCAPENS, 2007; CRUZ ET AL, 2009; STEEN, 2011). Tendo essa crítica em consideração, o quadro teórico usa o termo do guarda-chuva "assegurar estabilidade" para lidar com a literatura recente sobre esta questão (SITI-NABIHA; SCAPENS, 2005; LUKKA, 2007; NOR-AZIAH; SCAPENS, 2007; CRUZ ET AL, 2009; STEEN, 2011). "Assegurar estabilidade" mostra que o *loose coupling* pode ocorrer através da elaboração de um processo complexo e dinâmico de resistência à mudança contábil que envolve simultaneamente a estabilidade e a mudança (SITI-NABIHA; SCAPENS, 2005). Portanto, este conceito tem como objetivo abordar a literatura recente sobre o *loose coupling* e explicá-lo como: (a) uma resposta para garantir mais tempo para a adaptação (SITI-NABIHA; SCAPENS, 2005); (b) uma maneira de evitar a resistência e os conflitos decorrentes de contradições institucionais (NOR-AZIAH; SCAPENS, 2007); (c) uma forma de manter as regras e objetivos contraditórios (LUKKA, 2007); (d) resultado da introdução de variações nas práticas contábeis para acomodar as diferenças locais (CRUZ ET AL, 2009.) e (e), como resultado da reprodução contínua das rotinas, ao nível de grupos de indivíduos (STEEN, 2011).

Por fim, a seta tracejada que liga a caixa *Loose Coupled* a caixa das fortes contradições institucionais de Seo e Creed (2002) representa que o *loose coupling* pode levar a uma discrepância entre os requisitos funcionais da empresa e os requisitos institucionais que fará com que ao longo do tempo fortes contradições institucionais comecem o processo de mudança organizacional e acionem a práxis humana para introduzir mudanças na organização. Portanto, o modelo teórico sugere que práticas que se enquadram no conceito do *loose coupling* são fontes potenciais de contradições institucionais, como reduzir a eficácia funcional da organização.

3 Método de Pesquisa e Empresa Estudo de Caso

Electra (empresa do estudo de caso) é uma empresa de distribuição de energia elétrica brasileira criada na década de 1960 controlada na época pelo governo estadual. Em 2000, Electra foi adquirida por um grupo formado por três organizações: duas empresas brasileiras e uma organização espanhola. Esta holding tinha adquirido mais duas outras empresas de distribuição de energia elétrica no Brasil antes de comprar Electra. Na época da privatização, Electra tinha mais de 1,8 milhões de consumidores, a produção de cerca de 7 GWh, e mais de 3.000 funcionários. No entanto, Electra estava sofrendo problemas graves, tais como os déficits comerciais e um alto nível de perdas comerciais.

Esse artigo analisa as mudanças na contabilidade gerencial que ocorreram na Electra em um período de 8 anos, ou seja, a partir de 2000 (o ano da privatização) até 2007. Entrevistas semiestruturadas e presenciais constituem o principal método de coleta de dados neste estudo. No total, no período de 6 meses, 50 entrevistas foram realizadas totalizando 64 horas de entrevistas. 25 entrevistados são pessoas que trabalharam na empresa estudo de caso durante o processo de privatização. Entre esses 25 entrevistados, 16 ainda estão trabalhando

em Electra, o que representa 33% das pessoas entrevistadas neste estudo. As entrevistas foram realizadas entre 8 organizações diferentes, que são: (a) Electra; (b) Controladora da Electra; (c) a holding do grupo; (d) o regulador (ANEEL); (e) órgão regulador de Estado da Electra; (f) a associação dos contabilistas do setor elétrico brasileiro (ABRACONEE); (g) a associação distribuidoras de energia elétrica do Brasil (ABRADEE); e (h) o banco brasileiro de desenvolvimento (BNDES).

Além de gerar dados de entrevistas, outras fontes de dados foram utilizadas para recolher dados. Vários documentos foram coletados de Electra, Controladora, a holding, o regulador e a associação distribuidoras de energia elétrica do Brasil (ABRADEE). Além disso, a documentação pertinente externa a essas organizações, tais como artigos de jornais e revistas foram coletados. Outra fonte de dados obtidos foi através de uma conversa informal. Um dos autores desse artigo trabalhou em um escritório perto a organização de estudo de caso com o antigo chefe do departamento de contabilidade, que agora é um consultor, durante o trabalho de campo. O antigo superintendente de controle e finanças e o antigo gerente do departamento de contabilidade da Electra também trabalham nesta empresa de consultoria.

Este estudo adotou o método de análise de dados qualitativos sugerido por Miles e Huberman (1994). Este é constituído por três fluxos complementares de atividades: redução de dados, visualização de dados e conclusão e verificação. Redução dos dados envolveu a seleção, com foco, simplificar, abstrair e transformar os dados das notas de campo e transcrições das entrevistas. Após a transcrição das entrevistas, ou no final de cada visita ao campo, se o objetivo da visita era diferente de entrevistar os membros da organização, notas de campo e/ou entrevista de transcrição foram estudadas cuidadosamente. O processo foi então seguido pela codificação. Códigos iniciais foram grandes categorias desenvolvidas a partir de questões de pesquisa e dados de várias primeiras entrevistas. Os códigos foram continuamente refinados como a pesquisa continuada e no final da análise, os dados foram criados códigos 48 para suportar a análise caso. O processo de codificação de dados e categorizar foi realizado com a ajuda do pacote de software de análise de dados qualitativa NVIVO 8.0. Os dados foram organizados e exibidos em tabelas, gráficos e métricas para ajudar a análise posterior. Temas e padrões surgiram, orientando ainda a coleta de dados, e eles foram aperfeiçoadas no processo. A terceira fase de análise foi a atividade de verificação e conclusão com base nos critérios de plausibilidade, robustez e confiabilidade (MILES; HUBERMAN, 1994).

4 O Caso

A implementação do BSC começou em 2005, quando a holding decidiu que todas as organizações do grupo deveriam ter o BSC como um sistema de medição de desempenho. O sistema BSC foi primeiramente aplicado em outra empresa de distribuição do grupo. Após o processo de reestruturação, ocorrida em meados de 2004, a holding estabeleceu que os sistemas de gestão e controle deveriam ser padronizados entre as diferentes empresas do grupo. Como consequência, o BSC foi importado a partir desta outra empresa de distribuição. No entanto, BSC não foi capaz de substituir o sistema de controle orçamentário e do sistema de medição de desempenho implementados logo após a privatização, em meados de 2000. Portanto, o BSC não foi institucionalizado na organização e tornou-se dissociado do dia-a-dia das atividades dos gestores e colaboradores.

Esta seção explica a implementação do *Balanced Scorecard* como um caso de mudança mal sucedida (BURNS ET AL, 2003). Segundo Burns e Scapens (2000), depois do processo de codificação do novo conjunto de rotinas e regras, as novas práticas devem ser promulgadas na organização. No entanto, durante o processo de aprovação: (i) as novas

práticas podem ser aceitas e reproduzidas no dia-a-dia; (ii) as novas práticas podem ser objeto de resistência que pode levar ao fim da iniciativa de mudança; ou (iii) as práticas podem ser dissociadas das atividades do dia-a-dia da empresa. No caso de Electra, o *Balanced Scorecard* foi dissociado das atividades dos gestores do dia-a-dia.

Implementação do BSC não foi motivada por nenhuma fonte aparente contradição (SEO; CREED, 2002). Como discutido anteriormente, a implementação do BSC em Electra foi devido ao processo de reestruturação organizacional, quando a holding decidiu reforçar a necessidade de harmonizar as práticas de contabilidade gerencial entre as empresas do grupo. O BSC foi implementado na controladora da Electra, em 2003, e a holding decidiu adotar o BSC nas outras organizações, em 2005.

A partir das entrevistas e análise de documentos, não fica claro a razão específica para adotar o *Balanced Scorecard* na Electra. O Diretor de Planejamento e Controle da Companhia Holding reforçou essa percepção comentando:

"Não há nenhuma razão específica para usar a metodologia do Balanced Scorecard. Um gerente de uma empresa do grupo fez uma dissertação de mestrado sobre o Balanced Scorecard no nosso grupo e eu gostei da ideia e eu decidi que as outras empresas devem utilizar a mesma metodologia. Essa foi a razão."

A decisão de implementar o *Balanced Scorecard* não foi impulsionada pelas necessidades de negócio. Parece que a implementação do *Balanced Scorecard* foi de alguma forma ligado ao conceito de modismo e moda (*fad and fashion*) sobre a difusão de práticas gerenciais (ABRAHAMSON, 1991; MALMI, 2001; AX; BJØRNENAK, 2005; AX. BJØRNENAK, 2007; MODELL, 2009). Perera, et al (2003) explica que: A moda, na adoção de inovação, ocorre quando uma organização imita as melhores práticas de outra organização ou setor da organização com o objetivo de sinalizar para as partes interessadas a sua coerência com essas práticas". Em relação à implementação do *Balanced Scorecard*, o estudo de Malmi (2001) sobre a adoção do BSC em 17 empresas limitadas, identificou que um grande número de entrevistados mencionou motivos que se prendem com modismos gerenciais e de moda para implementar o BSC. No contexto da Electra, essa questão de moda e modismo sobre a difusão de práticas de contabilidade gerencial pode ser vista no comentário fornecido pelo ex-CEO da Electra. Ele ressaltou:

"A implementação do Balanced Scorecard foi a próxima etapa do processo de modernização da Electra. A Controladora da Electra foi a pioneira no desenvolvimento do Balanced Scorecard no grupo. Então, eu diria que, depois de alguns anos após a privatização, foi a vez de refinar os sistemas gestão e planejamento de acordo com as teorias de gestão na moda. Estas ferramentas de gestão têm uma forte relação com a moda."

A partir da análise desta declaração, é possível afirmar que, embora haja algumas justificativas técnicas para adoção BSC em Electra, a escolha específica também foi em grande parte influenciada pela legitimidade do BSC estabelecida pelos disseminadores do BSC, pelas associações de indústria e pela opinião pública. Um grande número de atores organizacionais acreditava que o BSC poderia ajudar Electra a criar uma imagem de "moderna" e ganhar legitimidade da opinião pública. No entanto, isso não sugere que a organização foi simplesmente forçada por pressões institucionais externas para adotar o BSC para fins de legitimidade. No geral, não é possível chegar a uma conclusão clara sobre se a adoção de um modelo de gestão em particular, foi por razões técnicas ou de

legitimidade (MOLL *ET AL*, 2006; HOPPER; MAJOR, 2007; MODELL, 2009). Reconhece-se que alguns estudiosos de contabilidade tentam identificar se o motivo para a adoção ou imitação de um novo modelo de gestão é baseado no ganho técnico, análise racional da eficiência, ou impulsionado pelo desejo de legitimidade (MALMI, 1999; HUSSAIN; HOQUE, 2002; TSAMENYI, *et al* , 2006). No entanto, os resultados destes estudos sugerem que as forças de eficiência e as forças de legitimidade são interligadas (ver POWELL, 1991), e é difícil, se não impossível, identificar qual a força é mais forte do que a outro. No entanto, no caso da Electra, é possível afirmar que a busca de legitimidade externa desempenhou um papel importante na implementação do BSC. Esta afirmação é suportada pela seguinte citação do Gerente do Departamento de Planejamento e Controle:

"O Balanced Scorecard é uma ferramenta de gestão que todo mundo conhece. Eu acho que é um sistema positivo para a empresa. Por exemplo, a utilização do Balanced Scorecard é positiva, porque os auditores da qualidade, quando vêm para avaliar o nosso sistema de gestão, eles reconhecem o BSC como ferramenta de gestão moderna (...) O Balanced Scorecard também é importante para a prêmio do ABRADÉE (associação das distribuidoras de energia elétrica brasileiras), porque marcamos mais pontos com a utilização do Balanced Scorecard. Além disso, o uso do BSC é também recomendado pela ABRADÉE e Fundação Nacional da Qualidade (FNQ)."

No caso da Electra, é claro que havia pressão do setor e especialmente do público para legitimar a privatização da Electra. A privatização foi muito criticada por membros da sociedade brasileira, especialmente devido ao aumento considerável na tarifa de energia elétrica no Brasil. Como consequência, Electra teve uma grande preocupação com a sua imagem como uma empresa moderna, organizada e bem administrada. O *Balanced Scorecard* desempenhou um papel nesse processo de melhorar a imagem da empresa, como Staw e Epstein (2000) apontam que as empresas que estão associadas a técnicas de gestão populares são mais admiradas, percebida como inovadora e superior em gestão de qualidade. No contexto da Electra, a relação entre o *Balanced Scorecard* e imagem da empresa pode ser observada na seguinte citação do chefe do departamento de gestão de Electra:

"É um ditado popular 'não precisamos ser honestos, devemos mostrar que somos honestos'. Então, hoje em dia, há uma série de instrumentos e sistemas que devemos mostrar que estamos usando para obter o reconhecimento do mercado e da sociedade. É fundamental para melhorar a imagem da empresa (...). Então, é importante para demonstrar aos nossos funcionários e a sociedade que Electra tem um modelo de negócio moderno e temos conseguido bons resultados, porque a empresa está indo na direção certa com os sistemas gerenciais e ferramentas adequadas."

Então, em vez de tentar identificar se a implementação do *Balanced Scorecard* foi o resultado da força econômica ou institucional, este estudo avança para explicar o processo de codificação e incorporação dos novos princípios com base no BSC, e explicar porque o *Balanced Scorecard* não foi institucionalizado na organização, e como consequência tornou-se dissociado das decisões do dia-a-dia da empresa.

4.1 A Implementação do BSC e as razões do fracasso

O processo de codificação representa a tradução dos princípios do *Balanced Scorecard* em um conjunto de regras e rotinas (Burns; Scapens, 2000). Equipe que implementou o *Balanced Scorecard* em Electra desenvolveu a matriz de relação causa e efeito de medição de desempenho e o mapa estratégico da empresa com base nas quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*: aprendizado e crescimento, processos internos, clientes, e financeira. O sistema de *Balanced Scorecard* idealizado praticamente não mudou o sistema de medição de desempenho implementado após a privatização, que foi baseado em 10 KPIs. Os conceitos do *Balanced Scorecard* foram utilizados principalmente para classificar as medidas de desempenho em quatro perspectivas do BSC. Como consequência, o BSC não foi utilizado como um sistema para traduzir a estratégia em ação como sugerem Kaplan e Norton (1996). Além disso, a discussão sobre os conceitos e difusão do *Balanced Scorecard* foi concentrada no departamento de planejamento e controle e os outros gestores não participaram deste processo.

Os princípios do *Balanced Scorecard* foram incorporados nas diretrizes processuais da Electra, ou seja, o BSC foi traduzido em termos de regras e rotinas, mas durante o processo de incorporação (Burns; Scapens, 2000), as práticas do *Balanced Scorecard* tornaram-se dissociadas das atividades do dia-a-dia da empresa. Dillard et al. (2004) salientam que, quando ocorre o processo de dissociação, a prática não está integrada nos processos gerenciais e operacionais da organização. Portanto, no caso da Electra, as práticas do BSC não foram integradas com as práticas gerenciais e operacionais da empresa.

No contexto da Electra, uma série de razões contribuíram para o fracasso do projeto do *Balanced Scorecard*. De acordo com muitos dos entrevistados, o principal motivo para a implementação mal sucedida do BSC foi o estilo de gestão adotado na empresa após o processo de reestruturação. Este estilo de gestão focado no desempenho financeiro de curto prazo da organização, isto é inclinação de olhar para as questões financeiras (especialmente o CEO da empresa holding), ao invés de atentar as quatro perspectivas do BSC. Como consequência, as outras perspectivas do BSC se tornaram símbolos que legitimam a persistência da perspectiva financeira. Portanto o BSC da Electra tornou-se desequilibrado, com os gestores focados em medidas de desempenho financeiro. Um pedaço de evidência incontestável desse problema era o orçamento. O projeto BSC não foi capaz de substituir o sistema de controle orçamentário, e persistiu como o mais importante sistema de gestão organizacional para apoiar o planejamento, controle e processos de motivação na organização. O caso Electra é semelhante ao processo descrito por Wickramasinghe, et al. (2007).

Norreklit (2000) destaca que o modelo *Balanced Scorecard* é um modelo *top-down* hierárquico e que não é facilmente enraizada em uma organização. Por isso, pode ser difícil conseguir que o *Balanced Scorecard* seja enraizado com os funcionários devido a características hierárquicas de cima para baixo do BSC (Norreklit, 2000). No caso Electra, a falta de apoio entre os gerentes e funcionários para o *Balanced Scorecard* é evidente. Os gerentes e funcionários não entenderam as diferenças entre o BSC e o sistema de medição de desempenho da empresa com base na Gestão por Objetivos (GPO). A principal razão para esta falta de apoio foi o fato de que o sistema de BSC não estava ligado a nenhum tipo de avaliação pessoal, sistema de incentivos ou base para o desenvolvimento pessoal dos membros da organização.

Outro fator que contribuiu para a falta de apoio da utilização do BSC foi o tipo de negócios de Electra, que pode ser caracterizado como monopólio natural. Portanto, a empresa opera em setor regulado do tipo monopólio privado. Como resultado, a possibilidade de criar uma nova estratégia é restrita e a organização tende a usar o mesmo conjunto de medidas de desempenho ao longo dos anos. Um grande número de gerentes não percebeu a utilidade do BSC nas operações de Electra. O ex-superintendente de Planejamento e Controle comentou:

"Eu não posso ver uma outra interpretação para o Balanced Scorecard em uma empresa de serviços públicos reguladas. As empresas que operam como empresas de serviços públicos tipo monopólio privado que sua receita depende do regulador, os consumidores não são tão importantes na estratégia das empresas. Os consumidores querem tarifas baixas e eles vão ter um bom produto, mas eles não estabelecem a receita da empresa (...) o regulador define tarifa da empresa e, portanto, eu acredito que o regulador é mais importante que os consumidores para o sucesso financeiro da organização. Esta confusão prejudica a utilização do Balanced Scorecard em Electra".

A citação acima mostra a visão de que o BSC é inapropriado para Electra. Esta citação representa a visão de um dos principais agentes responsáveis pela implementação do BSC em Electra. O resultado foi a dissociação entre o BSC e as atividades operacionais e gerenciais da empresa.

Outro problema durante o processo de incorporação do BSC foi a sobreposição de técnicas concorrentes introduzidas durante o processo. Após o processo de reestruturação em Electra, a empresa introduziu um enorme esforço em termos de sistemas de controle interno em conformidade com a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) e certificado de acordo com a exigência da ISO. Electra também começou a usar a metodologia *6-sigma* de redução de custos em 2008. A área de planejamento e controle de Electra foi responsável pela implementação de todas essas iniciativas e, como esperado, esta área teve que priorizar o projeto sobre o sistema de controle interno da organização, porque era um dos objetivos principais do conselho de administração que assumiu após a reestruturação. Como consequência, o projeto de *Balanced Scorecard* foi relegado e o impulso para a implementação do BSC tinha passado.

6 Discussão

Esta seção tem como objetivo analisar o caso de insucesso da implementação do *Balanced Scorecard* em Electra através das lentes da perspectiva dialética. Para fazer essa análise, esta seção compara mudanças bem sucedidas na contabilidade gerencial introduzidas em Electra logo após a privatização, a saber: novo sistema orçamentário; novo sistema de medição de desempenho; e novo sistema de relatórios gerenciais com o fracasso introdução do *Balanced Scorecard*.

Este artigo baseia-se na visão de Seo e Creed (2002) que as contradições institucionais contêm as sementes de mudanças institucionais, pois contradições geram conflitos dentro da organização, que criam as condições para a mudança institucional ocorrerem, como grupos ou indivíduos reconhecem a necessidade de modificar. No caso da Electra, o nível de contradições institucionais era forte após a privatização, com a introdução do novo modelo regulatório e da mudança da propriedade da empresa estatal para empresa privada. Isso causou uma ruptura revolucionária nas instituições anteriores baseados em ética pública e engenharia como área dominante na empresa. Como consequência, mudanças na contabilidade gerencial eram inevitáveis devido a forte não adaptabilidade enfrentada pela empresa. Como previsto por Seo e Creed (2002), no caso de forte não adaptabilidade, as lacunas de eficiência e incompatibilidades inter-institucionais, mediada pela crise institucional, geram mudanças na organização de uma maneira revolucionária; e, portanto, essas alterações não serão submetidas a resistência e acabará por ser institucionalizada na empresa.

A implementação do *Balanced Scorecard* na Electra não foi motivada por contradição institucional, tal como apresentado por Seo e Creed (2002). Como discutido anteriormente, a

introdução do *Balanced Scorecard* foi motivada inicialmente por razões técnicas e de legitimidade. Greenwood (1984) identificou três requisitos antecedentes que tiveram que ser atendidas simultaneamente para que a mudança seja bem sucedida. Primeiro, ele identificou sucessão gerencial no topo da organização. O argumento principal é de que o novo gerente sênior ou terá uma agenda que naturalmente pretenderá exercer, ou vai se sentir sob pressão para introduzir mudanças, pois quem o contratou espera que a mudança seja feita. Em segundo lugar, Greenwood (1984) identificou a percepção de uma grave crise no desempenho da empresa, real ou fabricada, que se tornou amplamente compartilhada entre os membros da empresa. Em terceiro lugar, Greenwood (1984) identificaram um sistema de contabilidade "melhor", como um substituto para um sistema inferior em uso.

No caso da implementação do BSC na Electra, esses três elementos estavam presentes de alguma forma, como o novo Conselho de Administração foi nomeado após o processo de reestruturação da Electra; a empresa estava enfrentando um mau desempenho financeiro devido à crise brasileira de energia elétrica em 2001; e os partidários do BSC na Electra alegaram que o *Balanced Scorecard* era superior ao sistema de medição de desempenho utilizado na empresa. No entanto, a implementação do *Balanced Scorecard* foi mal sucedida, uma vez que não foi institucionalizado na organização. O caso BSC na Electra é semelhante ao caso da implementação do EVA (*Economic Value Added*) em RetailCo apresentada por Burns et al. (2003). Eles argumentam que os três antecedentes do autor Greenwood (1984) estavam presentes em RetailCo, mas foi uma mudança mal sucedida. Burns et al. (2003, p. 26) concluem que o que está faltando no modelo teórico proposto por Greenwood é atenção suficiente para o alinhamento entre os pressupostos consagrados na nova iniciativa de mudança e as regras institucionalizadas existentes e rotinas. No mesmo sentido, a teoria institucional postula que a institucionalização é um processo adaptativo, uma vez no lugar, as instituições tendem a ter travas tanto psicológicas quanto econômicas. (Scott, 1987; 2001; Burns e Nielsen, 2006). Parece que o caso do *Balanced Scorecard* em Electra, como a medição de desempenho introduzido após a privatização foi fortemente institucionalizada na organização; o *Balanced Scorecard* não foi capaz de suplantar este sistema. Como consequência, o BSC não foi aceito e não criou raízes como valores e crenças na organização.

No caso da Electra, o primeiro conjunto de mudanças na contabilidade gerencial tinham todos os elementos acima referidos. As mudanças tiveram apoio dos diretores da Electra e da holding. Os novos sistemas foram comunicados por toda a organização e envolveram todos os departamentos da Electra, incluindo as áreas operacionais. As mudanças também foram apoiadas por um programa de treinamento abrangente, com quantidades adequadas de recursos materiais. Além disso, o processo de mudança de gestão foi iniciado por uma crise institucional que foi causado pela forte não adaptabilidade, as lacunas de ineficiência, e incompatibilidades institucionais (SEO; CREED, 2002). Portanto essas contradições institucionais habilitaram a práxis humana para introduzir mudanças e suplantam as instituições anteriores, gerando uma mudança na consciência reflexiva, a mobilização dos atores, e a ação coletiva (SEO; CREED, 2002).

Por outro lado, o *Balanced Scorecard* não possuía as características acima de uma mudança bem-sucedida em contabilidade gerencial. O BSC inicialmente foi apoiado pela equipe de gestão, mas depois de alguns meses, o BSC não era uma prioridade na organização e como consequência o BSC perdeu apoio. O BSC foi mal comunicado por toda a organização, com a sua execução e projeto concentrados em apenas uma unidade da empresa, a saber: o departamento de planejamento e controle. Além disso, houve episódios esporádicos de treinamento sobre o BSC e este projeto não recebeu recursos suficientes, especialmente em termos de sistemas computacionais. Finalmente, como discutido anteriormente, a iniciativa BSC não foi motivada pela contradição institucional (SEO; CREED, 2002), já que sua motivação foi inicialmente baseada em razões técnicas e,

ultimamente, em razões de legitimidade. Como resultado, a contradição institucional não desencadeou a práxis humana (SEO; CREED, 2002) para utilizar o BSC no dia-a-dia. Portanto, o *Balanced Scorecard* não foi institucionalizado na organização.

7 Conclusão

A implementação do *Balanced Scorecard* (BSC) de Electra foi um caso de mudança mal sucedida, uma vez que foi dissociado do dia-a-dia das atividades da empresa e, portanto, não foi institucionalizado na organização. A implementação do BSC foi inicialmente motivada por razões de ordem técnica e, ultimamente, por razões de legitimidade. O BSC foi implementado em 2005, quando os sistemas de contabilidade gerencial introduzidas na organização após a privatização já havia sido institucionalizado, ou seja, aceitos e utilizados no dia-a-dia. A abordagem dialética postula que para que uma mudança se tornar institucionalizada numa organização, ela precisa superar o problema de agência. Em Electra, a implementação do BSC não foi motivada por contradições institucionais, mas sim por razões de legitimidade, por isso não foi bem sucedida. Portanto, o BSC não poderia suplantear o sistema de medição de desempenho anterior, que foi introduzido após a privatização.

Outros fatores contribuíram para o fracasso do *Balanced Scorecard* em Electra. Foram (i) o estilo de contabilidade gerencial focada no desempenho financeiro de curto prazo da organização, o que desequilibrou o *Balanced Scorecard* em termos de integração entre as medidas de desempenho não-financeiras e financeiras; (ii) a falta de apoio dos gerentes e empregados para *Balanced Scorecard*, porque o BSC não estava ligado à avaliação pessoal ou sistema de incentivos; (iii) a visão de que o BSC era impróprio para Electra, porque a empresa opera em um setor regulado como um monopólio privado, e, como consequência, a empresa tende a ter o mesmo conjunto de medidas de desempenho ao longo dos anos; e (iv) a sobreposição de técnicas concorrentes, como o Sarbanes-Oxley (SOX), ISO, e implementações de *6-sigma*. Todos os fatores acima contribuíram para o declínio do interesse por parte dos gestores do topo, gerentes e funcionários em relação ao BSC. No entanto, com base na nosso modelo teórico proposto, defendemos que o principal motivo do fracasso da iniciativa BSC em Electra foi o fato de que não foi motivado pelo acúmulo de contradição institucional. Por isso, a práxis humana não foi totalmente mobilizada para a utilização do BSC na organização. O modelo teórico também prevê que se o BSC tivesse sido motivado por fortes contradições institucionais, a práxis humana teria sido ativada de uma maneira que poderia ter superado as barreiras acima.

Este artigo contribui para a literatura sobre mudança organizacional e em contabilidade que enfatiza o papel crucial que a contradição institucional desempenha no processo de mudança (BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005; ABRAHAMSSON; GERDIN, 2006; BURNS; NIELSEN, 2006; HOPPER; MAJOR, 2007; KOTTER, 2007; FARJOUN, 2010; PACHE; SANTOS, 2010; SHARMA ET AL, 2010; SMITH; LEWIS, 2011), alargando o estudo de Seo e Creed (2002). Também contribui para a literatura, fornecendo evidências empíricas ricas sobre o processo de insucesso da implantação do BSC, como a maioria dos casos de mudança de foco em iniciativas bem-sucedidas (SCOTT, 2010). Embora este artigo avance nosso conhecimento teórico existente em termos do processo de mudança na contabilidade gerencial, bem como a natureza das iniciativas de contabilidade gerencial, conhecimentos teóricos e empíricos do papel também são relevantes para os gestores e profissionais. A pesquisa leva gestores para fora de suas atividades de implementação do dia-a-dia e lhes permite ver a partir de uma perspectiva mais ampla como as mudanças de contabilidade gerencial foram operacionalizadas dentro de uma organização. Para pesquisas futuras, o modelo teórico recém desenvolvido pode ser usado para explorar os processos de mudança em contabilidade gerencial em outras organizações, desta forma a validade do

modelo teórico apresentado neste trabalho poderá ser maior se apoiada por outros estudos sobre mudança na organização e contabilidade gerencial.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAMSON, E. Managerial Fads And Fashions: The Diffusion And Rejection Of Innovations. **The Academy Of Management Review**, V.16, N.3, P.586-612. 1991.
- ABRAHAMSSON, G.; J. GERDIN. Exploiting Institutional Contradictions: The Role Of Management Accounting In Continuous Improvement Implementation. **Qualitative Research In Accounting & Management**, V.3, N.2. 2006.
- AX, C.; BJORNENAK, T. Management Accounting Innovations: Origins And Diffusion. In: T. Hopper, R. W. Scapens, *Et Al* (Ed.). **Issues In Management Accounting**. Harlow: Financial Times Prentice Hall, 2007. Management Accounting Innovations: Origins And Diffusion, P.Xxii, 458
- AX, C.; BJØRNENAK, T.. Bundling And Diffusion Of Management Accounting Innovations--The Case Of The *Balanced Scorecard* In Sweden. **Management Accounting Research**, V.16, N.1, P.1-20. 2005.
- BENSON, J. K. Organizations: A Dialectical View. **Administrative Science Quarterly**, V.22, N.1, P.1-21. 1977.
- BURNS, J.; BALDVINSDOTTIR, G. An Institutional Perspective Of Accountants' New Roles - The Interplay Of Contradictions And Praxis. **European Accounting Review**, V.14, N.4, P.725-757. 2005.
- BURNS, J., M. Ezzamel, *Et Al*. **The Challenge Of Management Accounting Change: Behavioural And Cultural Aspects Of Change Management**. London: Elsevier. 2003. Viii, 51 P.
- BURNS, J.; NIELSEN, K.. How Do Embedded Agents Engage In Institutional Change? **Journal Of Economics Issues**, V.40, N.2, June 2006, P.449-456. 2006.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework. **Management Accounting Research**, V.11, N.1, P.3-25. 2000.
- CRUZ, I., M. Major, *Et Al*. Institutionalization And Practice Variation In The Management Control Of A Global/Local Setting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, V.22, N.1, P.91-117. 2009.
- DILLARD, J. F., J. T. Rigsby, *Et Al*. The Making And Remaking Of Organization Context: Duality And The Institutionalization Process. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, V.17, N.4, P.506-542. 2004.
- 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.
- FARJOUN, M. Beyond Dualism: Stability And Change As A Duality. **Academy Of Management Review**, V.35, N.2, P.202-225. 2010.

GREENWOOD, R. Incremental Budgeting: Antecedents Of Change. **Journal Of Public Policy**, V.4, N.4, P.277-306. 1984.

HOPPER, T. ; MAJOR, M . Extending Institutional Analysis Through Theoretical Triangulation: Regulation And Activity Based Costing In Portuguese Telecommunications. **European Accounting Review**, V.16, N.1, P.59-97. 2007.

HUSSAIN, M. M.; HOQUE, Z. Understanding Non-Financial Performance Measurement Practices In Japanese Banks: A New Institutional Sociology Perspective. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, V.15, N.2. 2002.

KAPLAN, R. S.; Norton, D. P. **The *Balanced Scorecard*: Translating Strategy Into Action**. Boston, Mass.: Harvard Business School Press. 1996. Xi, 322 P P.

KHOLEIF, A. O. R., M. Abdel-Kader, *Et Al*. ERP Customization Failure: Institutionalized Accounting Practices, Power Relations And Market Forces. **Journal Of Accounting & Organizational Change**, V.3, N.3. 2007.

KOTTER, J. P. Leading Change. **Harvard Business Review**, V.85, N.1, P.96-103. 2007.

LUKKA, K. Management Accounting Change And Stability: Loosely Coupled Rules And Routines In Action. **Management Accounting Research**, V.18, N.1, P.76-101. 2007.

MALMI, T. Activity-Based Costing Di Usion Across Organizations: An Exploratory Empirical Analysis Of Finnish Firms. **Accounting, Organizations And Society**, V.24, P.649-672. 1999.

_____. *Balanced Scorecards* In Finnish Companies: A Research Note. **Management Accounting Research**, V.12, N.2, P.207-220. 2001.

MEYER, J. W.; ROWAN, B.. Institutionalized Organizations: Formal Strucutre As Myth And Ceremony. **American Journal Of Sociology**, V.83, N.2, P.340-363. 1977.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook**. Thousand Oaks, Calif.; London: Sage. 1994. Xiv, 338 P.

MODELL, S. Bundling Management Control Innovations: A Field Study Of Organisational Experimenting With Total Quality Management And The Balanced Scorecard. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, V.22, N.1, P.59-90. 2009.

MOLL, J., J. Burns, *Et Al*. Institutional Theory. In: Z. Hoque (Ed.). **Methodological Issues In Accounting Research: Theories, Methods And Issues**. London: Spiramus Press, 2006. Institutional Theory, P.183-205

NOR-AZIAH, A. K.; SCAPENS, R. W. Corporatisation And Accounting Change: The Role Of Accounting And Accountants In A Malaysian Public Utility. **Management Accounting Research**, V.18, N.2, P.209-247. 2007.

NORREKLIT, H. The Balance On The *Balanced Scorecard* A Critical Analysis Of Some Of Its Assumptions. **Management Accounting Research**, V.11, N.1, P.65-88. 2000.

PACHE, A. C.; SANTOS, F. When Worlds Collide: The Internal Dynamics Of Organizational Responses To Conflicting Institutional Demands. **Academy Of Management Review**, V.35, N.3, P.455-476. 2010.

PERERA, S., J. L. Mckinnon, *Et Al.* Diffusion Of Transfer Pricing Innovation In The Context Of Commercialization--A Longitudinal Case Study Of A Government Trading Enterprise. **Management Accounting Research**, V.14, N.2, P.140-164. 2003.

POWELL, W. W. Expanding The Scope Of Institutional Analysis. In: W. W. Powell E P. J. Dimaggio (Ed.). **The New Institutionalism In Organizational Analysis**. Chicago, Ill. ; London: University Of Chicago Press, 1991. Expanding The Scope Of Institutional Analysis, P.183-203

POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. **The New Institutionalism In Organizational Analysis**. Chicago, Ill. ; London: University Of Chicago Press. 1991. Vii, 478 P P.

SCOTT, W. R. The Adolescence Of Institutional Theory. **Administrative Science Quarterly**, V.32, N.4, P.493-511. 1987.

_____. **Institutions And Organizations**. Thousand Oaks, Calif. ; London: Sage Publications. 2001. Xxii, 255 P P. (Foundations For Organizational Science)

_____. Reflections: The Past And Future Of Research On Institutions And Institutional Change. **Journal Of Change Management**, V.10, N.1, P.5-21. 2010.

SEO, M.-G. E W. E. D. CREED. Institutional Contradictions, Praxis, And Institutional Change: A Dialectical Perspective. **Academy Of Management Review**, V.27, N.2, P.222-247. 2002.

SHARMA, U., S. LAWRENCE, *Et Al.* Institutional Contradiction And Management Control Innovation: A Field Study Of Total Quality Management Practices In A Privatized Telecommunication Company. **Management Accounting Research**, V.21, N.4, P.251-264. 2010.

SITI-NABIHA, A. K.; SCAPENS, R. W. Stability And Change: An Institutional Study Of Management Accounting Change. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, V.18, N.1, P.44-73. 2005.

SMITH, W.; LEWIS, M. Toward A Theory Of Paradox: A Dynamic Equilibrium Model Of Organizing. **Academy Of Management Review**, V.36, N.2, P.381-403. 2011.

STAW, B. M. E L. D. EPSTEIN. What Bandwagons Bring: Effects Of Popular Management Techniques On Corporate Performance, Reputation, And CEO Pay. **Administrative Science Quarterly**, V.45, N.3, P.523-556. 2000.

STEEN, M. V. D. The Emergence And Change Of Management Accounting Routines. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, V.24, N.4, P.502-547. 2011.

TSAMENYI, M., J. Cullen, *Et Al.* Changes In Accounting And Financial Information System In A Spanish Electricity Company: A New Institutional Theory Analysis. **Management Accounting Research**, V.17, N.4, P.409-432. 2006.

WICKRAMASINGHE, D., T. Gooneratne, *Et Al.* Interest Lost: The Rise And Fall Of A *Balanced Scorecard* Project In Sri Lanka. **Advances In Public Interest Accounting**, V.13, P.237-271. 2007.