



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE

**A INFLUÊNCIA DO DISCURSO NA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO AJUSTE DO
SISTEMA DE CONTROLE DE GESTÃO**

Fábio Capraro do Nascimento

Florianópolis
2023

Fábio Capraro do Nascimento

A INFLUÊNCIA DO DISCURSO NA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO AJUSTE DO
SISTEMA DE CONTROLE DE GESTÃO

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Orientador Prof. Alcindo Cipriano Argolo
Mendes, Dr.

Florianópolis
2023

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC

Nascimento, Fabio Capraro

A INFLUÊNCIA DO DISCURSO NA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO AJUSTE DO SISTEMA DE CONTROLE DE GESTÃO / Fabio Capraro Nascimento ; orientador, Alcindo Cipriano Argolo Mendes, 2023.

73 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Socioeconômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2023.

Inclui referências.

1. Contabilidade. 2. Discurso Organizacional. 3. Sistema de Controle de Gestão. 4. Teoria Institucional. 5. Cooperativa de Crédito. I. Mendes, Alcindo Cipriano Argolo. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

Fábio Capraro do Nascimento

A INFLUÊNCIA DO DISCURSO NA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO AJUSTE DO
SISTEMA DE CONTROLE DE GESTÃO

O presente trabalho em nível de Mestrado foi avaliado e aprovado por banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Profa. Valdirene Gasparetto, Dra.
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Prof. Rogerio João Lunkes, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Profa. Marcielle Anzilago, Dra.
Universidade Federal do Mato Grosso do Sul (UFMS)

Prof^a. Ilse Maria Beuren, Dr^a.
Coordenação do Programa de Pós-Graduação

Prof. Alcindo Cipriano Argolo Mendes, Dr.
Orientador

Florianópolis, 2023

Dedico este trabalho a todos que de alguma forma
contribuíram para que esta conquista fosse possível.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida e por sempre me dar força em todos os momentos e por nunca me permitir desistir, mesmo em dias mais difíceis.

À minha mãe (em memória), Maria de Lourdes Capraro do Nascimento, por tudo que fez, palavras não expressam o quanto sou grato a ela.

A minha esposa, Zulmira Maria dos Santos, que me acompanhou e foi compreensível durante esta jornada.

A minha filha, Heloisa Maria dos Santos Capraro, que chegou neste mundo junto com minha aprovação nesta Universidade, assim recebi dois presentes ao mesmo tempo.

A meu orientador, professor Dr. Alcindo Cipriano Argolo Mendes, pela disposição, dedicação e ensinamentos. É uma honra ser orientado pelo professor Alcindo. Serei eternamente grato por esta oportunidade.

A todos os professores que tive nesta jornada, pelo comprometimento, dedicação e zelo com a minha educação. Em especial a professora Valdirene Gasparetto e ao professor Rogério João Lunkes, que me apoiaram nas minhas escolhas.

Ao Prof. Luiz Alberton, por todo tempo que disponibilizou em me ajudar na elaboração do artigo requisito do Programa.

Aos gestores da Cooperativa de Crédito dos Empregados da Embraer que foram compreensíveis, me incentivaram e me possibilitaram atravessar essa jornada.

Agradeço especialmente à UFSC pelo ensino de qualidade que me proporcionou.

A todos que de alguma forma contribuíram para transformar este meu sonho em realidade, mesmo não citados aqui, dado a impossibilidade de citar nominalmente a todos, meus agradecimentos.

Meu muito obrigado a todos!

Música 9 Meses - Oração do Bebê
(Barbará Dias)

RESUMO

Esta dissertação tem como objetivo verificar como o discurso organizacional influencia no processo de institucionalização do ajuste do sistema de controle de gestão de uma cooperativa de crédito após eventos de mudança em sua estratégia. Para alcançar tal objetivo, realizou-se um estudo descritivo, de abordagem quantitativa, a partir de uma *survey* com os colaboradores da organização. Foram coletadas 68 respostas válidas de um total de 89 colaboradores aptos a responderem o instrumento de coleta de dados. Utilizou-se a modelagem de equações estruturais (MME) para análise das respostas, com a utilização do *software* SmartPLS3. Os resultados confirmaram que as variáveis dependentes como o controle de ação, controle de pessoal e controle cultural são influenciados positivamente pelo discurso emitido na organização, porém a influência no controle de resultado não pôde ser confirmada no estudo em pauta. O modelo de pesquisa, inclusive, testou o isomorfismo institucional como variável moderadora da relação entre o discurso organizacional e o sistema de controle de gestão, mas sua influência foi rejeitada. Este estudo contribui com a literatura e com as práticas de controle de gestão ao explorar os efeitos dos diferentes tipos de discursos proferidos na organização, como os discursos formais e o informais. Outra contribuição que pode ser considerada neste estudo é a criação de um modelo de pesquisa, construto e instrumento de pesquisa próprio, que foi desenvolvido pelo pesquisador e que pode ser replicado em outros estudos, tanto em outras cooperativas de crédito para validar ou refutar os resultados encontrados neste trabalho, como em organizações de outras atividades econômicas e assim ampliar o debate dos achados de pesquisa.

Palavras-chave: Discurso Organizacional. Sistema de Controle de Gestão. Teoria Institucional. Cooperativa de Crédito.

ABSTRACT

This dissertation aims to verify how the organizational discourse influences the process of institutionalization of the adjustment of the management control system of a credit union after events of change in its strategy. To achieve this objective, a descriptive study was carried out, with a quantitative approach, based on a survey with the organization's employees. A total of 68 valid responses were collected from a total of 89 employees able to respond to the data collection instrument. Structural equation modeling (SME) was used to analyze the responses, using the SmartPLS3 software. The results confirmed that the dependent variables such as action control, personnel control and cultural control are positively influenced by the discourse issued in the organization, however the influence on the result control could not be confirmed in the study in question. The research model even tested institutional isomorphism as a moderating variable in the relationship between organizational discourse and the management control system, but its influence was rejected. This study contributes to the literature and management control practices by exploring the effects of different types of speeches delivered in the organization, such as formal and informal speeches. Another contribution that can be considered in this study is the creation of a research model, construct and research tool itself, which was developed by the researcher and that can be replicated in other studies, both in other credit unions to validate or refute the results. found in this work, as well as in organizations of other economic activities and thus broaden the debate of research findings.

Keywords: Organizational Discourse. Management Control System. Institutional Theory. Credit Cooperative.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Processo de Institucionalização de Burns e Scapens	28
Figura 2 – Estágios de Institucionalização pelo Discurso de Dambrim	37
Figura 3 – Modelo Teórico da Pesquisa do Autores	45
Figura 4 – Modelo de Pesquisa do Discurso Organizacional	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Construto da Pesquisa e Medidas de Análise	46
Tabela 2 – Perfil dos Respondentes.....	49
Tabela 3 – Percepção dos Respondentes	50
Tabela 4 – <i>Loading</i> , Alfa de Cronbach (AC), Confiabilidade Composta (CComp) do Modelo e Variância Média Extraída (AVE) do Discurso.....	52
Tabela 5 – Validade Discriminante - Modelo Fornell e Larcker.....	53
Tabela 6 – <i>R Square (R²)</i>	54
Tabela 7 – <i>Path Coefficient</i>	54

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

(SCG)	Sistema de Controle de gestão
(TI)	Teoria Institucional
(NIS)	New Institutional Sociology
(NIE)	New Institutional Economics
(OIE)	Old Institutional Economics
(CR)	Controle de Resultados
(CA)	Controle de Ação
(CP)	Controle de Pessoal
(CC)	Controle Cultural
(AVE)	<i>Average Variance Extracted</i>
(0481Comp)	Confiabilidade Composta
(MEE)	Modelagem de Equações Estruturais
(PLS)	<i>Partial Least Squares</i>

Sumário

1. INTRODUÇÃO	15
1.1. PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2. OBJETIVOS	18
1.2.1. OBJETIVO GERAL	18
1.2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	18
1.3. JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES	18
1.4. DELIMITAÇÃO DE PESQUISA	19
1.5. ESTRUTURA DO TRABALHO	20
2. REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1. PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	21
2.1.1. MUDANÇAS NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	22
2.2. TEORIA INSTITUCIONAL	23
2.2.1. O INDIVÍDUO E A TEORIA INSTITUCIONAL	25
2.2.2. O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO	26
2.2.3. HÁBITOS E ROTINAS DA INSTITUCIONALIZAÇÃO	29
2.3. SISTEMA DE CONTROLE DE GESTÃO	31
2.3.1. AJUSTE NO SISTEMA DE CONTROLE DE GESTÃO	34
2.4. DISCURSO ORGANIZACIONAL	37
2.4.1. A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO DISCURSO ORGANIZACIONAL	39
2.4.2. ARENA SOCIAL E O DISCURSO ORGANIZACIONAL	40
3. METODOLOGIA DE PESQUISA	43
3.1. DELINEAMENTO DE PESQUISA	43
3.1.1. ORGANIZAÇÃO SELECIONADA PARA A PESQUISA	43
3.2. CONSTRUTO DE PESQUISA	45
3.3. INSTRUMENTO DE COLETA	46
3.4. PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS	47
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	49
4.1. CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA	49
4.2. DISCURSO ORGANIZACIONAL	50
4.2.1. MODELAGEM DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS DO DISCURSO ORGANIZACIONAL	50
4.2.2. AVALIAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO DO DISCURSO ORGANIZACIONAL	51

4.2.3. AVALIAÇÃO DO MODELO ESTRUTURAL DO DISCURSO ORGANIZACIONAL	53
4.2.4. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DO DISCURSO ORGANIZACIONAL	55
5. CONCLUSÕES.....	59
REFERÊNCIAS	63
APÊNDICE A	69

1. INTRODUÇÃO

Merchant e Van der Stede (2007) em seus estudos indicaram que os sistemas de controle gestão (SCG) utilizados nas organizações têm como principal objetivo influenciar o comportamento dos indivíduos com a finalidade de fazer com que se extraiam deles ações positivas para que assim possam desempenhar as suas atividades alinhadas com os objetivos estratégicos planejados.

Entretanto, quando há mudanças na estratégia de uma organização, o SCG atual precisa de ajustes para adequar-se aos novos objetivos. Raupp, Martins e Beuren (2006); Guerreiro (2004) entendem que a mudança no ambiente organizacional tende a requisitar novos modelos decisórios aos gestores, que, sem abandonar completamente os modelos anteriores, provocam a busca por sistemas que sejam capazes de atender às demandas causadas por esse novo ambiente, inclusive estes autores apontam como positivas a característica de adaptabilidade deste sistema.

Para Zaltman e Duncan (1977), esses ajustes podem provocar uma ruptura nos processos internos, com o surgimento de resistências à mudança pelos possíveis reflexos na estrutura de poder, na dinâmica organizacional, na insegurança do indivíduo e na forma como decisões são tomadas e comunicadas, tanto a literatura acadêmica quanto a gerencial aponta à resistência à mudança como uma das principais barreiras à mudança bem sucedida (KUTZ e DUNCAN, 1998; COGHLAN, 1993).

Essas mudanças na estratégia podem ser desencadeadas nas organizações devido a pressões ambientais. Essas pressões podem ocorrer, por exemplo, por ações dos concorrentes, mudança de tecnologia, interferência de órgãos normatizadores e até mesmo por fusões, cisões e incorporações. Estudos nessa linha indicam que o ajuste da estratégia por conta das pressões ambientais pode levar a rupturas nos arranjos sociais e provocar mudança nas atividades de gestão das organizações (Tolbert e Zucker, 1999; Seo e Creed, 2002).

Neste contexto, diversos autores estudaram o processo de institucionalização do ajuste das práticas dos controles de gestão por meio da Teoria Institucional (Dimaggio e Powell, 1983; Tolbert e Zucker 1999, Burns e Scapens, 2000; Busco, Riccaboni e Scapens, 2006; Boff, Beuren e Guerreiro 2008). Dentre o desenvolvimento desta teoria, Dimaggio e Powell (1983) apontam a busca por uma homogeneização das organizações por meio do isomorfismo institucional, onde, as organizações buscam semelhanças às demais nas questões de estruturas, processos e controles de gestão, desta forma, elas se tornariam mais eficientes e eficazes em seus processos, apresentando assim o mesmo conjunto de práticas de controle de gestão já testados.

Um facilitador do processo institucional de mudança da estratégia organizacional, de acordo com as proposições de Barley e Tolbert (1997) e Burns e Scapens (2000) pode ocorrer por meio de esquemas escritos e falados, que constituirão o discurso formal da mudança. Tem-se, então, que mudanças na estratégia poderão influenciar a forma como os indivíduos se comunicarão no ambiente da organização. Berger e Luckmann (1966) indicam que a nova realidade começa a ser percebida e construída por meio da análise do discurso falado e da análise de documentos, como manuais de treinamento, registros legais e todos os conteúdos que constituem o discurso, sendo que nesse momento pode se angariar evidências que permitem a visualização de como o discurso está operando no coletivo organizacional.

Entende-se que, o elemento discursivo pode ser trabalhado e investigado com propriedade pelo institucionalismo organizacional (Lok e Willmott, 2006). Para tanto, precisa-se de uma maior sensibilidade com questões anteriores ao estudo sobre o discurso organizacional, porque é necessário compreender adequadamente o discurso como prática social por meio do reconhecimento da importância da linguagem em uso para a compreensão dos processos de institucionalização (Fairclough, 2001).

Assim, a linguagem pode ser compreendida como o sistema simbólico que ajuda no entendimento dessa realidade e proporciona a existência do discurso dos personagens envolvidos nas atividades. O discurso é entendido como um recurso fundamental para que o entendimento da realidade seja efetivo, eficiente, amplo e coerente (Matthews, 2007). A linguagem é, portanto, um importante instrumento da socialização da estratégia e consequentemente da institucionalização do ajuste no SCG da organização.

Sendo assim, é necessário compreender adequadamente o discurso organizacional como uma prática social, por meio do reconhecimento da importância da linguagem em uso, para a compreensão do processo de institucionalização das práticas comuns de controle de gestão e os atores que podem estar inseridos em contextos em que o poder e o auto interesse, de dentro e de fora da organização, podem agir como determinantes da institucionalização de determinadas mudanças (Covaleski e Dirsmith, 1988; Russo, 2016).

1.1. PROBLEMA DE PESQUISA

O entrelaçamento entre o recurso discursivo como suporte a mudança estratégica institucional foi estudado por alguns autores para entendimento da formulação de estratégias mais assertivas que objetivam essa transposição (Laine e Vaara, 2010; Gouveia, 2016). A abordagem discursiva oferece também a possibilidade de tencionar esses processos por meio

da análise do contexto social, permitindo entender como as práticas coletivas interferem na elaboração ou implementação de estratégias, proporcionando o consequente resultado pretendido de legitimação ou, por vezes, de resistência do processo de reestruturação estratégica e o posterior ajuste no SCG.

Como exemplo, no Brasil, organizações do setor de cooperativismo de crédito tem passado por mudanças em sua gestão em função da formação de grandes redes. Mallmann (2018) destaca que 75% das cooperativas de crédito já se encontram ligadas a algum sistema cooperativista de crédito, dentre o quais destaca-se os sistemas SICOOB, SICREDI, UNICRED, CRESOL e UNIPRIME como os principais.

Ao aderir o modelo de gestão da rede, as cooperativas precisam modificar sua estratégia de atuação e seu posicionamento no ambiente, desencadeando como consequência deste processo pressões coercitivas que visam ajustar seu SCG para alinhar aos objetivos instados e a forma de gestão da rede.

Pettigrew et al. (2007) indicam que a mudança estratégica deve ser vista como um processo humano complexo, em razão de envolver mudanças que se estendem para além dos processos administrativos, pois incluem as pessoas, suas percepções sociais sobre a mudança e consequentes relações de negociação e poder no ambiente organizacional.

No entanto, ao realizar essas mudanças na estratégia, com dito anteriormente, serão necessários ajustes no SCG, como preconizado pelos estudos de Chenhall (2003). Porém esses ajustes não são facilmente implementados porque podem receber resistências de indivíduos que percebem seu desempenho ameaçado (Mendes, 2017). Assim, as mudanças passam por um processo cadenciado de institucionalização até que finalmente sejam aceitas na organização.

Deste modo, a criação de novas instituições demanda um esforço considerável da ação humana para a sua produção e manutenção (Tolbert e Zucker, 1999) e, embora seja possível encontrar vasta literatura técnica acerca dos ajustes no SCG, literatura extensa quando também se intenciona a estudar sobre mudanças no planejamento estratégico e literatura sobre o discurso organizacional. Percebe-se ausência de estudos que insiram as sociedades cooperativistas de crédito neste contexto, principalmente quando se insere o elemento do discurso organizacional no processo.

Portanto, esta pesquisa se desenvolve com uma *survey* em uma sociedade cooperativista de crédito brasileira e se propõe a pesquisar: qual a influência do discurso no processo de institucionalização do ajuste no sistema de controle de gestão em uma cooperativa de crédito que passou por processos de mudança em sua estratégia?

1.2. OBJETIVOS

1.2.1. OBJETIVO GERAL

Analisar a influência do discurso organizacional no processo de institucionalização do ajuste no sistema de controle de gestão em uma cooperativa de crédito que passou por processos de mudança em sua estratégia.

1.2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Com base no objetivo geral, apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Analisar a influência do isomorfismo no processo de institucionalização do ajuste do sistema de controle de gestão;
- b) Analisar a efetividade do discurso proferido pelos gestores junto aos colaboradores da organização no sentido do incentivo a mudança dos controles de gestão; e
- c) Analisar a influência dos elementos discursivos no ajuste no sistema de controle de gestão.

1.3. JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES

As organizações cooperativistas do segmento de crédito têm realizado um movimento de agrupamento em grandes redes (SICREDI, SICOOB, CRESOL, UNICRED etc.) na busca pelo fortalecimento sistêmico em um mercado agressivo.

Por um lado, fazer parte de uma rede pode trazer benefícios, como sinergias de suporte às operações administrativas, mitigação de riscos, acesso a produtos financeiros sofisticados, além da utilização de marcas reconhecidas no mercado nacional. Por outro lado, gera no início uma mudança na estratégia com uma consequente adequação do SCG, visto que requer mudanças substanciais na maneira de se operar neste novo ambiente, pois ocorrem mudanças no sistema de informática, nos processos internos, nos produtos financeiros, na comunicação com o público cooperado, enfim, mudanças relevantes na singularidade da instituição. Desta forma, o discurso organizacional é mais um elemento que deve ser promovido pela direção e que visa direcionar o corpo organizacional no sentido de que se alcance e institucionalize as estratégias com o seu devido ajuste no SCG.

A principal contribuição que se propõe neste trabalho é a evidenciação, por meio da

análise de discurso (escrito e falado), da influência ativa sobre os processos responsáveis pela institucionalização do ajuste no sistema de controle de gestão.

A análise consolidada do discurso, captado por meio da aplicação de questionário, ora realizado sob aspectos da análise do discurso formal, ora realizado por meio da análise do discurso informal, colabora de forma efetiva para que sejam coletadas evidências sobre a influência do discurso organizacional dentro da cooperativa.

Espera-se, com este trabalho, contribuir também com a vasta literatura teórica já existente sobre o SCG, acrescentando observações sobre as influências que o discurso organizacional e o isomorfismo institucional implicam ao sistema de controle de gestão. Do ponto de vista prático, este trabalho é importante porque aborda uma discussão importante para o setor de cooperativismo de crédito, em que o fenômeno de incorporação cooperativas a grandes redes vem sendo frequentes. Desta forma, os tomadores de decisão destas instituições poderão ter em mãos informações relevantes para que este processo de institucionalização dos ajustes no SCG possa ser mais eficiente e concluído em tempo reduzido. Quanto mais rápido o sistema de controle de gestão for ajustado, mais rápido ele poderá captar informações sobre a execução de estratégia.

1.4. DELIMITAÇÃO DE PESQUISA

Adotou-se como instrumento de pesquisa a aplicação de questionários aos colaboradores impactados pelo discurso organizacional direcionado ao ajuste no sistema de controle de gestão.

O modelo teórico de pesquisa se valeu de diversos construtos para a elaboração do instrumento de coleta de dados, assim, para os preceitos de construção os seguintes autores foram instados nesta pesquisa:

- Discurso Escrito e Discurso Falado: a base deste construto considera os trabalhos de Dambrim (2007) e Zundel (2016), que modelaram o processo discursivo se valendo dos sinais emitidos no discurso como as conversas, as instruções, os documentos e os símbolos;

- Isomorfismo Mimético e Isomorfismo Coercitivo: considera as prerrogativas, tal como descritas por DiMaggio e Powell (1983) e, posteriormente, por Tolbert e Zucker (1999), onde a “imitação” das práticas organizacionais são predados diretamente ligados à maneira como os indivíduos agem no ambiente social corporativo;

- Controle de Resultado, Controle de Ação, Controle de Pessoal e Controle Cultural: considera a descrição proposta por Merchant e Van der Stede (2007), que descreve como estes

quatro tipos diferentes de controles são determinantes para o entendimento de um sistema de controle de gestão;

- Institucionalização do Ajuste no SCG: este construto aborda a Teoria Institucional como descrita por Burns e Scapens (2000), destacando o comportamento individual dentro da organização, uma vez que é necessário que as pessoas pertencentes a determinado grupo social, consigam seguir os padrões instituídos. Ressalta-se, ainda, a relevância de normas e regras claras centradas nas necessidades da sociedade, como meio de legitimação de uma forma que os indivíduos consigam gerenciar de maneira mais eficaz a firma.

1.5. ESTRUTURA DO TRABALHO

O Capítulo 1 estabelece a contextualização do tema e definições relevantes para o desenvolvimento do estudo, como o problema e objetivos da pesquisa. Além disso, apresenta a justificativa e contribuições do estudo, a delimitação da pesquisa e a estrutura do trabalho.

O Capítulo 2 expõe o referencial teórico do estudo. Discorre sobre a teoria institucional e a inserção dos indivíduos no processo de mudança, passando pelos hábitos e rotinas deste processo e pelas fases de institucionalização da mudança. O referencial ainda traz a discussão o planejamento estratégico; o sistema de controle de gestão e o discurso organizacional. A abordagem destes tópicos fundamenta a pesquisa proposta.

O Capítulo 3 apresenta os procedimentos metodológicos da pesquisa empírica. Inicia com o delineamento da pesquisa e a definição da organização que será pesquisada. Expõe aspectos da pesquisa quantitativa e qualitativa e encerra com a proposição da forma de análise dos dados.

O Capítulo 4 discorre sobre as análises e discussões dos resultados da pesquisa empírica, onde se estabelece um diálogo entre os autores deste trabalho com os resultados dos achados de outros autores de trabalhos semelhantes, além do autor deste trabalho especular algumas possibilidades para explicar os achados de pesquisa.

No Capítulo 5 apresenta-se as conclusões a partir dos resultados encontrados e as recomendações para futuras pesquisas. Após, tem-se as referências bibliográficas e o apêndice do trabalho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico que serve de base para a realização deste trabalho está ordenado, a fim de atender aos objetivos propostos. Desta forma, primeiro é apresentada a teoria institucional, sequenciando com os tópicos sobre planejamento estratégico e as mudanças neste planejamento. Em seguida, inicia-se o estudo sobre SCG e o ajuste neste sistema. Ademais, discorreremos sobre o discurso organizacional e o seu papel na organização.

2.1. PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O planejamento estratégico das organizações, segundo Ackoff (1982) é definido como a visão de um futuro desejado e dos modos eficazes de alcançá-lo, ou seja, o planejamento significa pensamento no futuro e um certo controle desse futuro. De forma complementar, Crozatti (2003) define o planejamento estratégico como o processo de gestão pelo qual a organização identifica o cenário em que atua e constrói o cenário em que deseja atuar, sendo que o estudo das oportunidades e ameaças e das suas forças e debilidades, produz diretrizes estratégicas que orientam o cumprimento da missão e garantem a continuidade da organização.

O'rgan e Ghobadian (2002) explicam que o planejamento estratégico é fundamental para a eficácia do processo de gestão, mas pode variar entre organizações por uma série de razões, como o porte, o segmento, entre outros. Porém, alguma diretriz básica é recomendável que sejam perseguidas no processo de confecção do planejamento estratégico, sendo que a principal delas, como explica Pereira (2011) é de assegurar o cumprimento da missão da organização.

Assim, o processo de planejar a estratégia, se constitui em uma ferramenta organizacional que serve de apoio para a tomada de decisão e para a interpretação do ambiente em que a organização está inserida. Kaplan e Beinhocker (2003) consideram o planejamento estratégico uma das tarefas mais importantes dos executivos, já que o planejamento prepara os tomadores de decisão das organizações para agirem diante dos inevitáveis momentos de desafios que o mercado impõe.

Contudo, o termo estratégia basicamente significa o caminho escolhido e as ações estabelecidas e adequadas para atingir os objetivos da organização (Robbins, 1978). O planejamento estratégico foca então primordialmente, na direção a ser seguida pela organização e nas ações necessárias para melhorar o seu desempenho (Ansoff, 1981).

Rosa (2001) complementa, que o planejamento estratégico é uma metodologia de

pensamento participativo, utilizada para determinar a direção que a organização irá seguir, por meio da descoberta de objetivos válidos. Essa ferramenta fornece o rumo e a direção geral dos esforços e dos recursos da organização. O planejamento cria compromisso de execução e dá o instrumental para cobrança. Nesse sentido, o planejamento estratégico consiste em uma técnica administrativa que procura ordenar as ideias das pessoas, de forma que seja possível criar uma visão do caminho que deve ser seguido (estratégia) e, também, ordenar as ações que serão realizadas através do plano estratégico permitindo o alcance da visão de futuro esperada.

Tem-se então, que o planejamento estratégico é um processo dinâmico e flexível que incorpora no seu desenvolvimento natural a influência das mudanças do ambiente (Cotterman e Wilber, 2000). Para enfrentar tal conjuntura é imprescindível que as organizações desenvolvam maior sensibilidade em relação ao ambiente e aprimorem a capacidade de prever o futuro e a agilidade de tomar decisões, pois quanto mais demorada a tomada de decisão, menor será o número de opções disponíveis (Bossidy, 2005).

2.1.1. MUDANÇAS NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O aumento da volatilidade do ambiente de negócios dificulta o planejamento estratégico sistemático e a mudança rápida requer estratégias flexíveis e criativas, características que, segundo Hamel (1996) raramente são associadas ao planejamento formalizado. Saebi, Lien e Foss (2017) definem essas mudanças como uma adaptação do modelo de negócios, ou seja, o processo pelo qual a administração alinha ativamente o modelo de negócios da organização a um ambiente em mudança, por exemplo, mudanças nas preferências dos clientes, poder de barganha do fornecedor, mudanças tecnológicas e a concorrência.

As últimas décadas caracterizam-se pelo aumento da velocidade das mudanças sociais, científicas e econômicas no cenário nacional e internacional. Em consequência desse aceleração das mudanças, os mercados consumidores tornaram-se mais exigentes e os mercados fornecedores mais competitivos. Desta forma, as organizações com ou sem fins lucrativos, que desejarem crescer, ou permanecer neste ambiente, estão trabalhando arduamente para se adaptarem a esta nova situação (Estrada e Almeida, 2007).

Adaptar um modelo de negócios existente muitas vezes não é uma tarefa fácil, a adaptação pode implicar mudanças na proposta de valor da organização, segmento de mercado, cadeia de valor, ou como estes estão ligados em uma arquitetura social. De qualquer forma, a adaptação de um modelo de negócios provavelmente envolve algum nível de incerteza em relação ao sucesso do resultado (Andries e Debackere, 2007). Estudos sobre comportamento

organizacional sugerem que a forma como uma organização responde a eventos em seu ambiente externo é, entre outros, influenciada por sua orientação estratégica (March, 1981; Lant e Mezias, 1992). E a orientação estratégica de uma organização reflete o conjunto de ações que ela acredita que levará a um desempenho superior (Gatignon e Xuereb, 1997) e ao longo do tempo pode construir um impulso estratégico.

Em se tratando de reorientação estratégica, Rodrigues e Leite (2006) defendem que, quando a elaboração da redefinição ou ajuste do planejamento estratégico é realizada juntamente com os colaboradores, por meio de uma gestão mais participativa, a sua implantação torna-se mais fácil e com menos resistências, uma vez que os funcionários compreendem melhor seu papel no planejamento estratégico e sentem-se dele participantes. Com essa sistemática, os colaboradores demonstram maior interesse em se envolver nos processos de tomada de decisão, maior autoconfiança e maior capacidade para resolver situações que fogem ao cotidiano, além disso, são mais qualificados para assumir responsabilidades adicionais e se identificam com as metas e objetivos da organização.

Outro fator organizacional que corrobora para o sucesso do processo de ajuste ou reorientação estratégica é a liderança que, segundo Drucker (2006) quando exercida por uma pessoa que possui seguidores, essa pessoa é capaz de fazer com que esses seguidores ajam corretamente. Partindo da lógica de Drucker (2006) em que o líder é aquele que exerce influência sobre outras pessoas, vale lembrar que a posição hierárquica dentro da organização não faz do executivo um líder, pois nem todo chefe é líder e nem todo líder é chefe. De acordo com Covey (2000); Hrebiniak (2006) há pessoas que, mesmo ocupando cargos de chefia, não exercem liderança, o máximo que conseguem é obediência por coação ou por interesses particulares das pessoas a quem chefiam, enquanto há pessoas que exercem influência sobre as outras, independentemente de ocuparem cargos de chefia.

2.2. TEORIA INSTITUCIONAL

A teoria institucional tem sua base teórica originária das ciências políticas, econômicas e da sociologia. Foi a partir da década de 1970, que os trabalhos desenvolvidos colocaram as firmas como um sistema aberto, tratando e analisando as transformações institucionais (Freire e Lucena, 2021).

Para Dimaggio e Powell (1983), o conceito que melhor explica a teoria institucional é a busca por uma homogeneização do isomorfismo (em linhas gerais, o isomorfismo é definido como o mecanismo pelo qual as organizações buscam ser semelhantes às demais nas questões

de estruturas, procedimentos e ações) de forma legítima e formal, onde as companhias estabelecem como restrição, que unidades com a mesma estrutura, de certa forma, sejam forçadas a se assemelharem às outras unidades, apresentando o mesmo agrupamento de categorias ambientais. Dessa forma, a teoria se concentra em torno da preocupação em se adaptar à realidade preexistente e a identificar as necessidades advindas da sociedade.

Estabelecido esse campo organizacional, grandes forças surgem levando as organizações a se tornarem análogas entre si. A partir dessas forças, suas estruturas e definições se tornam legítimas e apresentam o isomorfismo que representa o conjunto de condições ambientais. Assim, pode-se afirmar que o isomorfismo se tornou um conceito importante para as organizações no sentido de abranger a política e a forma de agir das instituições em seu dia a dia (Freire e Lucena, 2021).

Percebe-se, então, que o institucionalismo, aborda e usa com esteio de estudo e análises o processo de mudança ambiental e organizacional e busca entender como as novas formas de se perceber a adaptar-se às mudanças se institucionalizam na organização por meio de processos novos ou de processos ajustados à nova necessidade.

De acordo com Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005), ao longo do tempo foram desenvolvidos três enfoques dessa teoria institucional e que podem ser observados, na literatura contábil) nova sociologia institucional (*NIS - New Institutional Sociology*); b) Nova Economia Institucional (*NIE - New Institutional Economics*); e, c) Velha Economia Institucional (*OIE - Old Institutional Economics*). Embora essas teorias tenham diferentes origens, compartilham um interesse comum pelos temas instituição e mudança institucional.

Boff, Beuren e Guerreiro (2008) nos explicam detalhadamente cada um dos três enfoques da teoria institucional:

a) *NIS (New Institutional Sociology)*, nova sociologia institucional - enfoca as organizações configuradas dentro de uma grande rede de relacionamentos interorganizacionais e sistemas culturais. As crenças, normas e tradições do ambiente institucional influenciam o relacionamento das organizações. O ambiente institucional é caracterizado pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade;

b) *NIE (New Institutional Economics)*, nova economia institucional - foca o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição. O ambiente institucional é caracterizado como um elemento central para o entendimento da evolução de uma indústria e da estratégia das organizações nele inseridas. O ambiente institucional exerce grande influência no

comportamento das organizações econômicas. Estas podem ser consideradas como grupos de indivíduos envolvidos por um propósito comum de alcançar seus objetivos por meio das transações com o mercado; e

c) OIE (Old Institutional Economics), Velha Economia Institucional - foca a instituição como o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões.

2.2.1. O INDIVÍDUO E A TEORIA INSTITUCIONAL

A abordagem institucional segue o comportamento individual dentro da organização, uma vez que é necessário que as pessoas, pertencentes a determinado grupo social, consigam seguir os padrões instituídos. Ressalta-se, ainda, a relevância de normas e regras claras centradas nas necessidades da sociedade, como meio de legitimação de uma forma que os indivíduos consigam gerenciar de maneira mais eficaz a firma. (Burns e Scapens, 2000).

Fonseca e Machado da Silva (2002) mencionam que, na abordagem institucional, o indivíduo se comporta como ator social ao formular ações estratégicas com base nos significados atribuídos às regras de funcionamento das organizações, regras estas institucionalizadas na sociedade parcialmente ou como um todo. Tem-se então, que a teoria institucional está centrada no estudo do relacionamento entre o indivíduo, a organização e o ambiente onde as relações se estabelecem (Boff, Beuren e Guerreiro, 2008).

Tolbert e Zucker (1999), em uma visão particular, dizem que, ao contrário da racionalidade, o modelo institucional baseia-se na premissa de que os indivíduos aceitam e seguem as normas sociais instituídas sem quaisquer reflexões, ou mesmo resistência comportamental, preocupando-se somente com a defesa de seus interesses, do status prevacente e da posição social de manutenção pessoal.

O institucionalismo, no geral, carrega então características e predicados diretamente ligados a maneira como o ambiente social da mudança é percebido.

Tratando da mudança institucional coercitiva do ambiente organizacional junto ao indivíduo, essa mudança é forçada por eventos singulares que precisam de ação para que o desperdício e a possibilidade de descontinuidade organizacional sejam estancados com a maior brevidade possível, ou se não houver o exagero da descontinuidade, poderá haver redirecionamento estratégico que force a mudança com o objetivo de atender as pressões ambientais que se estabelecem.

Neste momento, quando estes eventos surgem, eles geralmente são acompanhados por

fases de desorientação e depois de reorientação, durante as quais indivíduos e organizações enfrentam inicialmente um descompasso cultural e processual. É constatado ali uma lacuna de conhecimento, pois o conhecimento disponível não ajuda a lidar na totalidade com a crise que precisa ser enfrentada. Nesses casos, se uma solução for encontrada pelos indivíduos e esta se mostrar bem-sucedida, ela pode se institucionalizar nas regras e rotinas organizacionais e o que antes era uma hipótese, passa a ser tratado como realidade (Busco, Riccaboni e Scapens, 2006).

Após isso, a organização obtém legitimidade no seu modo de agir a nas suas instituições, ao demonstrar que atua de acordo com os valores, crenças e regras estabelecidas no ambiente social. Daft (1999) pressupõe que a legitimidade de uma organização, é conferida pela sociedade, e esta é definida como a perspectiva de que as ações desta organização são desejáveis, corretas e apropriadas dentro do sistema de normas, valores e crenças do ambiente social, gerando assim, admiração e apoio social.

Colaborando com estas percepções, Fonseca e Machado da Silva (2002) citam que as organizações procuram desempenhar as suas atividades de acordo com padrões considerados como referência e consolidados entre as demais organizações (aqui se percebe o isomorfismo agindo no sentido da uniformidade de ações, nos processos e na imagem). Tal atitude é oriunda da necessidade de aceitação pelo ambiente social onde estão inseridas. Porém, em outras situações, as organizações, por meio de seus indivíduos, podem desejar pelo não seguimento de tais padrões já legitimados ou em processo de legitimação coercitiva (recusa das instituições estabelecidas), colocando em risco sua própria continuidade.

Por fim, Dias Filho e Machado da Silva (2004) apregoam que nem sempre as organizações adotam este ou aquele procedimento por considerá-lo o mais racional na circunstância. Ao contrário, suas escolhas podem ser guiadas por uma concepção institucionalizada do que é visto como o melhor, o mais adequado, o racional, o justo, neste tocante a coerção sistêmica pode ser aplicada levando as organizações a adotarem procedimentos, processos, culturas e diretrizes sistêmicas, pois o sistema em geral está caminhando nesta direção.

2.2.2. O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO

O termo institucionalização, é utilizado quando uma norma, ou conjunto de normas é aceita por um grupo social. Assim, seus membros validam essas normas e assumem determinados processos. Tem-se então, que o resultado passa ser a aceitação. Motta e Vasconcelos (2003) apontam no sentido de que o processo de institucionalização considera as

interações dos indivíduos e as relações das quais eles participam, ainda neste processo tais interações são permeadas por relações de poder entre os indivíduos.

Para Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005), uma instituição apresenta algumas características específicas:

a) caráter coletivo - as instituições são estruturadas por meio de rotinas definidas por pensamentos e hábitos formalizados e aceitos por pessoas de um determinado grupo social;

b) tem o caráter de dar significado ao comportamento organizacional - as instituições permitem aos indivíduos e grupos dentro da organização, dar significado às suas atividades do dia-a-dia;

c) possui caráter objetivo - as instituições definem padrões de comportamento que são esperados de um determinado grupo social;

d) tem caráter normativo - as instituições geralmente espelham regras estabelecidas para a organização;

e) tem caráter de não questionamento - os membros do grupo aceitam a instituição de forma inquestionável;

f) tem caráter repetitivo - a instituição implica um hábito, rotina e, portanto, em repetição de ações;

g) tem caráter de estabilidade - o período em que perduram as instituições é bastante variável. Existem instituições que possuem uma vida curta e outras, uma vida mais longa. Porém, todas têm certo período em que são prevaletentes e durante esse período, existe estabilidade;

h) caráter de orientar ações - quanto mais ampla e profundamente uma instituição é aceita, mais provável a sua influência no sentido de direcionar ações e resistir a mudanças.

Assim, conforme Boff, Beuren e Guerreiro (2008) citando Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005), para um hábito se caracterizar como instituído, requer que se apresente coletivamente com significado e finalidade para o grupo, com regras estabelecidas e aceitas de forma inquestionável, mesmo que em algumas situações não apresente consenso. Também requer que seja reproduzido em grupo, mantendo-se de forma estável por um período, podendo ser por um curto ou longo período e ter capacidade de orientar as ações a serem tomadas, ou seja, para que uma norma, regra ou mesmo um hábito seja institucionalizado, precisa ser aceito pela grande maioria dos indivíduos, mesmo que estes não concordem totalmente com tal instituição.

Para Tolbert e Zucker (1999), o processo de institucionalização de uma prática é constituído de etapas sequenciais:

a) habitualização - é o processo pelo qual alguns estímulos formam uma base prática, tornando-se habituais em virtude de apresentar menos desgaste de recursos. Nesse momento, a norma pode adquirir significados próprios e, conseqüentemente, impessoalidade;

b) objetificação - é o momento em que a norma passa a ser generalizada pelo seu significado intrínseco, difundindo-a entre todos os membros da organização;

c) sedimentação - momento em que a norma está totalmente sedimentada e conseqüentemente, institucionalizada na organização.

Outros autores que “mergulharam” nos estudos sobre os processos de mudança nas organizações, valendo-se da teoria institucional, foram Burns e Scapens (2000) que utilizaram dos conceitos de hábitos, rotinas e instituições para sugerir que as práticas podem se tornar rotinas e através do tempo passar a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização.

Dessa forma, Burns e Scapens (2000) sinalizam que práticas e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando se tornam amplamente aceitas na organização e são vistas como formas inquestionáveis de controle gerencial. Os autores apresentam uma estrutura conceitual para explicar o processo de institucionalização. A dinâmica do modelo estrutural proposto pelos autores passa por quatro etapas (processos) que assim se seguem

- a) codificação;
- b) incorporação;
- c) reprodução;
- d) institucionalização.

Esta estrutura conceitual desenvolvida por Burns e Scapens (2000), esta representada na Figura 1.

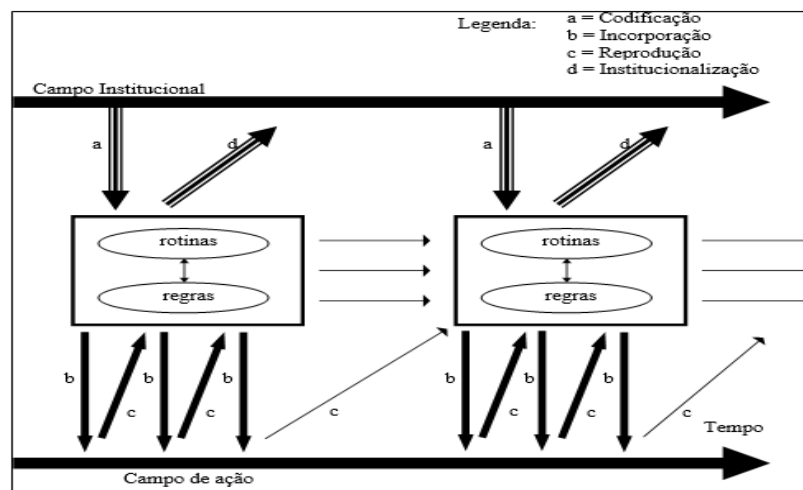


Figura 1 - Processo de Institucionalização
Fonte: Burns e Scapens (2000)

Burns e Scapens (2000), explicam que cada etapa do processo de institucionalização, possui suas características, sendo que na primeira, o campo institucional codifica princípios institucionais em regras e rotinas e na sequência, os atores, com base em suas ações, incorporam as regras e rotinas aos princípios institucionais. O comportamento repetitivo dos atores provoca a reprodução de regras e rotinas e finalmente, essas rotinas e regras se tornam institucionalizadas, constituindo novos elementos do campo institucional.

Para Boff, Beuren e Guerreiro (2008) para uma estrutura normativa ser considerada totalmente instituída, não basta a imposição ou adoção de um conjunto de normas. É preciso que elas sejam praticadas pelo grupo, tornando-se habituais pela experiência. Também precisam se tornar comuns entre todos, para só, então, se tornarem totalmente institucionalizadas.

As práticas pelo grupo, destes processos e atividades, são caracterizadas como o desempenho de hábitos e rotinas, seja na esfera individual ou coletiva do ambiente. A repetição sucessiva de um determinado uso, costume, institui-se em um hábito. A rotina, por sua vez, pode ser considerada a mantenedora de tais hábitos, visto que, sem eles, a rotina não se institucionalizaria. Assim sendo, a relação entre os indivíduos é condição para um trabalho em comum, pautado por normas e regras. Então, estas rotinas, são consideradas como aspectos institucionalizados no grupo (Boff, Beuren e Guerreiro, 2008).

2.2.3. HÁBITOS E ROTINAS DA INSTITUCIONALIZAÇÃO

Para Galliano (1981) uma ação que se repete com muita frequência acaba se tornando um padrão, e esse tal padrão, pode ser em seguida, reproduzida com certa economia de esforço, visto que esta condicionada e treinada no hábito. Nesse sentido, nos procedimentos operacionais do cotidiano, o indivíduo sempre procurará reproduzir os trabalhos iguais da mesma forma com o menor esforço possível, passando a fazer parte de sua rotina. Para o autor, o estabelecimento de hábitos proporciona conforto psicológico ao indivíduo, pois reduz a necessidade de tomar decisões sobre o número de opções.

Existem maneiras diferentes de executar uma tarefa, o hábito de fazê-la reduz as maneiras diferentes a uma única, tornando desnecessário que cada tarefa seja novamente definida, etapa por etapa, proporcionando certa especialização ao indivíduo.

As regras então são necessárias para coordenar e dar coerência às ações de um grupo de pessoas. Para Scapens (1994) é por meio da repetição do processo de atendimento às regras, que o comportamento se torna programático. Assim, quando as ações de determinado grupo são

programadas, as regras são necessárias, visto que elas proporcionam coordenação das atividades, instituindo-se, assim, a rotina de tal grupo.

Guerreiro, Frezatti e Casado (2004) em seus estudos sobre hábitos rotinas, mencionam que o indivíduo é a peça fundamental dos grupos sociais, visto que o entendimento da formação dos hábitos ocorre pelo entendimento da adoção desses hábitos e das influências que os indivíduos sofrem participando de um determinado grupo social. Em vista disso, pode-se considerar que o ajuste necessário entre a formação de hábitos e a adoção de tais hábitos e rotinas se caracteriza pela interação do indivíduo com o grupo social.

Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005), em outro trabalho, explicam que a caracterização de hábitos envolve uma pré-disposição ou tendência para se engajar em formas de ação adotadas ou adquiridas. Embora hábitos estejam na esfera pessoal, as rotinas podem envolver um grupo de pessoas e assim as rotinas se tornam os principais hábitos e consequentemente componentes das instituições no grupo social a que pertencem e por consequência a organização da qual faz parte. Logo, as rotinas são hábitos formalizados e estrategicamente institucionalizadas que incorporam os comportamentos baseados em regras.

As regras então, são necessárias para coordenar e dar coerência às ações de um grupo de pessoas. Para Scapens (1994) é por meio da repetição do processo de atendimento às regras, que o comportamento se torna programático. Assim, quando as ações de determinado grupo são programadas, as regras são necessárias, visto que elas proporcionam coordenação das atividades, instituindo-se, assim, a rotina de tal grupo.

Para Boff, Beuren e Guerreiro (2008) embora a ideia de que, uma vez instituídos, os hábitos e as rotinas tendem a persistir, há possibilidade de mudá-los ou mesmo extingui-los, mas fica a critério do indivíduo desempenhar sua face crítica ao processo. Se o indivíduo perceber seu meio como sendo “*eu sempre fiz assim*”, sua rotina estará estabelecida e mudanças não ocorrerão com muita facilidade. No entanto, hábitos e rotinas que atrapalham o bom andamento das atividades precisam ser revistos, mesmo que já façam parte da cultura organizacional.

Por fim, hábitos, rotinas e práticas quando institucionalizados passam a ser elementos da cultura organizacional. Elas refletem o conhecimento compartilhado e a competência da organização. São, então, valores introduzidos e possuem significado para os membros da organização que vão além de eficiência técnica, legitimado os indivíduo e assim estabelecendo o modo como certas atividades e processos devem ser desempenhadas.

2.3. SISTEMA DE CONTROLE DE GESTÃO

No início dos estudos sobre o sistema de controle de gestão [SCG] Anthony (1965) destacou que as estruturas de controle gerenciais repousavam na função intermediária tática das organizações e vinculavam os níveis estratégico ao operacional com o intento de assegurar que o estabelecido pela direção, via planejamento estratégico estivesse sendo executado. Muito mais adiante Malmi e Brown (2008) argumentaram que havia certa dificuldade de descrever o que seria o SCG, tal a pluralidade de definições que ao longo dos anos fora empregada ao tema, porém anos antes uma das definições que mais aderência fora percebida pela academia foi a de Chenhall (2003) quando “*delimita*” que o termo SCG engloba o sistema de contabilidade gerencial, o controle de pessoal e o controle de clã (este último é tipicamente utilizado nas organizações nas quais o trabalho em equipe é valorizado, já que se sustenta na cultura organizacional e nos relacionamentos informais através do compartilhamento de valores, normas, crenças, rituais e tradições).

Neste sentido Ritta e Lavarda (2016) concordando, explicaram, que o SCG auxilia na coordenação, monitoramento e avaliação do desempenho organizacional, contemplando a influência de fatores exógenos a organização e a aspectos comportamentais dos membros e que toda essa base de dados, compilados e descritos de forma inteligível geram informações essenciais para o conhecimento, ações estratégicas e a conseqüente tomada de decisão. Itner e Larker (2001) já haviam reconhecido a expansão do escopo da contabilidade gerencial, que valendo-se das estruturas do SCG alterou a aplicação passando de *frameworks* financeiros e de curto prazo para percepções holísticas de médio e longo prazo participando de forma efetiva do processo de confecção e controle da estratégia da organização e assim gerando valor.

Otley (1999) em seus achados, sugere a aplicação de um processo de 12 (doze) perguntas norteadoras importantes que ajudam a compor o desenho de um SCG, mas deixa claro que não existe um modelo universal que pode ser aplicado as todas as organizações, pois estas sofrem pressões de variáveis distintas, tanto internas como externas e essas pressões modelam este desenho e o uso.

Voltando a definição, o SCG então evoluiu, expandindo seu escopo e amplitude de percepção da organização, deixando apenas de fornecer informações financeiras e quantitativas internas da instituição e agregando informações externas aos negócios, marketing, clientes, concorrentes, trazendo inclusive, informações não financeiras relacionadas ao processo de produção, informações preditivas e uma ampla gama de mecanismos de apoio a decisão e de controles informais pessoais e sociais. Com essa expansão de escopo, pode se perceber este

SCG como uma potente ferramenta que fornece aos indivíduos poder para atingir seus próprios fins em detrimento de um olhar mais convencional que percebe o SCG como uma ferramenta passiva projetada para auxiliar na tomada de decisão dos gerentes (Chenhall, 2003).

Agora quando considerada estas formas mais contemporâneas de se entender a gestão organizacional e conseqüentemente, seu sistema de controle, Merchant e Van der Stede (2007) reportam que o SCG ajuda os gestores a garantirem que as estratégias e planos da organização sejam executados e isso inclui envolver e motivar os colaboradores a produzirem os resultados que a organização deseja. Por isso, não importa se os sistemas de controle da organização são formais ou informais, cada organização tem seu sistema de controle e seu jeito de fazer e controlar as coisas que acontecem, por isso, a forma como estes controles são utilizados é o que conta. Então, sendo projetados corretamente, os sistemas de controle influenciam o comportamento dos funcionários de maneira desejável e conseqüentemente aumentam a possibilidade da organização atingir os seus objetivos (Anthony e Govindarajan, 2002). Assim a principal função do SCG é influenciar o comportamento de maneira desejável. Desta feita, o controle de gestão, então, deve incluir, todos os dispositivos, que os gerentes usam para garantir que os comportamentos e decisões de seus funcionários sejam consistentes com os objetivos da organização (Merchant e Van der Stede, 2007).

Desta forma, a definição dos objetivos da organização é pré-requisito para o desenho dos sistemas de controle de gestão. Depois da definição dos objetivos, vem a definição das estratégias que serão adotadas no sentido de se alcançar os objetivos propostos e o sistema de controle de gestão deve ser desenhado no sentido de perseguir este objetivo orientado pela gestão.

Merchant e Van der Stede (2007) segregaram o SCG em quatro grupos distintos de controle e esta divisão didática colabora com o entendimento dos controles dentro da organização, isso porque a divisão proposta pelos autores leva em consideração a natureza de cada tipo de controle e estes quatro tipos de controle são elencados a seguir:

a) Controle de Resultado – este é o sistema de controle dominante nas organizações como meio de influenciar o comportamento dos colaboradores. Os controles de resultados são geralmente atrelados a alguma medida de desempenho concreto, como o nível de lucros, retorno sobre algum denominador, metas de vendas, etc. Este tipo de controle geralmente enseja senso de urgência nos funcionários. Controles de resultados bem definidos informam os colaboradores o que se esperam deles e os encorajam a fazer o que podem para produzir os resultados desejados, dessa forma, tendem a reduzir um dos problemas das empresas que é a falta de direção, os problemas motivacionais e as limitações pessoais.

b) Controle de Ação – envolvem medidas para assegurar que os colaboradores atuem no melhor interesse da organização, fazendo das suas ações o foco do controle. Este tipo de controle atribui responsabilidades pelas ações que os funcionários tomam, por isso, é possível que ações positivas sejam consideradas aceitáveis e dessa forma devem ser incentivadas por meio de comunicação. Neste tipo de controle quando a organização consegue determinar quais as ações desejáveis que seus funcionários devem ter e quais seriam as ações indesejáveis que se quer evitar que ocorram. Desta forma, a organização precisa assegurar que as ações desejáveis possam ser implementadas.

c) Controle de Pessoal – se baseia na tendencia natural do indivíduo de se motivar ou ser motivado e do controle exercido sobre as suas ações. Os métodos principais do sistema de controle baseado em pessoas atuam em três vertentes complementares (1) a seleção de pessoal; (2) Treinamento; (3) Projeto de Trabalho. Estas três vertentes precisam do fornecimento de recursos para que sejam desenvolvidos. Este tipo de controle ajuda a detectar quais os funcionários que estão comprometidos com os objetivos da organização.

d) Controle Cultural – o controle cultural é projetado para encorajar o monitoramento mútuo. É uma forma poderosa do grupo exercer pressão um indivíduo que se desvia da norma e dos valores do grupo. No controle cultural, os funcionários costumam ter laços emocionais com os outros e com a organização e o que ela representa. Em culturas organizacionais fortes e bem implementadas os funcionários trabalham naturalmente de forma sinérgica e coletiva.

Vale ressaltar, que pode acontecer eventualmente, de as vezes, os funcionários não conhecerem bem, nem os objetivos e nem as estratégias da organização e por isso eles podem tomar decisões espontâneas que podem entrar em conflito com os objetivos e estratégias da organização. Esta dissociação detectada por Merchant e Van der Stede (2007) os levaram a propor três causas principais deste desalinhamento das ações do indivíduo em detrimento oposto das expectativas da organização e são elas a falta de direção; os problemas motivacionais; e as limitações pessoais.

Resta também que os indivíduos podem operar as suas atividades no sentido contrário do que se espera deles por motivos ligados as resistências contra o objetivo instado a ele, pois é da natureza humana, que por vezes, este pode ser resistente, ainda mais quando se depara com situações que ensejam a mudança. Sobre o desencadeamento de resistências, Van der Stede (2009) investigou como a inércia impede a adoção de novas regras de contabilidade gerencial. O autor identificou várias maneiras pelas quais a inércia se manifestava quando novas regras de contabilidade gerencial são introduzidas.

Mas, inevitavelmente, com a mudança em prática e a efetivação das mudanças na

estratégia das organizações, o SCG que já existe, como dito anteriormente, precisa de ajustes para adequar-se aos novos objetivos.

2.3.1. AJUSTE NO SISTEMA DE CONTROLE DE GESTÃO

Para Boof, Beuren e Guerreiro (2008) a organização é reconhecida como uma arena social, sendo que as atividades ali desempenhadas, são componentes de um sistema de relações e esse conjunto de atividades padronizadas e articuladas, expressam normas e regras sociais intra e extraorganizacional. Então, a construção social na organização centra o fato de que as relações ordenadas e previsíveis são produzidas e reproduzidas por meio de interações humanas dirigidas por interesses pessoais e de poder, possibilitando que os padrões sociais fossem construídos gradualmente (Seo e Creed, 2002). Agora estas atividades, quando são habituais e institucionalizadas já estão sedimentadas na organização, mas quando esta mesma organização se redireciona estrategicamente, ocorre a geração de novos arranjos estruturais em resposta às necessidades que agora se impõe, criando diferentes rupturas e inconsistências entre arranjos sociais estabelecidos (Tolbert e Zucker, 1999; Seo e Creed, 2002).

Neste prisma, Lavarda (2016) entende que as organizações realizam mudanças em seu sistema de controle gerencial para suprir as suas necessidades institucionais. Sendo assim, é interessante que o desenho do sistema de controle seja realizado de forma temporal muito próxima dos eventos que desencadearam a mudança estratégica e os novos objetivos. Sob essa perspectiva os gestores “*tendem*” a solicitar o melhor ajuste possível para o SCG, como forma de alavancar o desempenho das organizações (Chenhall, 2003). Porém, o termo desempenho, além de ambíguo, não possui uma definição tão simples, todavia, a partir da análise do âmbito organizacional, assume-se que o desempenho é decorrente do alcance com sucesso dos objetivos organizacionais (Otley, 1999).

Chenhall e Euske (2007) estudaram a reorientação dos objetivos organizacionais e se dispuseram a verificar como o SCG se comportava em caso de mudanças estratégicas planejadas, na ocasião valeram-se do modelo de Huy (2001) que classifica em quatro os tipos de mudanças nas organizações de comando (estruturas formais); de engenharia (processos de trabalho); de ensino (crenças); e de socialização (relações sociais). De certa forma, os autores perceberam que o comprometimento da alta gestão é um fator determinante em caso de mudança planejada dos objetivos organizacionais, por essa razão, o engajamento da alta gestão na coordenação do processo de mudança, incluindo a utilização da ferramenta do discurso organizacional e contribui de forma eficiente para o sucesso do processo.

O estudo do processo de mudança em contabilidade gerencial e o conseqüentemente ajuste no SCG, também fora estudado por Burns e Scapens (2000) que propuseram uma estrutura conceitual (*framework*), que permitiria a realização de pesquisas sobre a forma pela qual o processo de mudança ocorre no interior das organizações. Essa estrutura conceitual, é composta de quatro estágios, denominadas de codificação, incorporação, reprodução e institucionalização.

Ao analisar o primeiro estágio da estrutura conceitual proposta por Burns e Scapens (2000) o processo de codificação é visualizado como o resultado das expressões escritas e falados dos comportamentos que representam atividades e padrões que acontecem de forma contínua.

Reis (2008) argumenta que no 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 do processo de mudança. Ainda de acordo com Reis (2008) conforme o grau de mudança que se deseje alcançar, o estágio de codificação deve ser isento de interferências dos conceitos gerenciais em uso, uma vez que poderá haver uma mudança profunda na forma de gestão. Entretanto, em algumas situações, pode ocorrer uma adaptação de alguns conceitos em uso, o que proporciona uma alteração na forma de interpretação de indicadores ou na apresentação dos relatórios, não se alterando a estrutura conceitual como um todo.

A posteriori do processo de codificação, verifica-se que as normas e códigos em mudança serão objetos dos estágios de incorporação e reprodução, visando-se obter uma regularidade comportamental, denominada institucionalização, ou seja, a formação de instituições ao final de um determinado período (Burns e Scapens, 2000).

Lavarda (2016) avançando no processo de mudança atesta que as práticas da contabilidade e as rotinas podem ser ditas institucionalizadas (o último estágio) quando são plenamente aceitas pelos indivíduos e pela instituição, de tal forma, que se tornam formas inquestionáveis de controle contábil, passando assim, a representar formas esperadas de comportamento.

Na definição do momento em que o processo de mudança está concluído, bem como se os conceitos de Contabilidade Gerencial implementados estão devidamente institucionalizados se realiza uma análise e/ou exame sobre a eficácia do processo de mudança (Reis, 2008).

Os exames visam a identificar se existiu uma aderência entre a proposta inicial de mudança e o resultado alcançado após a implementação do novo modelo de gestão, bem como se há uma utilização geral e consistente dos novos conceitos de gestão, o que inclui o uso de

novos indicadores adotados para avaliação de desempenho. (Guerreiro *et al.*, 2006).

É importante observar neste estágio, se ocorre o emprego dos novos relatórios e 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 Gerencial. 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. A partir desse momento, pode-se afirmar que o campo institucional está devidamente materializado no campo de ação. (Guerreiro *et al.*, 2006).

Por outro lado, poderá haver no processo de mudança a constatação da rejeição aos processos desencadeados por essa mudança, considerando que os indivíduos são os atores principais deste processo desencadeado dentro da organização, são estes então, os responsáveis pela implementação da mudança. Seo e Cred (2002) destacam que ações motivadoras contribuem para a não rejeição da mudança, ou seja, para a concretude da aceitação das novas demandas. Estas ações podem ser perseguidas por meio de treinamentos, reuniões, ações coletivas, cursos e outras de todo o fim e são pautadas no alinhamento estratégico e no discurso direcionado de aceitação, realizado pelo sujeito discursivo (líder), ou pelos seus emuladores, atestando com credibilidade de que este é o melhor caminho a ser perseguido.

No entanto, quando as mudanças estratégicas são intensas, os gestores que vivenciaram o sistema de controle anterior e passaram por todo o processo de mudança, podem ter dificuldades em revisar o SCG de forma adequada (Itner e Larcker, 2001) pois os costumes anteriores podem interferir em seus processos mentais de tomada de decisão e de percepção da nova realidade que se verifica. Neste momento, a ferramenta do discurso organizacional pode arrefecer as resistências do processo de mudança e ajuste, pois dentre as qualidades do discurso (quando proferido com legitimidade pelo emitente), esta a de convencer o ouvinte sobre os benefícios do processo de mudança, além de tranquilizar o indivíduo impactado em relação a sua posição (quando for o caso).

Na visão de Phillips et al. (2006) em um processo de institucionalização de novas regras, o discurso assume um papel importante na formação de instituições, pois as ações organizacionais produzem textos que 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.

2.4. DISCURSO ORGANIZACIONAL

Para Dambrim (2007) quando as ideias são transformadas em sistemas que possuem relações e modelos causais acontece a formação de um discurso na organização que é orientado a comunicar esses sistemas.

E aqui, Tolbert e Zucker, (1999); e Burns e Scapens (2000) entendem o discurso organizacional como a linguagem não só falada, como também escrita pelo emitente, onde um enunciado (conversa, instrução, documento ou símbolo) cria compromissos entre diferentes atores e em vários relacionamentos e situações que com o tempo se aglutinam como uma diretriz organizacional.

O discurso então está inserido nas práticas, produzindo a realidade e sendo produzido por ela, por meio das diversas interações que ocorrem de forma cotidiana entre os indivíduos (Phillips et al., 2002).

Por isso, o discurso dentro da organização é fundamentalmente relevante para o direcionamento dos negócios, isso porque a linguagem, nossa principal ferramenta de comunicação, possibilita aos dirigentes exteriorizar expectativas e orientar os executivos gestores em um dado contexto (Zundel, 2016).

Para Reis (2018) é por meio do discurso, presente na organização, que será possível a elaboração de medidas de desempenho, que terão sua utilidade direcionada para o controle dos resultados esperados de determinada ação. Esse processo de inserção de novas técnicas nas rotinas de contabilidade gerencial devem ser internalizadas pelos indivíduos, provocando, assim, a institucionalização de novos procedimentos.

Dambrim (2007) elaborou um modelo teórico que pretende sequenciar o processo de institucionalização do discurso dentro da organização, apresentado na Figura 2.

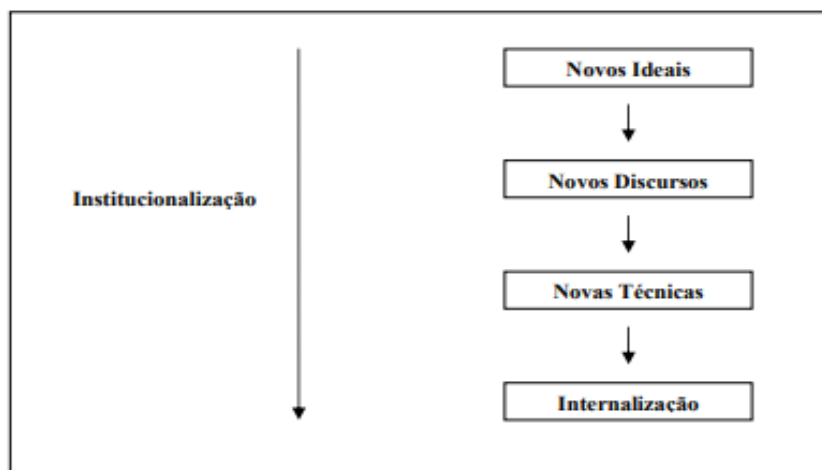


Figura 2 - Estágios de institucionalização pelo discurso
Fonte: Dambrim (2007)

Mumby (1988) explica que o processo de linguagem no interior das organizações está ligado à interpretação dos atos administrativos por parte dos tomadores de decisão. Em sua argumentação o autor considera que as funções exercidas pelo discurso constituem uma estrutura conceitual que facilita o entendimento e a interpretação dos eventos inerentes ao processo de tomada de decisão.

Neste contexto, a contabilidade gerencial dá poder aos agentes sociais atuantes no âmbito organizacional, ainda mais quando estes personagens são os responsáveis por proferir originalmente o discurso aos outros atores da organização, ou, responsáveis por emular o discurso construído por outrem (Howarth e Stavrakakis, 2000).

Contudo, a extensão da interpretação da informação da contabilidade gerencial passa pelo entendimento específico do receptor, dado o conjunto de expectativas que recaem sobre o que ela expressa, sendo essa expectativa percebida pelos agentes tomadores de decisão (Macintosh, 2002).

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).

Deve se considerar também a influência das lideranças e dos agentes no arranjo da institucionalização das práticas de contabilidade gerencial, pois, o discurso proferido, ora valendo-se do poder de convencimento, ora por imposição de poder coercitivo, possuem no final das contas o objetivo de alcançar determinado resultado esperado e no geral alinhado com os objetivos da organização.

Ainda se considera para este trabalho as considerações sobre o discurso de Barley e Tolbert (1997); Burns e Scapens (2000) que estabelecem que o discurso falado emitido pelos indivíduos da organização com poder de decisão são inerentes também ao processo de institucionalização das mudanças na organização.

Portanto, os estudos trazidos para essa discussão sugerem que o discurso falado tem efeitos positivos no ajuste do sistema de controle de gestão. Nesse sentido propõe-se que:

H1: O discurso falado influencia positivamente na institucionalização do ajuste...

- a) ... do controle de resultado;
- b) ... do controle de ação;
- c) ... do controle de pessoal;
- d) ... do controle cultural.

2.4.1. A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO DISCURSO ORGANIZACIONAL

A parte inicial de um processo de institucionalização das rotinas contábeis, o estágio de codificação, de acordo com as abordagens propostas por Barley e Tolbert (1997); Burns e Scapens (2000) parte-se do pressuposto de que esse estágio está estruturado mediante o estabelecimento de esquemas escritos (discurso escrito).

Para Reis (2008) esses esquemas são provenientes da materialização de atos interpretativos de indivíduos que fazem parte da organização, bem como pode existir a contribuição de consultores externos, que auxiliam no processo de mudança de conceitos na contabilidade gerencial, que devem estar devidamente codificados, constituindo a representação do conhecimento prático acumulado em um conjunto de normas adaptadas para um determinado cenário.

Ainda segundo Reis (2008) como representam uma nova situação organizacional, essas novas normas influenciarão a forma como os indivíduos se comunicarão no interior da organização, determinando quais comportamentos devem ser recompensados e quais devem ser punidos, buscando-se a padronização e institucionalização de processos no interior da organização.

Segundo Barley e Tolbert (1997) constituem elementos desse 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 gerencial, 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 pelo qual se pretende seguir e institucionalizar.

Esses dados podem fornecer ainda uma descrição do tipo de eventos que provocaram o início do processo de mudança, 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 Reis (2008) a análise do discurso pode ser objeto de pesquisa de diversas disciplinas, entre elas, o estudo da linguagem, da 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.

Dessa forma, constitui-se como objeto de análise deste trabalho o discurso 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 específicos.

Para Boland Jr. (1993) as pessoas envolvidas no processo contábil participam do ato de interpretação de textos ora como leitores, ora como elaboradores desses textos, que podem estar em forma de relatórios, registros, manuais, entre outros. Esses textos produzidos e de posse dos efetivos usuários da informação contábil são por eles interpretados e utilizados no processo de tomada de decisão.

Portanto, os estudos trazidos para essa discussão sugerem que o discurso escrito tem efeitos positivos no ajuste do sistema de controle de gestão. Nesse sentido propõe-se que:

H2: O discurso escrito influencia positivamente na institucionalização do ajuste...

- a) ... do controle de resultado;
- b) ... do controle de ação;
- c) ... do controle de pessoal;
- d) ... do controle cultural.

2.4.2. ARENA SOCIAL E O DISCURSO ORGANIZACIONAL

Para Soutes (2006) como parte integrante da contabilidade gerencial, o SCG, deve perseguir parâmetros planejados e de alguma forma legitimados na organização e esses parâmetros, criam, alimentam, reforçam e validam as interpretações da realidade que dão base à constituição discursiva. Porém, quando estes parâmetros estão em mutação, devido aos ajustes requeridos ao referido controle, o processo de comunicação discursiva pode encontrar dificuldades de se localizar, isso porque, a curva de aprendizagem ao sistema ajustado ou em processo de ajuste precisa de tempo e dedicação para ser assimilado.

Adicionalmente, por meio do discurso, também é possível perceber a influência da

competição entre grupos de poder sobre o processo de sedimentação de possíveis ajustes no SCG. Lavarda e Popik (2016) estudaram a existência de conflitos institucionais decorrentes da convivência com diferentes lógicas que geram a instabilidade, confundindo assim o processo de ajuste no SCG.

Considerando um ambiente institucional diferenciado, que pode em até determinado momento ser conturbado, como por vezes é, por conta da estrutura de luta pelo poder, insere-se, as sociedades cooperativistas de crédito, neste contexto, pode se observar, como identificado por Covaleski e Dirsmith (1988) nos discursos, a influência do prazo do mandato dos órgãos estatutários (conselheiros e diretores), no processo decisório, no modelo de gestão e por fim no seu SCG. Tal fenômeno, que já foi identificado, mostra que as organizações e os atores precisam se conformar aos mandatos institucionais, cuja consequência pode impactar o uso e as práticas de contabilidade gerencial.

No contexto da presente pesquisa, pode-se considerar que em decorrência da existência de mandatos sucessivos, com troca de gestores a cada período de quatro anos, cria-se um ambiente onde as contradições institucionais lutam ao longo do mandato, principalmente em seu início e que levam ao fortalecimento da resistência à mudança (Wanderley e Soeiro, 2016) e nesse intento o discurso tem o poder de persuasão de encurtar o processo de mudança, seja pelo método coercitivo, seja pelo método da mimetização.

Portanto, os estudos trazidos para essa discussão (Giustina, 2020), sugerem que o isomorfismo mimético e o isomorfismo coercitivo têm efeitos positivos no ajuste do sistema de controle de gestão.

Nesse sentido propõe-se que:

H3: O isomorfismo mimético exerce uma influência positiva na institucionalização do ajuste no controle de gestão, ao moderar a relação entre o discurso...

- a) ... falado e o controle de resultado;
- b) ... falado e o controle de ação;
- c) ... falado e o controle de pessoal;
- d) ... falado e o controle cultural;
- e) ... escrito e o controle de resultado;
- f) ... escrito e o controle de ação;
- g) ... escrito e o controle de pessoal;
- h) ... escrito e o controle cultural.

H4: O isomorfismo coercitivo exerce uma influência positiva na institucionalização do ajuste no controle de gestão, ao moderar a relação entre o discurso...

- a) ... falado e o controle de resultado;
- b) ... falado e o controle de ação;
- c) ... falado e o controle de pessoal;
- d) ... falado e o controle cultural;
- e) ... escrito e o controle de resultado;
- f) ... escrito e o controle de ação;
- g) ... escrito e o controle de pessoal;
- h) ... escrito e o controle cultural.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Nesse capítulo, são apresentados os aspectos metodológicos da pesquisa, que envolvem questões relativas ao seu delineamento geral e as evidências para a utilização do método de estudo. Tem-se, então, a apresentação da forma de seleção da organização objeto do estudo de caso e as técnicas utilizadas no decorrer da pesquisa, assim como a forma de coleta e tratamento dos achados de pesquisa.

Este trabalho será caracterizado como de natureza quantitativa, com método de coleta de dados obtida por meio da aplicação de questionário, inclusive irá se valer de instrumentos estatísticos para o tratamento dos dados coletados. Complementarmente, é delineado como um estudo de caso, pois será realizado em campo por intermédio da análise da rotina real de uma organização.

3.1. DELINEAMENTO DE PESQUISA

Serão considerados como esteio deste trabalho a teoria institucional; o planejamento estratégico; a contabilidade gerencial; o sistema de controle de gestão; o discurso organizacional; e o isomorfismo institucional, sendo estes temas relacionados com o problema de pesquisa levantado. Serão consultados, teses de doutorado, dissertações de mestrado e artigos de revistas especializadas, tanto internacionais como nacionais, tendo como objetivo situar o tema de acordo com as necessidades do estudo.

A partir dessas fontes de pesquisa, será possível assegurar o embasamento teórico sobre os assuntos relacionados.

3.1.1. ORGANIZAÇÃO SELECIONADA PARA A PESQUISA

Previamente a organização escolhida para a realização da pesquisa será uma cooperativa de crédito. O nome da cooperativa de crédito não será divulgado e pedido dos gestores da organização. O principal fator que levou à escolha dessa instituição financeira, foi o fato de que, no passado recente, a cooperativa de crédito realizou um processo de mudança radical em seu planejamento estratégico e consequentemente em seu SCG, na busca de integrar suas operações as operações de um sistema (rede) cooperativista, a fim de, melhorar seu posicionamento de mercado e a sua competitividade. A seleção da cooperativa de crédito objeto desse estudo de caso foi realizada de forma intencional, por opção do pesquisador, uma vez que

a administração da organização possibilitou a realização deste trabalho de pesquisa, demonstrando estar aberta à investigação de natureza científica. Sobre a cooperativa de crédito iremos a partir desta seção conhecê-la melhor.

A cooperativa de crédito é uma instituição financeira sem fins lucrativos que nasceu através da união de funcionários de uma grande empresa nacional e de grande relevância no cenário onde atua. A cooperativa foi fundada na década de 70 e está entre as maiores cooperativas de crédito do Estado de São Paulo. O principal objetivo dessa instituição é oferecer a melhor opção em produtos e serviços financeiros aos seus associados, que hoje já ultrapassam o número de 25.000 (vinte e cinco mil), apoiando na realização dos sonhos e promovendo melhoria na qualidade de vida destas pessoas. Essa cooperativa de crédito se destaca dentre outras instituições financeiras, pois oferece uma diversidade de produtos e serviços com o diferencial do cooperado ser dono e usuário ao mesmo tempo, se beneficiando com juros competitivos, bons rendimentos em seus investimentos e a participação na distribuição de sobras líquidas de acordo com as operações realizadas na cooperativa como empréstimos, financiamentos e investimentos.

A organização é composta por um conselho de administração, constituído a 6 (seis anos) e com 7 (sete membros), um conselho fiscal com 3 (três) membros e uma diretoria executiva com 4 (quatro) membros.

Importante complementar que a cooperativa, após a migração para um sistema (rede) cooperativista, (em fevereiro de 2020) passou a adotar a marca, sistemas de informática, sistemas de controle de riscos, manuais operacionais e institucionais, sistemas de gestão, além dos produtos comercial-financeiros do sistema cooperativista.

Uma relevante informação é a de que a 7 (sete) anos atrás a cooperativa passou a firmar convênios com empresas de fora do grupo de fundação (até então a empresa mantenedora) e no ano de 2023, entre empresas e prefeituras a cooperativa atende a mais de 150 convênios com CNPJ's diferentes concedendo empréstimos, financiamentos, dentre outros produtos financeiros. Esta medida colaborou exponencialmente com a mitigação de riscos das operações da cooperativa que minimizou sua dependência financeira da mantenedora.

Outra informação salutar é de que nos últimos (2) dois anos a cooperativa, incorporou outras três cooperativas menores de sistemas cooperativistas distintos, porém ligados a empresas mantenedoras de grande porte. Este movimento inseriu mais complexidade as operações da cooperativa e no processo de ajuste do sistema de controle de gestão, visto que a cultura organizacional desta instituições incorporadas eram diferentes da cultura da incorporadora.

3.2. CONSTRUTO DE PESQUISA

Este trabalho toma como premissa, que a mudança de fato aconteceu e os ajustes ao sistema de controle de gestão foram necessários, sendo assim, procura-se investigar como o discurso organizacional colaborou para que os ajustes no SCG fossem implementados.

Para tanto, na elaboração das hipóteses de pesquisa, os estudos trazidos para essa discussão sugerem que o discurso emitido no interior da organização, tanto o discurso falado, como o discurso escrito, influencia positivamente no ajuste do sistema de controle de gestão.

Além disso, o isomorfismo mimético e o isomorfismo coercitivo fazem parte das hipóteses de pesquisa, pois a teoria institucional descreve a relação destas variáveis com o ajuste e sedimentação dos controles de gestão.

Espera-se encontrar nesta pesquisa as evidências necessárias a fim de se corroborar com as hipóteses aventadas, de que, o discurso organizacional influencia na institucionalização do ajuste do sistema de controle de gestão da organização.

Na Figura 3, apresentam-se as relações propostas a partir da revisão da literatura, graficamente como um modelo teórico com destaque para as hipóteses a serem testadas.

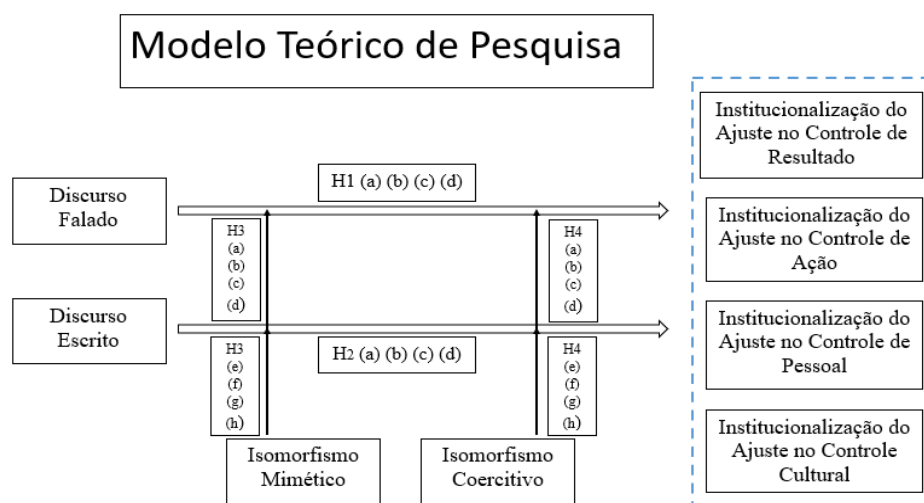


Figura 3 - Modelo Teórico da Pesquisa
Fonte: Elaborado pelos Autores

Conforme demonstrado na Figura 3, o estudo prevê que o uso do discurso (variáveis independentes), assim como as práticas de isomorfismo (variáveis moderadoras) descritas na teoria institucional tem efeito sobre o ajuste no sistema de controle de gestão (variáveis dependentes) da organização.

3.3. INSTRUMENTO DE COLETA

Com base no problema de pesquisa, nos objetivos e nas hipóteses levantadas, se elaborou um instrumento de coleta de dados baseado no construto da pesquisa discurso falado; discurso escrito; isomorfismo mimético; isomorfismo coercitivo; institucionalização do ajuste no controle de resultado; controle de ação; controle de pessoal e controle cultural, conforme descritos na tabela 1 e também constantes do apêndice A deste trabalho de pesquisa.

Tabela 1
Construtos da Pesquisa e Medidas de Análise

Construtos	Medidas	Definição	Autores
Discurso Falado (8 assertivas)	Conversas Informais	Neste modelo o discurso	Dambrim (2007);
	e Conversas Formais	é captado por meio de duas medidas as formais e as informais	
Discurso Escrito (4 assertivas)	Processos	o discurso escrito possui característica de influenciar o indivíduo por meio de documentos, manuais, etc.	Zundel (2016).
Isomorfismo Mimético (4 assertivas)	<i>Benchmarking</i>	O isomorfismo Mimético parte do ponto da "imitação" e foi descrito nas observações da teoria institucional	Dimaggio e Powell (1983);
Isomorfismo Coercitivo (4 assertivas)	Imposição	O isomorfismo coercitivo parte do ponto da "imposição" e foi descrito nas observações da teoria institucional	Tolbert e Zucker (1999).
Institucionalização do Ajuste no Controle de Resultado (7 assertivas)	Controles de Resultados Financeiros Controles de Resultados Não Financeiros	O controle de Resultado se relaciona com o retorno esperado pela organização em suas operações	
Institucionalização do Ajuste no Controle de Ação (8 assertivas)	Sistêmicos Não Sistêmicos	Os controles de ação se relacionam com os processos internos da empresa e condicionam o comportamento do indivíduo	Merchant e Van der Stede (2007);
Institucionalização do Ajuste no Controle de Pessoal (10 assertivas)	Seleção Treinamento <i>Feedback</i>	Os controles de pessoal se relacionam com processos de seleção, treinamento e feedback das empresas	
Institucionalização do Ajuste no Controle Cultural (10 assertivas)	Valores de Grupo Controle Sistêmico	Os controles culturais captam os valores de grupo implantados na organização	

Fonte: Elaboração Própria

O instrumento de coleta sobre o construto discurso falado e discurso escrito foi desenvolvido a partir dos estudos de Dambrim (2007) e Zundel 2016 (2021) compondo-se de três partes (medidas) conversas informais, conversas formais e processos. É constituído de 12 assertivas, com a escala de respostas que consideram a gradação começando em 1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente.

O instrumento de coleta sobre o construto isomorfismo mimético e coercitivo, foi desenvolvido a partir dos estudos de Dimaggio e Powell (1983) e Tolbert e Zucker (1999), compondo-se de duas partes (medidas) Benchmarking e Imposição e foi mensurado por meio de 8 assertivas, considerando uma escala de 1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente.

O instrumento de coleta sobre o sistema de controle gestão foi mensurado por meio de 35 assertivas construídas por meio dos estudos do trabalho de Merchant e Van der Stede (2007), e levam em consideração os quatro tipos de controles trabalhados pelos autores, controle de resultado, controle de ação, controle de pessoal e controle cultural considerando uma escala de 1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente.

Além disso, informações sobre o perfil dos respondentes foram levantadas no final do instrumento de pesquisa.

Foi realizado um pré-teste do instrumento de pesquisa com 15 funcionários que fazem parte do quadro de colaboradores da cooperativa de crédito. Os participantes do pré-teste informaram que as assertivas estavam claras, não eram constrangedoras e não eram cansativas. Além disso, afirmaram que todas as questões eram aplicáveis ao contexto de cooperativas.

3.4. PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS

Para a análise dos dados coletados, inicialmente utilizou-se a estatística descritiva. A estatística descritiva implica organização, sumarização e descrição de um conjunto de dados, por meio da elaboração de gráficos, tabelas e do cálculo de medidas voltados para a compreensão das variáveis estudadas (Martins & Theóphilo, 2016).

A técnica da modelagem de equações estruturais (MEE) foi utilizada para testar as hipóteses da pesquisa, através do *software* SmartPLS3. Essa técnica permite observar diversas relações possíveis entre variáveis e construtos, sejam eles dependentes ou independentes (Kline, 1998). É possível analisar várias relações de dependência entre variáveis, inserindo a possibilidade de que uma variável dependente em uma equação seja independente em outra (Codes, 2005). Nesta etapa, foi avaliado o modelo estrutural e de mensuração, esse último por

meio do *Bootstrapping*.

Na análise do modelo de mensuração, procedeu-se à análise da confiabilidade, através do *cronbach's alpha* e da *composite reliability*. São recomendados, para ambos os indicadores valores entre 0,70 e 0,95 (Hair Jr. *et al.*, 2009). O modelo foi analisado pelas validades convergente e discriminante. Para analisar a validade convergente, calculou-se a Variância Média Extraída (AVE) dos construtos (Hair Jr. *et al.*, 2009), para a qual são recomendados valores superiores a 0,50. O critério empregado para proceder a avaliação da validade discriminante foi o de Fornell e Larcker (1981) que se operacionaliza por meio da comparação entre as raízes quadradas dos valores das variâncias medias extraídas (AVE) de cada construto com as correlações (de Pearson) entre os construtos.

Para análise do modelo estrutural, avaliou-se o coeficiente de determinação (R^2), além do teste *t* de *Student* e o *p-value* que proporcionam validade às hipóteses em conformidade com o descrito por Hair Jr. *et al.* (2014). Essas análises verificam a estabilidade medida pela análise do *software*.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção irá tratar dos resultados encontrados na pesquisa empírica deste trabalho derivadas da aplicação do instrumento de pesquisa junto aos colaboradores da cooperativa de crédito. Se iniciará pela caracterização da amostra, será sequenciado pelos resultados da pesquisa sobre o discurso organizacional e sua influência na institucionalização do ajuste do sistema de controle de gestão.

4.1. CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

A amostra estudada foi constituída por 68 respondentes, sendo que as perguntas sobre o a influência do discurso na institucionalização do ajuste no sistema de controle de gestão foram respondidas em sua totalidade, inclusive questões essenciais relacionadas ao entendimento do respondente sobre o questionário, além de questões relacionadas aos dados demográficos dos respondes e de sua lotação funcional na cooperativa de crédito.

No Tabela 2 são apresentadas as características dos respondentes da pesquisa.

Tabela 2. Perfil dos Respondentes

Gênero	n=68		Faixa Etária	n=68		Grau de Escolaridade	n=68	
	n	%		n	%		n	%
Masculino	24	35,3	até 20 Anos	1	1	Fundamental/Médio	4	6
Feminino	44	64,7	Entre 21 e 30 Anos	18	27	Graduação	42	62
			Entre 31 e 40 Anos	36	53	Pós-Graduação	22	32
			Entre 41 e 50 Anos	12	18			
			Acima de 51 Anos	1	1			

Cargo	n=68		Tempo no Cargo	n=68	
	n	%		n	%
Assistente	19	29	até 12 Meses	23	34
Analista	16	24	de 1 até 3 Anos	20	30
Supervisor	7	10	de 3 até 5 Anos	9	13
Gerente	14	20	de 5 até 10 Anos	13	19
Outros	12	17	Acima de 10 Anos	3	4

Fonte: Dados da Pesquisa (2023)

A partir da análise do Tabela 2, fica notória a preponderância do genero feminino dentre os respondentes. Quanto a faixa etária, 98% dos respondentes possuem entre 21 e 50 anos de idade. Os respondentes são em sua maioria graduados ou pós-graduados. Já com relação a

distribuição dos cargos foi constatado homogeneização da lotação funcional, pois há uma distribuição equilibrada neste grupo e por fim constatou-se uma concentração de profissionais com até (3) três anos de admissão na cooperativa.

Quanto a percepção dos respondentes ao instrumento de pesquisa proposto, as respostas são demonstradas no Tabela 3 a seguir:

Tabela 3. Percepção dos Respondentes

		n=68			
		Você tem interesse em receber o resultado da pesquisa			
		n	%	n	%
	Sim	53	78		
	Não	15	22		
		n=68		n=68	
Você considerou alguma pergunta constrangedora*		n	%	Você considerou o questionário cansativo*	
	1	40	59	1	23
	2	7	10	2	11
	3	9	13	3	15
	4	5	8	4	9
	5	7	10	5	10
*onde 1 significa nada constrangedora e 5 muito constrangedora			*onde 1 significa nada cansativo e 5 muito cansativo		

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

Conforme respostas dos entrevistados, a grande maioria dos respondentes manifestaram interesse em receber os resultados da pesquisa. A maioria também respondeu que as questões do instrumento de coleta não eram constrangedoras e por fim, houve uma distribuição maior quando se perguntou se acharam o questionário cansativo, mesmo assim a maioria se manifestou no sentido de responderem que o instrumento não era muito cansativo.

4.2. DISCURSO ORGANIZACIONAL

4.2.1. MODELAGEM DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS DO DISCURSO ORGANIZACIONAL

Para verificar as relações entre o discurso organizacional e a institucionalização do ajuste no sistema de controle de gestão, utilizou-se a técnica de Modelagem por Equações Estruturais (MEE). Este método é conveniente quando se deseja investigar as relações de dependência, independência e moderação entre determinadas variáveis do objeto de pesquisa (Hair et al., 2009).

Nesta seção em estudo, têm-se como variável independente o discurso organizacional e como variável dependente os controles de gestão da organização (controle de resultado,

controle de ação, controle de pessoal e controle cultural), além disso, o isomorfismo mimético e coercitivo figuram como variáveis moderadoras do modelo. Dessa forma, na Figura 4, apresenta-se o modelo proposto extraído do *Smart PLS3*.

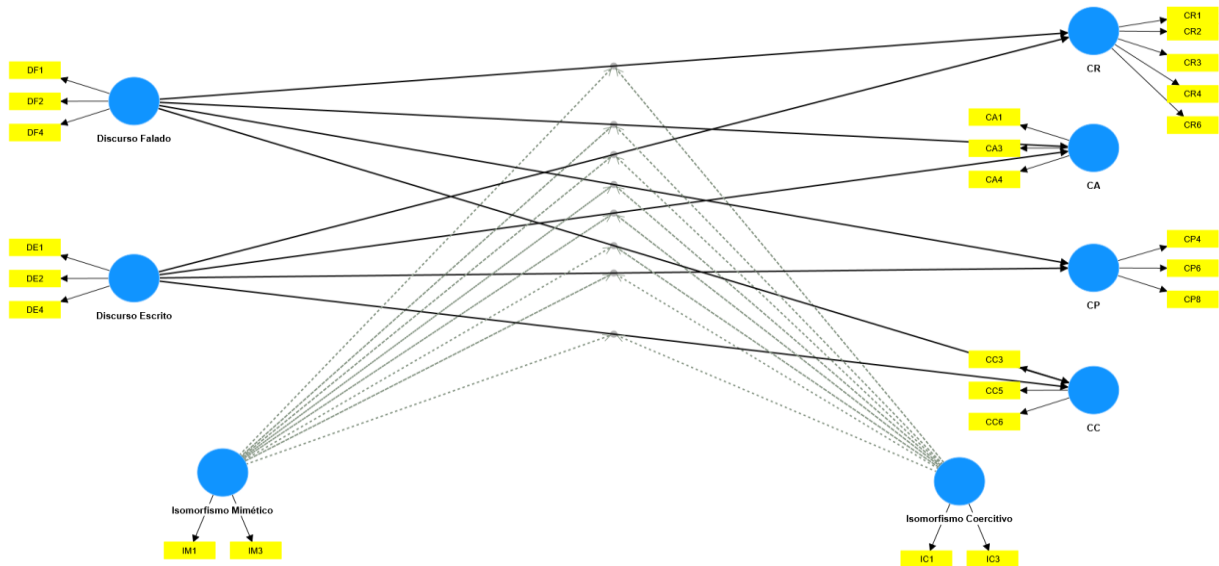


Figura 4. Modelo de Pesquisa do Discurso Organizacional
 Fonte: Dados da Pesquisa (2023)
 Extraídos do *Smart PLS3*

4.2.2. AVALIAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO DO DISCURSO ORGANIZACIONAL

Anterior aos testes das hipóteses propositivas deste trabalho que foram explicitadas no modelo teórico, sendo compostas por (24) vinte e quatro hipóteses, avalia-se o modelo de mensuração, isto é, faz-se necessário averiguar se as variáveis foram adequadamente mensuradas. Para isso, foram analisadas as validades convergente e discriminante e a confiabilidade interna do modelo.

Todas as variáveis do modelo (independentes, dependentes e moderadoras) apresentaram a variância média extraída (AVE) superior a 0,50 que seria o mínimo recomendado para aceitação conforme explicado por Henseler et al. (2009). Os resultados são demonstrados no Tabela 4. Inclusive se apresentou também a validade discriminante pelo critério de Chin (1998) – *Loading* visto que as cargas fatoriais das questões respondidas se mostraram consideravelmente altos.

No que diz respeito ao emprego da Confiabilidade Composta (Comp) simultaneamente ao Alfa de Cronbach (AC), de acordo com Ringle, Silva e Bido (2014), ambas as ferramentas de aferição são utilizadas para reportar as correlações internas das variáveis em conjunto e o nível de confiabilidades do estudo, além de avaliar se a amostra está livre de vieses.

Para essa análise, valores de Alfa de Cronbach (AC) entre 0,60 e 0,70 são considerados adequados em pesquisas exploratórias e valores entre 0,70 e 0,90 do Confiabilidade Composta (Comp) são tidos como satisfatórios, de acordo com Ringle; Silva; Bido, 2014.

A Tabela 4 mostra que dos valores de *cronbach's alpha* encontrados, apenas um dos resultados da variável moderadora isomorfismo mimético foi considerada como não aceitável enquanto todas as outras variáveis do modelo possuem aceitação pela literatura. Já o *composite reliability* apresenta em todas as variáveis verificadas resultados adequados.

Tabela 4 – *Loading*, Alfa de Cronbach (AC), Confiabilidade Composta (Comp) do Modelo e Variância Média Extraída (AVE) do Discurso Organizacional

Construto	Item	Loading	AC	Comp	AVE
Controle de Ação	CA1	0,760	0,713	0,837	0,632
	CA3	0,812			
	CA4	0,811			
Controle Cultural	CC3	0,706	0,635	0,803	0,577
	CC5	0,795			
	CC6	0,776			
Controle de Pessoal	CP4	0,743	0,696	0,824	0,612
	CP6	0,709			
	CP8	0,885			
Controle de Resultado	CR1	0,674	0,772	0,841	0,515
	CR2	0,729			
	CR3	0,690			
	CR4	0,674			
	CR6	0,811			
Discurso Escrito	DE1	0,855	0,658	0,813	0,598
	DE2	0,837			
	DE4	0,602			
Discurso Falado	DF1	0,862	0,778	0,869	0,691
	DF2	0,910			
	DF4	0,707			
Isomorfismo Coercitivo	IC1	0,850	0,643	0,849	0,737
	IC3	0,867			
Isomorfismo Mimético	IM1	0,844	0,436	0,778	0,638
	IM3	0,750			

Fonte: Dados da Pesquisa (2023)

Outro instrumento estatístico providencial para avaliação do estudo é a validade discriminante que é parte importante do processo de validação de construto do instrumento de pesquisa. A validade discriminante, gerada pela raiz quadrada da Variância Média Extraída (AVE), possibilita distinção entre os construtos, onde um conjunto de indicadores representa uma única variável de acordo com a Modelagem de Equações Estruturais.

O critério empregado para proceder a avaliação da validade discriminante foi o de Fornell e Larcker (1981) que se operacionaliza por meio da comparação entre as raízes

quadradas dos valores das variâncias medias extraídas (AVE) de cada construto com as correlações (de Pearson) entre os construtos. As raízes quadradas das AVE devem ser maiores que as correlações entre os dos construtos (RINGLE; SILVA; BIDO, 2014).

Observa-se no Tabela 5 a validade discriminante pelo critério de Fornell e Larcker (1981) que indicou os valores da correlação entre as variáveis independentes e dependentes, assim como a relação destas com as variáveis moderadoras.

Tabela 5 – Validade Discriminante - Modelo Fornell e Larcker (1981)

	Controle de Ação	Controle Culturais	Controle de Pessoal	Controle de Resultado	Discurso Escrito	Discurso Falado	Isomorfismo Coercitivo	Isomorfismo Mimético
Controles de Ação	0,795							
Controles Culturais	0,561	0,760						
Controles de Pessoal	0,549	0,511	0,783					
Controles de Resultados	0,392	0,521	0,539	0,718				
Discurso Escrito	0,666	0,456	0,542	0,426	0,773			
Discurso Falado	0,437	0,457	0,588	0,396	0,374	0,831		
Isomorfismo Coercitivo	0,338	0,349	0,275	0,200	0,427	0,421	0,858	
Isomorfismo Mimético	0,367	0,290	0,357	0,325	0,400	0,374	0,154	0,798

Fonte: Dados da Pesquisa (2023)

Como as validades convergente, discriminante e a confiabilidade composta indicaram uma avaliação positiva do modelo de mensuração, parte-se para a análise do modelo estrutural.

4.2.3. AVALIAÇÃO DO MODELO ESTRUTURAL DO DISCURSO ORGANIZACIONAL

Na avaliação estrutural de pesquisa, calculou-se os coeficientes de determinação de Pearson (R^2) das variáveis do modelo. O R^2 é uma medida estatística que avalia o quanto próximos os dados estão das médias observadas.

Após análise realizada no PLS o modelo apresentou boa qualidade estrutural, porque reportou R^2 com valores superiores a 30% na variável dependente de controle de resultado, chegando a 55% na variável dependente de controle de ação, como apresentado na Tabela 6. Para a área de ciências sociais e comportamentais, Cohen (1988) sugere que $R^2=2\%$ seja classificado como efeito pequeno, $R^2=13\%$ como efeito médio e $R^2=26\%$ como efeito grande (RINGLE, SILVA e BIDO, 2014). Portanto, as quatro variáveis dependentes do modelo são classificadas como de efeito grande.

Tabela 6 – R Square (R^2)

Variáveis Dependentes	R-Square	R-Square Adjusted
Controle de Ação	0,549	0,488
Controle Cultural	0,412	0,333
Controle de Pessoal	0,520	0,455
Controle de Resultado	0,308	0,214

Fonte: Dados da Pesquisa (2023)

Para testar a significância das relações apontadas, usou-se o procedimento *bootstrapping* ou técnica de reamostragem (Ringle et al., 2014).

No procedimento de *bootstrapping* foram realizadas 5.000 substituições para estimar a significância estatística dos parâmetros com intervalo de confiança *Bootstrap* ao nível de significância de 10% (Hair et al., 2016).

A Tabela 7 apresenta os dados obtidos na análise do modelo estrutural proposto, com o teste *s-student*, *p-value* e decisão para cada hipótese de pesquisa proposta.

Tabela 7 – Path Coefficient

Variáveis dependentes, variáveis independentes e variáveis moderadoras	T Statistics (O/STDEV)	P Values	Hipóteses	Decisão
Discurso Falado -> Controle de Resultados (CR)	1,251	0,211	H1a	Rejeitar
Discurso Falado -> Controle de Ação (CA)	2,616	0,009*	H1b	Aceitar
Discurso Falado -> Controle Cultural (CC)	2,697	0,007*	H1c	Aceitar
Discurso Falado -> Controle de Pessoal (CP)	2,685	0,007*	H1d	Aceitar
Discurso Escrito -> Controle de Resultados (CR)	1,563	0,118	H2a	Rejeitar
Discurso Escrito -> Controle de Ação (CA)	4,533	0,000*	H2b	Aceitar
Discurso Escrito -> Controle Cultural (CC)	1,798	0,072	H2c	Rejeitar
Discurso Escrito -> Controle de Pessoal (CP)	3,114	0,002*	H2d	Aceitar
Isomorfismo Mimético x Discurso Falado -> CR	0,000	1,000	H3a	Rejeitar
Isomorfismo Mimético x Discurso Falado -> CA	0,768	0,442	H3b	Rejeitar
Isomorfismo Mimético x Discurso Falado -> CC	1,312	0,189	H3c	Rejeitar
Isomorfismo Mimético x Discurso Falado -> CP	0,411	0,681	H3d	Rejeitar
Isomorfismo Mimético x Discurso Escrito -> CR	0,074	0,941	H3e	Rejeitar
Isomorfismo Mimético x Discurso Escrito -> CA	1,708	0,088	H3f	Rejeitar
Isomorfismo Mimético x Discurso Escrito -> CC	1,111	0,267	H3g	Rejeitar
Isomorfismo Mimético x Discurso Escrito -> CP	0,212	0,832	H3h	Rejeitar
Isomorfismo Coercitivo x Discurso Falado -> CR	0,587	0,557	H4a	Rejeitar
Isomorfismo Coercitivo x Discurso Falado -> CA	0,201	0,840	H4b	Rejeitar
Isomorfismo Coercitivo x Discurso Falado -> CC	0,430	0,667	H4c	Rejeitar
Isomorfismo Coercitivo x Discurso Falado -> CP	0,125	0,900	H4d	Rejeitar
Isomorfismo Coercitivo x Discurso Escrito -> CR	1,453	0,146	H4e	Rejeitar
Isomorfismo Coercitivo x Discurso Escrito -> CA	1,291	0,197	H4f	Rejeitar
Isomorfismo Coercitivo x Discurso Escrito -> CC	0,558	0,577	H4g	Rejeitar
Isomorfismo Coercitivo x Discurso Escrito -> CP	1,186	0,236	H4h	Rejeitar

Significante ao Nível de 0,01*

Fonte: Dados da Pesquisa (2023)

Valores superiores a 1,96 para o teste *t* de *Student* e o *p-value* igual ou inferior a 0,05 proporcionam validade às hipóteses em conformidade com Hair Jr. et al. (2014). Essas análises verificam a estabilidade medida pela análise do software.

4.2.4. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DO DISCURSO ORGANIZACIONAL

Na aplicação dos testes estatísticos da pesquisa, foram consideradas (4) quatro hipóteses levantadas no capítulo do referencial teórico, que ligam o discurso falado (variável independente) aos controles de gestão (variáveis dependentes) e que são reiteradas a seguir: H1a, onde se avaliou a influência do discurso falado na institucionalização do ajuste do controle de resultado; H1b onde se avaliou a influência do discurso falado na institucionalização do ajuste do controle de ação; H1c onde se avaliou a influência do discurso falado na institucionalização do ajuste controle cultural; e H1d onde se avaliou a influência do discurso falado na institucionalização do ajuste do controle pessoal.

Com relação aos testes estatísticos da pesquisa relacionadas ao discurso escrito (a segunda variável independente), foram consideradas outras (4) quatro hipóteses levantadas também no capítulo do referencial teórico, que ligam essa variável aos controles de gestão (variáveis dependentes) e que são reiteradas a seguir: H2a, onde se avaliou a influência do discurso escrito na institucionalização do ajuste do controle de resultado; H2b onde se avaliou a influência do discurso escrito na institucionalização do ajuste do controle de ação; H2c onde se avaliou a influência do discurso escrito na institucionalização do ajuste controle cultural; e H2d onde se avaliou a influência do discurso escrito na institucionalização do ajuste do controle pessoal.

Além destas, foram propostas mais (16) dezesseis hipóteses vinculadas as variáveis moderadoras do modelo de pesquisa e associados ao isomorfismo institucional. Sendo as (8) oito primeiras ligadas ao isomorfismo mimético e descritas a seguir: H3a-b-c-d-e-f-g-h onde o isomorfismo mimético, como primeira variável moderadora do modelo, influenciaria positivamente na relação entre o discurso organizacional e os controles de gestão, proporcionando a institucionalização do ajuste destes controles. Por fim, as (8) oito últimas hipóteses, ligadas ao isomorfismo coercitivo e reiteradas a seguir: H4a-b-c-d-e-f-g-h onde o isomorfismo coercitivo, como segunda variável moderadora do modelo, também influenciaria positivamente na relação entre o discurso organizacional e os controles de gestão, proporcionando a institucionalização do ajuste destes mesmos controles.

As considerações sobre o discurso de Barley e Tolbert (1997); Burns e Scapens (2000)

que afirmaram que o discurso organizacional emitido pelos indivíduos da organização com poder de decisão são inerentes ao processo de institucionalização da mudança na organização, puderam ser parcialmente confirmadas neste estudo, visto que as hipóteses testadas, considerando o discurso organizacional como variável independente e os controles de gestão como variáveis dependentes foram, em partes, confirmadas neste trabalho.

Os testes realizados em H1a-H2a que foram rejeitados, são particularmente interessantes, visto que em sociedades cooperativas de crédito singulares, pertencentes a redes e sistemas cooperativistas, o controle de resultado é geralmente atrelado a alguma medida de desempenho concreto, como o nível de sobras, índice de eficiência, controles de liquidez, retorno sobre algum denominador, metas etc. Neste caso, trata-se de controles de resultados bem definidos que informam aos colaboradores o que se espera deles e os encorajam a fazer o que podem para produzir os resultados desejados pela gestão. As métricas de desempenho deste controle são impostos pela rede (matriz) ou por órgão regulador e a construção destes controles não podem ser ajustados pela cooperativa de crédito pesquisada, desta forma, especula-se que o discurso impulsiona o atingimento das metas controladas por esse sistema de controle de resultado, cumprindo seu papel de influenciar no comportamento dos colaboradores, porém, esse discurso não tem a força e o poder suficiente para alterar as práticas de controle de gestão que fazem parte da estrutura que mensura os resultados da companhia.

Este resultado de H1a-H2a dialoga com Oyadomari (2010) que confirma em seu estudo que o controle de resultado costuma ser o mais forte controle de gestão da organização, por essa razão, aventa-se a possibilidade de que a rede a qual a cooperativa singular faz parte confere pouca oportunidade para que sejam efetuados ajustes nestes controles. Reis (2008), detectou que o discurso organizacional, quando alinhado a controles financeiros possui o mais relevante impacto persuasivo de interação organizacional, desta forma, os resultados deste tipo de controle de gestão possuem no caso da cooperativa de crédito pesquisada grande relevância e pouca margem de manobra e negociação entre a cooperativa singular e sua central cooperativista. Essas constatações, também, colaboram com as disposições de Oliver (1997), quando diz que as organizações funcionam dentro de uma estrutura social de normas, valores e pressuposições assumidas que determinarão quais os comportamentos apropriados ou aceitáveis que se deseja obter.

Com relação as hipóteses H1b-H1c-H1d e H2b-H2d foram aceitas e pelo resultado da pesquisa se percebe que a rede cooperativista (matriz) apesar de implantar seu sistema de controle de gestão na organização, os gestores conseguem, por meio do discurso organizacional ajustar consideravelmente os controles de gestão para que reflitam as suas necessidades locais.

Como trata-se de controles que, em parte, carregam uma certa fração de subjetividade, a singularidade da organização consegue por meio do discurso dos gestores, interferir nos controles impostos pela rede, promovendo ajustes e os institucionalizando, conforme previsto nas hipóteses. As confirmações destas hipóteses dialogam de forma positiva com Aguiar e Frezatti (2007), em seus achados a respeito da escolha de uma estrutura apropriada de um sistema de controle de gestão, principalmente quando apregoam que as singularidades de cada organização interferem no sistema de controle o adaptando para que representem as reais necessidades da organização e dos gestores. Estas constatações também foram feitas por Raupp, Martins e Beuren (2006) quando detectaram que a adaptabilidade dos controles e o ajuste as necessidades organizacionais são consideradas características positivas do sistema de controle de gestão.

A hipótese H2c foi rejeitada, esta hipótese explora a relação de influência entre o discurso escrito e o controle cultural da organização. Seu resultado, apesar de ter ficado próximo do aceitável conforme os parâmetros de Hair Jr. et al. (2014), não pode ser aceita. Como trata-se da aplicação do discurso escrito, a fim de moldar a cultura organizacional, por meio de manuais, memorandos, dentre outros canais de comunicação escrita, supõe-se que pelo fato deste discurso escrito ser emanado em grande parte pela rede cooperativista que presa pela imposição da cultura sistêmica, deve haver pouca margem para os gestores realmente intereferirem no controle cultural da organização por meio da escrita.

Foram utilizados neste estudo duas variáveis moderadoras da relação, como exposto no modelo teórico de pesquisa, sendo o isomorfismo mimético e o isomorfismo coercitivo. O isomorfismo institucional, de modo geral, conforme descrito por DiMaggio e Powell (1983) apontam a busca por uma homogeneização situacional das empresas, onde elas buscam ser semelhantes às demais nas questões de estruturas, processos e controles de gestão.

Quando segregamos esse isomorfismo em duas partes, o mimético e o coercitivo, rotulamos catacrésticas diferentes entre estas duas variáveis, sendo que a primeira tem como sua principal característica a imitação das práticas empresariais observadas em outras organizações, enquanto a segunda, o coercitivo, tem como sua principal característica a imposição das práticas pelos gestores institucionais, essas prerrogativas foram descritas pelos autores DiMaggio e Powell (1983) e posteriormente por Tolbert e Zucker (1999).

Resta que neste estudo não foi constatado que essas duas variáveis moderadoras do modelo de pesquisa, influenciassem de forma positiva a institucionalização do ajuste de nenhum dos quatro tipos de controles de gestão tratados neste estudo.

Desta forma, as hipóteses H3a-b-c-d-e-f-g-h; H4a-b-c-d-e-f-g-h, todas representando as

variáveis moderadoras do modelo de pesquisa foram rejeitadas, pois não se constatou na apreciação dos resultados que o isomorfismo institucional age para influenciar na institucionalização do ajuste do sistema de controle de gestão, quando se insere o discurso organizacional, como variável independente no modelo de pesquisa. Os efeitos indiretos não são significativos ao ponto de influenciar as variáveis dependentes do modelo. Os resultados alcançados contradizem os achados de Giustina (2020), que embora não utilize o isomorfismo institucional, tanto mimético, quanto coercitivo, como variável moderadora do modelo de influência do ajuste do sistema de controle de gestão, mas sim como variável independente, encontrou relação significativa entre o isomorfismo institucional e o desenho do sistema de controle, considerando a tempestividade, o escopo, a agregação e a integração, pois todas as hipóteses do citado trabalho foram aceitas. Neste caso, pode se especular que o isomorfismo quando considerado como variável independente do processo pode apresentar influência relevante do sistema de controle de gestão, enquanto nos casos em que o isomorfismo atua como variável mediadora, sua influência, pelo menos neste trabalho em questão não pode ser validada, visto as hipóteses terem sido rejeitadas.

Essas foram as constatações que o estudo chegou quando se coletou dados a fim de investigar se o isomorfismo institucional influenciava o discurso organizacional na cooperativa de crédito pesquisada com o objetivo de institucionalizar os ajustes no seu sistema de controle de gestão. Essa constatação fica mais clara com a análise da Tabela 7 – *Path Coefficients* – deste trabalho, onde apurou-se que os valores do teste *t de Student* são inferiores ao aceitável para caracterizar uma relação mais forte de influência, enquanto isso, o *p-value* alto apurado desta relação de influência demonstra também essa falta de relação significativa.

5. CONCLUSÕES

Conclui-se que o estudo, baseado nas respostas coletadas no questionário aplicado aos colaboradores da cooperativa de crédito (43 assertivas, respondidas por 68 pessoas) e na análise dos resultados obtidos mediante a utilização das técnicas estatísticas de modelagem por equações estruturais (MEE) sob a ótica da teoria institucional e do discurso organizacional, cumpriu seu objetivo, pois encontrou evidências que sugerem a influência do discurso na formação de instituições no sistema de controle de gestão.

A pesquisa bibliográfica (realizada em grande parte do percurso deste trabalho), proporcionou a determinação do arcabouço referencial a ser utilizado, sendo que, a base teórica eleita como esteio desta pesquisa foi a teoria institucional, onde o processo de institucionalização proposto por Burns e Scapens (2000) fora usado como amparo desta pesquisa.

Valendo-se desta base sustentável de desenvolvimento, cada classe de variáveis do modelo desenvolvido neste trabalho teve suporte no referencial teórico, conforme o construto de pesquisa (Tabela 1). Para os estudos sobre a influência do discurso organizacional (variáveis independentes) foram apresentado os estudos e modelos desenvolvidos por Dambrim (2007) e Zundel (2006), além das contribuições de Macintosh (2002) e Phillips *et al.* (2004). Para o isomorfismo institucional (variáveis moderadoras) este trabalho se valeu dos estudos de Dimaggio e Powell (1983); Tolbert e Zucker (1999); além das contribuições de Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005); e Fonseca e Machado da Silva (2002). Por fim, para o sistema de controle gestão (variáveis dependentes) optou-se por utilizar o modelo de Merchant e Van der Stede (2007). Os trabalhos destes autores serviram de suporte para a elaboração das hipóteses de pesquisa deste estudo.

A realização desta pesquisa conduziu para a confirmação integral de 5 (cinco) hipóteses, e a rejeição de 3 (três) hipóteses, inicialmente previstas no modelo de pesquisa e que ligam diretamente as variáveis independentes as dependentes, desta forma, o discurso (tanto falado como escrito), considerado como parte integrante do processo de comunicação nas organizações, possui um grau de influência significativa no processo de institucionalização no ajuste do sistema de controle de gestão da organização. Por outro lado, as 16 (dezesseis) hipóteses de pesquisa atreladas as variáveis moderadoras do esquema foram rejeitadas neste trabalho, assim parte das conclusões deste trabalho são a de que quando o isomorfismo institucional age como variável moderadora entre o discurso organizacional e o sistema de

controle gestão a sua influência positiva não pode ser confirmada, pelo menos quando o objeto de pesquisa são cooperativas de crédito vinculadas a sistemas cooperativistas (redes) robustos de atuação nacional. Estas conclusões são verificadas no Tabela 7 (sete) da seção que trata dos resultados da pesquisa.

A principal contribuição teórica deste estudo foi utilizar o discurso como fator de influência do sistema de controle de gestão, valendo-se de técnicas de pesquisa quantitativa para isso e usando como esteio de desenvolvimento a teoria institucional. Desta forma, é salutar considerar os efeitos do discurso, de forma a se obter um maior nível de institucionalização dos controles de gestão da organização. Uma outra contribuição teórica que pode ser considerada neste estudo foi a criação de um modelo de pesquisa, construto e instrumento de pesquisa próprio que pode ser replicada em outros estudos, tanto em outras cooperativas de crédito para validar ou refutar os resultados encontrados neste trabalho, como em outras atividades económicas, para que assim, os resultados possam ser criticados e debatidos com maior ênfase. Importante salientar que a organização em estudo, passou por um redirecionamento estratégico nos últimos anos e que futuros trabalhos precisam considerar esta característica quando de suas críticas ao presente trabalho.

Além das contribuições teóricas e dos resultados apresentados nesta pesquisa, algumas contribuições práticas deste estudo podem ser úteis a gestores que realizarem futuros processos de mudança em seu sistema de controle de gestão, como segue:

- a) separação conceitual dos discurso organizacional em duas partes distintas (discurso falado e discurso escrito), desta forma, a influencia medida pelo modelo de pesquisa apresenta maior impacto de influência para o alcance dos objetivos do ajuste;
- b) promover a segmentação do sistema de controle de gestão em quatro (4) sub-sistemas: sistema de resultado; ação; pessoal e cultural, desta forma, é possível identificar de forma mais clara o efeito que esses dois tipos de discurso infringem a estes controles;
- c) promover um alinhamento entre a prática do controle de gestão e o discurso organizacional, de forma a minimizar as resistências e as dificuldades de implementação e assim ajustar estes controles de modo que institucionalize e mudança;
- d) formar uma estrutura de retórica adequada, como meio de convencimento de todos os usuários à nova forma de gestão adotada, direcionando os colaboradores no sentido de entregarem a organização o que se espera deles;
- e) estruturar e estabelecer estratégias diferentes dependendo do tipo de controle de gestão que se deseja influenciar e posteriormente aferir resultados.

Se considerarmos que o discurso dos indivíduos de dentro da organização, são

permeados por um conjunto de crenças e valores, quer dizer que se trata de algo de difícil alteração, visto as experiências anteriores de cada indivíduo (questão importante a ser levada em consideração é a cultura organizacional que dependendo de sua força pode alterar o comportamento do indivíduo), o gestor deve atentar-se para as questões particulares de cada grupo-sujeito organizacional, de forma a emitir um processo de comunicação que seja aceito pelos sujeitos receptores da melhor forma possível, buscando-se, por meio da incorporação e reprodução (Burns e Scapens, 2000) a institucionalização de novos procedimentos de controle de gestão.

Reis (2008) destaca uma reflexão a respeito da construção da realidade na organização, onde atribui ao processo características de elevada complexidade, que pode demandar pesquisas e análises comportamentais dos indivíduos e do grupo social, buscando-se aliar determinados aspectos da cultura da organização com o discurso inerente ao sistema de controle de gestão. O citado autor ainda complementa que a esperada racionalidade dos agentes, fundamento no qual os estudos econômicos estão baseados, nem sempre está presente de forma integral, influenciando de maneira contundente a eficácia que se deseja alcançar em um processo de mudança conceitual.

Portanto, quando não há um alinhamento entre os discurso e os controles de gestão pode ocorrer da organização não conseguir alcançar a otimização dos resultados esperados, assim como não conseguir atender em sua plenitude as diretrizes do planejamento estratégico desenhado pela alta gestão, A produção de hábitos e rotinas distintos daqueles previstos inicialmente, podem abalar as expectativas dos *stakeholders* e a confiança empregada na administração da sociedade, da mesma forma, a confiança da alta administração nos gerentes e executores pode ficar comprometida. Assim, o discurso emitido de forma direta aos receptores considerando as variáveis e premissas que já visitamos neste trabalho podem contribuir para afastar ou diminuir esse desvio de direção.

Como sugestões e recomendações para pesquisas futuras que procurem se aprofundar no tema tratado neste trabalho ou realizar pesquisas alternativas sobre o discurso organizacional e a sua influência no sistema de controle de gestão, propomos as seguintes alternativas:

a) Podem-se realizar estudos que abordem outras instituições financeiras diferentes de natureza privada ou pública (visto que este trabalho foi realizado em uma cooperativa de crédito), ou até em instituição financeira com o mesmo enquadramento jurídico, porém com o objetivo de confirmar ou refutar os achados deste trabalho;

b) pode-se realizar, também, pesquisas que utilizem o isomorfismo institucional como uma variável diferente da qual foi instituída neste trabalho e assim apurar se os resultados

obtidos são diferentes ou se possuem similaridade com os achados deste trabalho; e

c) além dos aspectos do discurso, também pode ser objeto de análise de estudo a influência de outras variáveis moderadoras, como: aspectos sociais; estruturas de poder da organização; dentre outras, além de considerar o ambiente de mudança estratégica e o ambiente de estabilidade da estratégia.

As discussões abordadas neste trabalho permitiram debater a importância da temática do discurso, pois as organizações devem buscar de forma intermitente, que seus colaboradores entendam o que a gestão espera deles e assim tenham ações positivas para que a entrega de resultados, tão necessária e perpetuidade delas, sejam alcançados via apresentação de alto desempenho e comprometimento do trabalho.

REFERÊNCIAS

- Ackoff, R. L. (1982). *Planejamento empresarial*. Rio de Janeiro LTC.
- Andries, P., & Debackere, K. (2007). Adaptation and performance in new businesses understanding the moderating effects of independence and industry. *Small Business Economics*, 29(1-2), 81-99.
- Angonese, R., & Lavarda, C. E. F. (2014). Analysis of the Factors Affecting Resistance to Changes in Management Accounting Systems. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 214–227. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201410810>
- Ansoff, H. I., Declerck, R. P., Hayes, R. L., & Turnas, L. A. (1981). *Do planejamento estratégico à administração estratégica*. São Paulo Atlas.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo Atlas.
- Anthony, R. N. (1965). *Management Planning and Control Systems A Framework for Analysis*. Harvard Business School.
- Barley, S. R., & Tolbert, P. S. (1997). Institutionalization and Structuration Studying the Links between Action and Institution. *Organization Studies*, 18(1), 93–117. <https://doi.org/10.1177/017084069701800106>
- Berger, P. L., & Luckmann, T. (1967). Aspects sociologiques du pluralisme. *Archives de Sociologie Des Religions*, 12(23), 117–127. <http://www.jstor.org/stable/30117775>
- Berger, P. L., & Luckmann, T. (1966). *The Social Construction of Reality A Treatise in the Sociology of Knowledge*. Doubleday & Company.
- Boff, M. L., Beuren, I. M., & Guerreiro, R. (2008). Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. *Organizações & Sociedade*, 15(46), 153-174. <http://dx.doi.org/10.1590/s1984-92302008000300008>
- Boland Jr., R. J. (1993). Accounting and the interpretative act. *Accounting, Organization and Society*, 18(2).
- Bossidy, L. (2005). A receita da execução. *HSM Management*, 4(51), 40-44.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- Busco, C., Riccaboni, A., & Scapens, R. W. (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, 17(1), 11-41. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.08.001>
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Chenhall, R. H., & Euske, K. J. (2007). The role of management control systems in planned organizational change an analysis of two organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 601-637. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.007>
- Codes, A. L. M. (2005). Modelagem de equações estruturais um método para a análise de fenômenos complexos. *Caderno CRH*, 18(45), 471-484.
- COGHLAN, D. A Person-centred approach to dealing with resistance to change. *Leadership and Organization Development Journal*, v. 14, n. 4, p. 10-14, 1993.

Coraiola, D. M., Mello, C. M., & Jacometti, M. (2012). Estruturação da Estratégia-Como-Prática Organizacional Possibilidades Analíticas a Partir do Institucionalismo Organizacional. *Rev. Adm. Mackenzie*, 13(5), 204-231.

Cotterman, J. D., & Wilber, J. S. (2000). *Strategic Planning for Dummies*. Recuperado de <http://www.altmanweil.com/about/articles/article.cfm?ArticleID=142>

Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988). An Institutional Perspective on the Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category. *Administrative Science Quarterly*, 33(4), 562-587.

Covey, S. R. (2000). Mentalidade e habilidades de um líder. In F. Hesselbein, M. Goldsmith, & I. Somerville (Eds.), *Liderança para o século XXI* (pp. 159-168). São Paulo Futura.

Crozatti, J. (2003). Planejamento estratégico e controladorium modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. *Contexto*, Porto Alegre, 3(5), 2º semestre.

Daft, R. L. (1999). *Teoria e projeto das organizações*. Rio de Janeiro LTC.

Dambrim, C., & Samuel, D. (2007). Control and change analysing the process of institutionalization. *Management Accounting Research*, 18.

Della Giustina, K. A. (2020). Efeito do Isomorfismo Institucional no desenho dos sistemas de controle gerencial (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

De Geus, A. (1997). Planejamento como aprendizado. In K. Starkey (Ed.), *Como as organizações aprendem*. São Paulo Futura.

J. M., & Machado, L. H. B. (2004). Abordagens da pesquisa em contabilidade. In S. de Iudícibus & A. B. Lopes (Coords.), *Teoria avançada da contabilidade* (pp. xx-xx). São Paulo Atlas.

Di Maggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, xxx-xxx.

Drucker, P. (2006). Prefácio. In F. Hesselbein, M. Goldsmith, & R. Beckhard (Orgs.), *O líder do futuro* (Prefácio Peter Drucker Foundation, pp. xx-xx). São Paulo Futura.

Estrada, R. J. S., Almeida, M. I. R., & [Autor] (2007). A eficiência e a eficácia da gestão estratégica do planejamento estratégico à mudança organizacional. *Revista de Ciências da Administração*, 9(19), 147-178.

Fairclough, N. (2001). *Discurso e mudança social*. (I. Magalhães, Coord. trad. rev. técnica e pref.). Brasília Editora Universidade de Brasília.

Fonseca, V. S. da, & Machado da Silva, C. L. (2002). Conversação entre abordagens da estratégia em organizações escolha estratégica, cognição e instituição. *Organizações & Sociedade*, 9(25), 93-109.

Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.

Freire, A. P. F., & Lucena, W. G. L. (2021). Teorias aplicadas à pesquisa em contabilidade uma introdução às teorias econômicas, organizacionais e comportamentais. In K. K. N. de Almeida & R. D. de França (Orgs.), *João Pessoa Editora UFPB* (Capítulo 3 – Teoria Institucional, pp. xx-xx).

Freitag, et al. (2021). Teorias aplicadas à pesquisa em contabilidade uma introdução às teorias econômicas, organizacionais e comportamentais. In K. K. N. de Almeida & R. D. de França (Orgs.), João Pessoa Editora UFPB.

Galliano, A. G. (1981). Introdução à sociologia. São Paulo Harbra.

Gatignon, H., & Xuereb, J.-M. (1997). Strategic orientation of the firm and new product performance. *Journal of Marketing Research*, 34, 77-90.

Gouveia, de Oliveira Almeida, T. M., Teixeira Ayrosa, E. A., Balloussier Cerchiaro, I., & Macedo Gradwohl, D. A. (2016). Análise de discurso na pesquisa acadêmica em estratégia. *Revista Ibero Americana de Estratégia*, 15(3), 6-19.

Guerreiro, R. (2004). Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. In Encontro Nacional da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação - EnANPAD, XXVIII. Anais... Curitiba, ANPAD.

Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2004). Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. In Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4. Anais... São Paulo, FEA/USP.

Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106.

Hamel, G. (1996). Estratégia como revolução. *Harvard Business Review*, 74(4), 69–76.

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). Análise multivariada de dados. Bookman Editora.

Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2016). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). Sage Publications.

Henseler, J., Dijkstra, T. K., Sarstedt, M., Ringle, C. M., Diamantopoulos, A., Straub, D. W., Ketchen, D. J., Hair, J. F., Hult, G. T. M., & Calantone, R. J. (2014). Common beliefs and reality about PLS Comments on Rönkkö and Evermann (2013). *Organizational Research Methods*, 17(2), 182-209.

Henseler, J., Ringle, C. M., & Sinkovics, R. R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. In *New challenges to international marketing*, 277-319.

Howarth, D., & Stavrakakis, Y. (2000). *Discourse Theory and Political Analysis*.

Hrebina, L. G. (2006). Fazendo a estratégia funcionar caminho para uma execução bem-sucedida

Huy, Q. (2001). Time, temporal capability, and planned change. *Academy of Management Review*, 26(4), 601-623.

Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 349-410.

Kaplan, S., & Beinhocker, E. D. (2003). Os heróis do planejamento estratégico. *HSM Management*, 7(40), 40-45.

Kline, R. B. (1998). Software review Software programs for structural equation modeling Amos, EQS, and LISREL. *Journal of Psychoeducational Assessment*, 16(4), 343-364.

- Kuhn, T. S. (1978). *A estrutura das revoluções científicas*. São Paulo Perspectiva.
- KURTZ, P.; DUNCAN, A. (1998). Shared service centres: overcoming resistance to implementation of a shared service centre. *Management Accounting*, 76(7), 47-48.
- Laine, P. M., & Vaara, E. (2007). Struggling over subjectivity: A discursive analysis of strategic development in an engineering group. *Human Relations*, 59(5), 611-636.
- Lant, T., & Mezas, S. (1992). An organizational learning model of convergence and reorientation. *Organization Science*, 3(1), 47-71.
- Lavarda, C. E. F., & Popik, F. (2016). Contradições institucionais, práxis e mudança do controle gerencial: estudo de caso em uma cooperativa. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 9(2), 119-140.
- Lok, J., & Willmott, H. (2006). Dialogue – Institutional theory, language and discourse analysis: A comment on Phillips, Lawrence, and Hardy. *Academy of Management Review*, 31(2), 477-480.
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18(1), 76-101.
- Macintosh, N. B. (2002). *Accounting, accountants, and accountability: Poststructuralist positions*. London: Routledge.
- Mallmann, C. (2018). *Sistemas de controle gerencial nas cooperativas de crédito: Estudo de casos [Dissertação de mestrado, Universidade do Grande Rio "Prof. José de Souza Herdy"]*.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges, and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- March, J. (1981). Footnotes to organizational change. *Administrative Science Quarterly*, 26(4), 563-577.
- Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica*. São Paulo: Atlas.
- Matthews, P. H. (2007). *The concise Oxford dictionary of linguistics (2nd ed.)*. Oxford: Oxford University Press.
- Mendes, A., Lopez-Valeiras, E., & Lunkes, R. J. (2017). Pluralistic ignorance: Conceptual framework, antecedents and consequences. *Intangible Capital*, 13(4), 781. <https://doi.org/10.3926/ic.1063>
- Merchant, K. A., & Van der Stede. (2007). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*. Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- Mintzberg, H. (2010). *Managing: Desvendando o dia a dia da gestão*. Porto Alegre: Bookman.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B., & Lampel, J. (2010). *Safari de Estratégias: um roteiro para a selva do planejamento estratégico (2a ed.)*. Porto Alegre: Bookman.
- Motta, F., & Vasconcelos, I. (2003). *Teoria geral da administração*. São Paulo: Cengage Learning.
- O'Regan, N., & Ghobadian, A. (2002). Effective strategic planning in small and medium-sized firms. *Management Decision*, 40(7), 663–671. <https://doi.org/10.1108/00251740210438490>

Oliveira, S. A. de, Sobrinho, R. M. F., & Guarido Filho, E. R. (2006). Análise do discurso no institucionalismo organizacional e possibilidades a partir do discurso midiático. *Revista Eletrônica de Ciência Administrativa*, 14(1), 45–58. <https://doi.org/10.21529/recadm.2015005>

Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10, 363-382.

Pereira, C. A. (2011). Gestão Econômica. In C. Parisi & E. Megliorini (Orgs.), *Contabilidade Gerencial* (2ª ed., pp. -). São Paulo: Atlas.

Pettigrew, A. M. (1987). Context and action in the transformation on the firm. *Journal of Management Studies*, 24(6), 649-670.

Pettigrew, T. F., Christ, O., Wagner, U., Stellmacher, J., & Stellmacher, J. (2007). Direct and indirect intergroup contact effects on prejudice: A normative interpretation. *International Journal of Intercultural Relations*, 31(4), 411-425. <https://doi.org/10.1016/j.ij>

Phillips, N., Lawrence, T., & Hardy, C. (2006). Discussing "Discourse and Institutions": A Reply to Lok and Willmott. *The Academy of Management Review*, 31, 477-480. <https://doi.org/10.5465/AMR.2006.20208693>

Phillips, N., & Hardy, C. (2002). *Discourse analysis: Investigating process of social construction*. London: Sage Publications.

Porter, M. E. (1999). O que é estratégia? In M. E. Porter (Ed.), *Competição = on competition Estratégias competitivas essenciais* (pp. 46-82). Rio de Janeiro: Campus.

Reis, L. G. dos. (2008). *A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: Um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo.

Ringle, C. M., Da Silva, D., & Bido, D. de S. (2014). Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS. *Revista Brasileira de Marketing*, 13(2), 56-73.

Ritta, C. O., & Lavarda, C. E. F. (2016). Aspectos da Produção Científica sobre Controle Gerencial. *Revista de Administração Faces Journal*, 16, 105-124.

Robbins, S. P. (1978). *O Processo administrativo: Integrando teoria e prática*. São Paulo: Editora Atlas.

Rodrigues, E., & Leite, F. T. (2006). Planejamento Estratégico: Uma oportunidade para a participação. *Revista Gestão*, 7(13), 32-45.

Rosa, J. A. da. (2001). *Planejamento estratégico: Roteiro, instruções e formulários*. São Paulo: STS.

Russo, P. T., Parisi, C., & Pereira, C. A. (2016). Evidências das forças causais críticas dos processos de institucionalização e desinstitucionalização em artefatos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(30), 3-33.

Saebi, T., Lien, L., & Foss, N. J. (2017). What Drives Business Model Adaptation? The Impact of Opportunities, Threats and Strategic Orientation. *Long Range Planning*, 50(5), 567-581. <http://dx.doi.org/10.1016/j.lrp.2016.06.006>

Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: Towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, 301-321.

Seo, M., & Creed, D. W. E. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *The Academy of Management Review*, 27(2), 222-247.

Soutes, D. O. (2006). Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo.

Tolbert, P., & Zucker, L. (1999). A institucionalização da teoria institucional. In C. B. Becker, R. R. Scott, & M. N. B. Van (Eds.), *Handbook de estudos organizacionais* (Vol. 1, pp. 196-219).

Wanderley, C., & Soeiro, T. (2016). Institutional contradiction and the balanced scorecard: A case of unsuccessful change. *Revista Universo Contábil*, 14(3), 45-65. <https://doi.org/10.4270/ruc.2016103>

Welch, J. (2006). O profissional deve vir antes da estratégia. *Administrador Profissional – CRA – SP*, XXX (246).

Wrubel, F., Toigo, L. A., & Facin Lavarda, C. E. (2015). Mudanças nas rotinas contábeis: Contradições institucionais e práxis humanas. *RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 14(3), 1175. <https://doi.org/10.18593/race.v14i3.6484>

ZALTMAN, G.; DUNCAN, R. (1977). *Strategies for planned change*. New York: Wiley & Sons.

Zundel, M., Holt, R., & Popp, A. (2016). Usando a história na criação da identidade organizacional. *Gestão e História Organizacional*, 11(2), 211-235. DOI10.1080/17449359.2015.1124042.

APÊNDICE A

INSTRUMENTO DE PESQUISA

DISCURSO FALADO (Dambrim, 2007); (Zundel, 2016).

Indique até que ponto você percebe que o discurso falado (por meio de conversas, instruções etc.) influencia no seu comportamento dentro da cooperativa. Este construto possui duas diretivas (medidas) utilizadas para a captação do discurso falado, onde chamamos a primeira de conversas informais e a segunda de conversas formais. A Escala Likert utilizada vai de 1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente.

Conversas Informais

DF1. Meu superior conversa em particular comigo sobre novos controles que já foram implementados na cooperativa.

DF2. Reconheço que meu superior conversa em particular comigo sobre controles que a cooperativa ainda precisa implementar.

DF3. Meu superior conversa em particular comigo sobre a descontinuidade de controles que a cooperativa mantém.

Conversas Formais

DF4. Nas reuniões formais de trabalho com a gestão são discutidos novos controles implantados ou que devem ser implantados na cooperativa.

DF5. Nos encontros institucionais (encontros anuais, eventos especiais etc.) das quais participo, são tratados assuntos que dizem respeito aos controles gerais da cooperativa.

DF6. Participo de reuniões formais de trabalho com agentes externos, como por exemplo, colaboradores da central ou da confederação ou auditores etc. ou agentes internos, como por exemplo, controles internos, outros colegas de trabalhos etc. para tratar de assuntos relacionados aos controles das operações da cooperativa.

DISCURSO ESCRITO (Dambrim, 2007); (Zundel, 2016).

Indique até que ponto você percebe que o discurso escrito (por meio de manuais, procedimentos, políticas etc.) influencia no seu comportamento dentro da cooperativa. Este construto possui uma diretiva (medida) utilizada para a captação do discurso escrito, os processos. A Escala Likert utilizada vai de 1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente.

Processos

DE1. Eu recebo constantemente memorandos internos confeccionados pela cooperativa com instruções de como devo proceder para desempenhar as minhas tarefas do dia a dia.

DE2. Eu reconheço que recebo instruções por meio de manuais de procedimentos da rede sicoob de como devo proceder para efetuar as minhas atividades.

DE3. Por vezes crio manuais de procedimentos internos, ou meu gestor os cria, para que possamos desempenhar as atividades do dia a dia de forma mais eficiente e eficaz.

DE4. Recebo instruções por escrito dos controles internos, ou do meu gestor, quando é detectado que tenho desempenhado as minhas funções em desacordo com os manuais estabelecidos.

ISOMORFISMO MIMÉTICO (Dimaggio e Powell, 1983); (Tolbert e Zucker, 1999)

Indique até que ponto você percebe que a sua cooperativa, implanta espontaneamente controles idênticos as de outras cooperativas. Este construto possui uma diretiva (medida) utilizada para a captação do discurso, o benchmarking. A Escala Likert utilizada vai de 1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente.

Benchmarking

IM1. Eu reconheço que desempenho no meu dia a dia tarefas que são comuns a rede sicoob e que outras cooperativas também desempenham.

IM2. Desempenho no meu dia a dia tarefas que não são comuns a rede sicoob e que por isso outras cooperativas não as desempenham.

IM3. Procuo sempre realizar benchmarking com outras cooperativas da rede sicoob para desempenhar as minhas tarefas da melhor maneira possível.

ISOMORFISMO COERCITIVO (Dimaggio e Powell, 1983); (Tolbert e Zucker, 1999).

Indique até que ponto você percebe que a sua cooperativa, implanta de forma forçada controles iguais às de outras cooperativas. Este construto possui uma diretiva (medida) utilizada para a captação do discurso escrito, a imposição. A Escala Likert utilizada vai de 1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente.

Imposição

IC1. Percebo que meus gestores implantam controles obrigatórios nas tarefas que desempenho.

IC2. Desenvolvo por conta própria ou com ajuda do meu gestor controles paralelos das minhas atividades e/ou das atividades da cooperativa.

IC3. Desempenho as minhas atividades conforme as diretrizes da rede sicoob que me são apresentadas.

INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CONTROLE DE RESULTADOS (Burns e Scapens, 2000); (Merchant e Van der Stede, 2007). Indique até que ponto você percebe que a sua cooperativa, aceitou os controles implantados após a entrada na rede sicoob. Este construto possui duas diretivas (medidas) utilizada para a captação da institucionalização dos controles de resultados, sendo a primeira os controles de resultados financeiros e a segunda os controles não financeiros. A Escala Likert utilizada vai de 1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente.

Controles de Resultados Financeiros

CR1. A implantação do acompanhamento dos resultados financeiros de cada (agência) posto de atendimento da cooperativa são medidas de controle que eu reconheço como importantes.

CR2. A mudança recente na elaboração do orçamento anual da cooperativa, implementando controles financeiros, tanto por postos de atendimento, quanto por áreas funcionais é importante para o desempenho das minhas funções.

CR3. Eu reconheço que a nova metodologia para a venda de produtos financeiros (empréstimos/cartões/seguros/consórcios/etc.) agora baseada em metas são importantes.

Controles de Resultados Não Financeiros

CR4. A eficiência da cooperativa é medida constantemente e reconheço como uma atitude importante.

CR5. A implantação das metas para número de associados para cada posto de atendimento da cooperativa é considerada um fator importante para a cooperativa e reconhecidas por mim como fundamentais para a estratégia da empresa.

CR6. A implementação recente do rating sistêmico (relatório de controle de riscos) na cooperativa para mim é importante e está consolidado e aceito.

INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CONTROLE DE AÇÃO (Burns e Scapens, 2000); (Merchant e Van der Stede, 2007). Indique até que ponto você percebe que a sua cooperativa, aceitou os controles implantados após a entrada na rede sicoob. Este construto possui duas diretivas (medidas) utilizada para a captação da institucionalização dos controles de ação, sendo a primeira os controles sistêmicos e a segunda os controles não sistêmicos. A Escala Likert utilizada vai de 1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente.

Sistêmicos

CA1. Eu reconheço que após a mudança para a rede sicoob passei a utilizar de manuais sistêmicos escritos pela rede sicoob com padrões de processos para o desempenho das minhas funções.

CA2. Eu percebo que depois da entrada na rede sicoob as funções desempenhadas por mim são mais segregadas e restritivas.

CA3. A cooperativa me incentiva a desempenhar as minhas tarefas de acordo com manuais de procedimentos da rede sicoob que foram recepcionados e aceitos pela alta direção.

Não Sistêmicos

CA4. Eu utilizo de manuais de procedimentos próprios da cooperativa para desempenhar as minhas funções do dia a dia.

CA5. Reconheço que as características únicas da minha cooperativa não são suficientes para me incentivar a criar processos internos próprios para desempenhar a minhas atividades.

CA6. Além de usar os sistemas Erp's da rede sicoob eu faço o uso de sistemas internos próprios para me ajudar a desempenhar as minhas funções na cooperativa.

INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CONTROLE DE PESSOAL (Burns e Scapens, 2000); (Merchant e Van der Stede, 2007). Indique até que ponto você percebe que a sua cooperativa, aceitou os controles implantados após a entrada na rede sicoob. Este construto possui três diretivas (medidas) utilizada para a captação da institucionalização dos controles de pessoal, sendo a primeira a Seleção, a segunda o Treinamento e a terceira o Feedback. A Escala Likert utilizada vai de 1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente.

Seleção

CP1. Os descritivos das funções dos cargos dos colaboradores da cooperativa (tarefas que irão desempenhar) são propostos pela própria cooperativa.

CP2. A nomenclatura dos cargos dos colaboradores da cooperativa é alinhada com a nomenclatura dos cargos propostos pela rede sicoob.

CP3. Percebo que houve mudanças na estrutura (nomes dos cargos e descritivo das funções) de cargos da cooperativa após a entrada na rede sicoob.

Treinamento

CP5. Reconheço que após a mudança para a rede sicoob novos cursos de extensão visando o treinamento dos colaboradores são direcionados a processos e produtos da rede sicoob.

CP6. Eu reconheço que a cooperativa incentiva os colaboradores por meio de programas próprios de incentivo aos estudos, fora influências da rede sicoob, sindicatos, órgãos de classe etc.

CP7. Sou treinado a desenvolver as minhas funções observando os códigos de ética e de conduta profissional da rede sicoob.

CP8. Reconheço que estes códigos de conduta e de ética são bem aceitos por mim.

Feedback

CP9. Eu reconheço que recebo "feedback" de meus superiores a respeito dos novos procedimentos que recebo emanados pela rede sicoob e de como os estou aplicando no meu dia a dia.

CP10. Eu recebo apontamentos negativos de meus superiores quando desempenho as minhas funções sem a observância dos manuais de procedimentos da rede sicoob.

INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CONTROLE CULTURAL (Burns e Scapens, 2000); (Merchant e Van der Stede, 2007). Indique até que ponto você percebe que a sua cooperativa, aceitou os controles implantados após a entrada na rede sicoob. Este construto possui duas diretivas (medidas) utilizada para a captação da institucionalização dos controles culturais, sendo a primeira os valores de grupo, e a segunda os valores da rede. A Escala Likert utilizada vai de 1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente.

Valores de Grupo

CC1. Reconheço que as pessoas que trabalham comigo se tornaram mais colaborativas com seus colegas de trabalho após a entrada na rede sicoob.

CC2. Eu percebo que a entrada na rede sicoob promoveu resistências em meus colegas de trabalho sobre a forma de realizar as atividades do dia a dia.

CC3. Hoje em dia me sinto confortável em desempenhar as minhas tarefas do dia a dia na cooperativa considerando as mudanças em processos e controles que aconteceram nos últimos anos.

Valores de Rede

CC7. Percebo que desempenho as minhas funções de forma parecida com meus pares que possuem o mesmo cargo em outras cooperativas da rede sicoob.

CC9. Eu reconheço que minha cooperativa é monitorada constantemente por estruturas superiores da rede sicoob.

CC10. Percebo que a minha cooperativa monitora o desempenho de outras cooperativas da rede sicoob.

PERFIL DO RESPONDENTE

Gênero:

 Masculino Feminino

Idade (em anos) _____

Escolaridade (maior grau):

 Fundamental/Médio Graduação Especialização e/ou MBA

Função/cargo que ocupa na empresa? _____

Tempo que exerce esta função/cargo na empresa (em anos) _____

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a sua colaboração, sua participação é essencial para a elaboração deste trabalho. Favor responder as perguntas a seguir:

Você tem interesse em receber o resultado da pesquisa?

 Sim Não

Se a resposta anterior for sim, qual o endereço de e-mail que deve ser enviado o resultado da pesquisa? _____