

A Influência do Discurso no Ajuste do Sistema de Controle de Gestão

The Influence of Discourse on Adjusting the Management Control System

Artigo recebido em: 30/09/2024 e aceito em: 19/12/2024

Fábio Capraro do Nascimento

São José dos Campos/SP
Mestre em Contabilidade e Controladoria pela UFSC¹
MBA em Gestão de Cooperativas de Crédito pela USP/ESALQ²
Contador e Empresário Contábil, sócio fundador da mestrecontabil.com
fabio.contabil@yahoo.com.br

Alcindo Cipriano Argolo Mendes

São Cristóvão, SE
Doutor em Contabilidade pela UFSC
Professor do Departamento de Contabilidade da UFS³
cipriano.alcindo@gmail.com

RESUMO

Este artigo 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 mudanças 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 os informais. Outra contribuição a ser considerada neste estudo é a criação de um modelo de pesquisa, construto e instrumento de pesquisa

próprio que foi desenvolvido pelo pesquisador e pode ser replicado em outros estudos para validar ou refutar os resultados encontrados neste trabalho ampliando o debate dos achados de pesquisa.

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

ABSTRACT

This article aims to verify how organizational discourse influences the institutionalization process of the adjustment of the management control system of a credit union after events involving changes in its strategy. To achieve this objective, a descriptive study was conducted with a quantitative approach, based on a survey of the organization's employees. Sixty-eight valid responses were collected from a total of 89 employees eligible to respond to the data collection instrument. Structural equation modeling (SEM) was used to analyze the responses using the SmartPLS3 software. The results confirmed that dependent variables such as action control, personnel control, and cultural control are positively influenced by the discourse emitted in the organization, but the influence on result control could not be confirmed in the study in question. The research model also tested institutional isomorphism as a moderating variable of 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 to be considered in this study is the creation of a research model, construct and research instrument that was developed by the researcher and can be replicated in other studies to validate or refute the results found in this work, expanding the debate on research findings.

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

1 INTRODUÇÃO

À medida que o ambiente empresarial evolui, as estratégias das organizações também precisam se adaptar e evoluir (Porter, 1985). Como consequência, o Sistema de Controle Gerencial (SCG) precisa ser ajustado para refletir a nova direção estratégica e operacional da organização. Raupp, Martins e Beuren (2006) e Guerreiro (2004) destacam que a evolução do ambiente organizacional exige modelos decisórios adaptáveis, capazes de atender às novas demandas, mas sem descartar completamente os modelos anteriores.

Abemethy e Brownell (1999) *apud* Mendes (2017) explicam que pesquisas têm centrado atenção em buscar o papel do SCG em cada tipo de estratégia, porém poucas buscam verificar a relação entre as mudanças na estratégia e o SCG. Neste trabalho, o foco é unidirecional, em que mudanças na estratégia podem influenciar no desenho do SCG. Assim, segundo Anthony (1965), a função do controle gerencial parece estar vinculada à adaptação da organização ao seu ambiente, conduzindo as pessoas rumo aos objetivos organizacionais e ainda com o uso eficiente e eficaz dos recursos.

O discurso organizacional, como variável de moderação, exerce um papel fundamental na mudança da estratégia e ajuste do SCG. O discurso não se limita apenas à comunicação de decisões estratégicas e operacionais, ele abrange a narrativa contextual, os valores compartilhados e as histórias que moldam a cultura organizacional. A narrativa é o principal veículo pelo qual as mudanças são comunicadas e compreendidas pelos membros da organização (Fairclough,

1 UFSC -Universidade Federal de Santa Catarina - Florianópolis - SC - CEP. 88040-900.

2 USP/ - Universidade de São Paulo/Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz - Piracicaba - SP - CEP. 13418-900.

3 UFS -Universidade Federal de Sergipe - São Cristóvão - SE - CEP. 49100-000.

2001). É fundamental entender que o discurso organizacional desempenha um papel crucial nesse processo, pois não apenas comunica as mudanças, mas também molda as percepções e atitudes dos colaboradores em relação a essas mudanças (Matthews, 2007).

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 os quais se destacam os sistemas SICOOB, SICREDI, UNICRED, CRESOL e UNIPRIME como os principais. Ao aderir o modelo de gestão da rede, as cooperativas modificam a sua estratégia de atuação e seu posicionamento no ambiente, desencadeando como consequência desse processo pressões para ajustar seu SCG de maneira a alinhar os controles de gestão aos da rede.

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, ocorre um ajuste no SCG de forma abrupta e normalmente vindo da rede de forma coercitiva (top-down). Significa que a perda da singularidade da cooperativa provoca mudanças nos processos internos e nos mecanismos de governança. Dessa 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 mudanças na estratégia e ajustes no SCG.

Desse 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, estudos anteriores não investigaram o papel do discurso organizacional em situação de ajustes do SCG. O ambiente de mudanças na gestão de cooperativas que ocorre no Brasil torna-se oportuno para entendimento de como o discurso organizacional pode auxiliar o processo de institucionalização da mudança na estratégia e ajustes do SCG.

Nesse contexto, esta pesquisa tem como objetivo verificar a relação entre mudanças na estratégia e ajuste do SCG, considerando o discurso institucional como moderador da relação, em uma cooperativa de crédito recém incorporada por uma grande rede. Para isso utilizou-se de uma pesquisa de levantamento de dados (survey) com 68 funcionários de diversos departamentos funcionais da cooperativa.

Espera-se contribuir com a discussão sobre a importância do discurso (escrito e falado), sobre os processos de institucionalização da estratégia e do ajuste no Sistema de Controle de Gestão. Do ponto de vista prático, este trabalho é importante porque aborda uma discussão para o setor de cooperativismo de crédito, em que o fenômeno de incorporação das cooperativas a grandes redes vem ocorrendo de forma recorrente.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

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.

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

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. Dessa 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.

2.2 Teoria Institucional

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.

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

a) habituação - 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, consequentemente, 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 consequentemente, 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 ao longo 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 possui quatro etapas descritas a seguir:

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

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.

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 ge-

rencial repousavam na função intermediária tática das organizações e vinculavam os níveis estratégico e 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).

Nesse 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 à organização e a aspectos comportamentais dos membros e que toda essa base de dados, compilada e descrita de forma inteligível geram informações essenciais para o conhecimento, ações estratégicas e a consequente tomada de decisão. Ittner 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.

Voltando à 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 à 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 consideradas essas formas mais contemporâneas de se entender a gestão organizacional e, consequentemente, 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 consequentemente aumentam a possibilidade de a organização atingir os seus objetivos (Anthony e Govindarajan, 2002). Assim, a principal função do SCG é influenciar o comportamento de maneira desejável. Dessa forma, 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).

2.3.1 Ajuste no Sistema de Controle de Gestão

Para Boff, 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 extraorganizacionais. 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 no-

vos arranjos estruturais em resposta às necessidades que agora se impõem, 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).

O estudo do processo de mudança na contabilidade gerencial e o consequente ajuste no SCG, também foi 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, denominados de codificação, incorporação, reprodução e institucionalização.

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).

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 Creed (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.

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, mas também escrita pelo emissor, em que 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, pois a linguagem, nossa principal ferramenta de comunicação, possibilita aos dirigentes exteriorizar expectativas e orientar os executivos e 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 deve ser internalizado pelos indivíduos, provocando assim, a institucionalização de novos procedimentos.

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, possui, em última análise o objetivo de alcançar determinado resultado esperado e no geral alinhado com os objetivos da organização.

Também são consideradas, neste 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; e
- d)... do controle cultural.

2.4.1 A Institucionalização do Discurso Organizacional

Na 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) e 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.

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.

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 um 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 de seus 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; e
- 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 algu-

ma 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, pois, a curva de aprendizagem do sistema ajustado ou em processo de ajuste precisa de tempo e dedicação para ser assimilada.

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 determinado momento, ser conturbado em razão da estrutura de luta pelo poder, inserem-se as sociedades cooperativistas de crédito. Nesse contexto, pode-se observar, como identificado por Covaleski e Dirmsmith (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; e
- 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; e
- 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 a 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 às 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 por meio 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 há 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 informação relevante é que, há 7 (sete) anos, 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 CNPJs diferentes concedendo empréstimos, financiamentos, entre 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 3 (três) cooperativas de sistemas cooperativistas distintos, porém ligados a empresas mantenedoras de grande porte. Este movimento inseriu mais complexidade às operações da cooperativa e no processo de ajuste do sistema de

controle de gestão, visto que a cultura organizacional dessas 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

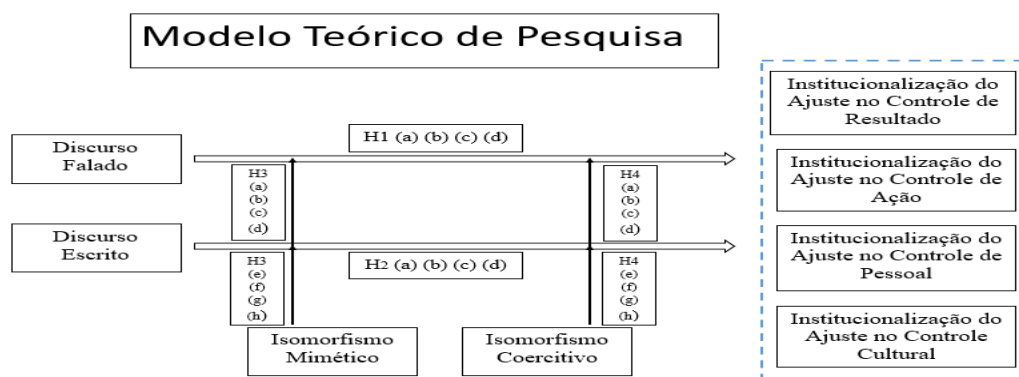
discurso escrito, influencia positivamente no ajuste do sistema de controle de gestão.

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 1, apresentam-se as relações propostas a partir da revisão da literatura, de forma gráfica, como um modelo teórico com destaque para as hipóteses a serem testadas.

Figura 1 - Modelo Teórico da Pesquisa



Fonte: Elaborado pelos Autores

Conforme demonstrado na Figura 1, o estudo prevê que o uso do discurso (variáveis independentes), assim como as práticas de isomorfismo (variáveis moderadoras) descritas na teoria institucional têm efeito sobre o ajuste no SCG (variáveis dependentes) da organização.

3.3. Instrumento de Coleta

Com base no problema de pesquisa, nos objetivos e nas hipó-

teses, elaborou-se um instrumento de coleta 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, todas descritas na tabela 1.

Tabela 1- Construtos da Pesquisa e Medidas de Análise

Construtos	Medidas	Definição	Autores
Discurso Falado (8 assertivas)	Conversas Informais e Conversas Formais	Neste modelo o discurso é captado por meio de duas medidas as formais e as informais	Dambrim (2007);
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)	Benchmarking	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	Controles de Resultados Financeiros	O controle de Resultado se relaciona com o retorno esperado pela organização em suas operações	Merchant e Van der Stede (2007);
(7 assertivas)	Controles de Resultados Não Financeiros		
Institucionalização do Ajuste no Controle de Ação	Sistêmicos	Os controles de ação se relacionam com os processos internos da empresa e condicionam o comportamento do indivíduo	
(8 assertivas)	Não Sistêmicos		
Institucionalização do Ajuste no Controle de Pessoal	Seleção	Os controles de pessoal se relacionam com processos de seleção, treinamento e feedback das empresas	
(10 assertivas)	Treinamento		
	Feedback		
Institucionalização do Ajuste no Controle Cultural	Valores de Grupo	Os controles culturais captam os valores de grupo implantados na organização	
(10 assertivas)	Controle Sistêmico		

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), sendo 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 SCG 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 (4) quatro tipos de controles trabalhados pelos autores, tais como, controle de: resultado; ação; pessoal; e cultural e considerando uma escala de 1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente.

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, por meio do *software* SmartPLS3. Essa técnica permite observar 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 validade 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 à 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 médias 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).

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	6,1
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			

Continuação...

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

Fonte: Dados da Pesquisa (2023)

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, posteriormente pelos resultados da pesquisa sobre o discurso organizacional e sua influência na institucionalização do ajuste do SCG.

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 SCG foram respondidas em sua totalidade, inclusive questões relacionadas ao entendimento do respondente sobre o

questionário e questões relacionadas aos dados demográficos dos respondentes e de sua lotação funcional na cooperativa de crédito.

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

A partir da análise do Tabela 2, fica notória a preponderância do gênero 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 na Tabela 3 a seguir:

Tabela 3 - Percepção dos Respondentes

		Você tem interesse em receber o resultado da pesquisa		n=68	
				n	%
		Sim		53	78
		Não		15	22

Você considerou alguma pergunta constrangedora*	n=68		Você considerou o questionário cansativo*	n=68	
	n	%		n	%
1	40	59	1	23	34
2	7	10	2	11	16
3	9	13	3	15	22
4	5	8	4	9	13
5	7	10	5	10	15

*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.

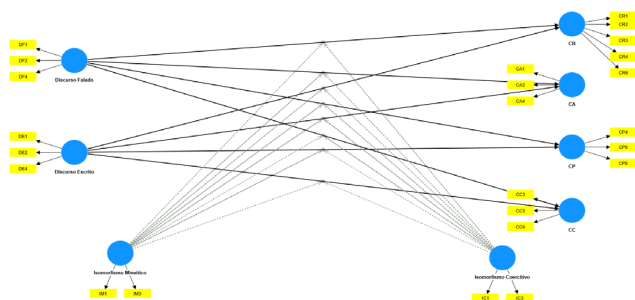
4.2 Discurso Organizacional

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 moderadores do modelo. Dessa forma, na Figura 3, apresenta-se o modelo proposto extraído do *Smart PLS3*.

Figura 3. 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 na 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 verificados 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 à 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 médias 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 cor-

relação 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 a 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; 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

Continuação...

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 relacionados ao discurso escrito (a segunda variável independente), foram con-

sideradas 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 às variáveis moderadoras do modelo de pesquisa e associadas 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 parcialmente 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 impostas pela rede (matriz) ou por órgão regulador e a construção desses controles não pode ser ajustados pela cooperativa de crédito pesquisada, dessa forma, especula-se que o discurso impulsiona o atingimento das metas controladas por esse sistema de controle de resultado, cumprindo seu papel de influenciar o 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, aventta-se a possibilidade de que a rede da qual a cooperativa singular faz parte confere pouca oportunidade para que sejam efetuados ajustes nestes controles. 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 às hipóteses H1b-H1c-H1d e H2b-H2d foram aceitas, e os resultados 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 se trata 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 às necessidades organizacionais são consideradas características positivas do sistema de controle de gestão.

A hipótese H2c foi rejeitada, essa 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 pôde ser aceita. Como se trata 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 preza pela imposição da cultura sistêmica, deve haver pouca margem para os gestores realmente interferirem 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 características 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).

Constatou-se, neste estudo, não foi constatado que essas duas variáveis moderadoras do modelo de pesquisa, influenciassem positivamente a institucionalização do ajuste de nenhum dos quatro tipos de controles de gestão tratados neste estudo.

Dessa 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 atua 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 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 do Tabela 7 – *Path Coefficients* – deste trabalho, em que se apurou 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* elevado 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) foi utilizado 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 apresentados 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 de 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 às 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 (dezesesseis) hipóteses de pesquisa atreladas às 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 de 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 na 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. Dessa 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, construído e instrumento de pesquisa próprio, que podem ser replicados em outros estudos, tanto em outras cooperativas de crédito para validar ou refutar os resultados encontrados neste trabalho, como em outras atividades econômicas, 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:

separação conceitual do discurso organizacional em duas partes distintas (discurso falado e discurso escrito), desta forma, a influência medida pelo modelo de pesquisa apresenta maior impacto

de influência para o alcance dos objetivos do ajuste;

- promover a segmentação do sistema de controle de gestão em quatro (4) subsistemas: sistema de resultado; ação; pessoal e cultural, desta forma, é possível identificar de forma mais clara o efeito que esses dois tipos de discurso exercem sobre esses controles;
- 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 a mudança;
- 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 à 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.

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:

- Podem ser realizados 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;
- Podem ser realizadas, 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
- Além dos aspectos do discurso, também podem ser objeto de análise 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 contínua, que seus colaboradores entendam o que a gestão espera deles e assim tenham ações positivas para que a entrega de resultados, tão necessária e sua perpetuidade sejam alcançados via apresentação de alto desempenho e comprometimento com o trabalho.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, Margaret A.; BROWNELL, Peter. Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, v. 22, n. 3-4, p. 233-248, 1997.
- ACKOFF, R. L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: LTC, 1982.
- ANDRIES, P.; EBACKERE, K. **Adaptation and performance in new businesses understanding the moderating effects of independence and industry**. *Small Business Economics*, v. 29, n. 1-2, p. 81-99, 2007.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANTHONY, R. N. **Management Planning and Control Systems A Framework for Analysis**. Harvard Business School, 1965.
- BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. **Institutionalization and Structuration Studying the Links between Action and Institution**. *Organization Studies*, v. 18, n. 1, p. 93-117, 1997.

- BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **The Social Construction of Reality A Treatise in the Sociology of Knowledge**. Doubleday & Company, 1966.
- BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. **Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina**. Organizações & Sociedade, v. 15, n. 46, p. 153-174, 2008.
- BOLAND JR., R. J. **Accounting and the interpretative act**. Accounting, Organization and Society, v. 18, n. 2, 1993.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. **Conceptualizing management accounting change an institutional framework**. Management Accounting Research, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.
- BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R. W. **Trust for accounting and accounting for trust**. Management Accounting Research, v. 17, n. 1, p. 11-41, 2006.
- CHENHALL, R. **Management control systems design within its organizational context findings from contingency-based research and directions for the future**. Accounting, Organizations and Society, v. 28, p. 127-168, 2003.
- CODES, A. L. M. **Modelagem de equações estruturais: um método para a análise de fenômenos complexos**. Caderno CRH, v. 18, n. 45, p. 471-484, 2005.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W. **An Institutional Perspective on the Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category**. Administrative Science Quarterly, v. 33, n. 4, p. 562-587, 1988.
- CROZATTI, J. **Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização**. Contexto, Porto Alegre, v. 3, n. 5, 2º semestre, 2003.
- DAMBRIM, C.; SAMUEL, D. **Control and change analysing the process of institutionalization**. Management Accounting Research, v. 18, 2007.
- DELLA GIUSTINA, K. A. **Efeito do Isomorfismo Institucional no desenho dos sistemas de controle gerencial**. 2020. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, 2020.
- ESTRADA, R. J. S.; ALMEIDA, M. I. R.; [AUTOR]. **A eficiência e a eficácia da gestão estratégica: do planejamento estratégico à mudança organizacional**. Revista de Ciências da Administração, v. 9, n. 19, p. 147-178, 2007.
- FAIRCLOUGH, N. **Discurso e mudança social**. Coordenação, tradução, revisão técnica e prefácio de I. Magalhães. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2001.
- FONSECA, V. S. da; MACHADO DA SILVA, C. L. **Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição**. Organizações & Sociedade, v. 9, n. 25, p. 93-109, 2002.
- FORNELL, C.; LARCKER, D. F. **Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error**. Journal of Marketing Research, v. 18, n. 1, p. 39-50, 1981.
- GUERREIRO, R. **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, 2004.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. **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, 2004.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. **O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional**. Organizações & Sociedade, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005.
- HAIR, J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- HAIR, J. F.; HULT, G. T. M.; RINGLE, C.; SARSTEDT, M. **A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)**. Thousand Oaks: Sage Publications, 2016.
- HENSELER, J.; RINGLE, C. M.; SINKOVICS, R. R. **The use of partial least squares path modeling in international marketing**. In: **New challenges to international marketing**, MARKETING. p. 277-319, 2009.
- ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. **Assessing empirical research in managerial accounting A value-based management perspective**. Journal of Accounting and Economics, v. 32, p. 349-410, 2001.
- KLINE, R. B. **Software review Software programs for structural equation modeling Amos, EQS, and LISREL**. Journal of Psychoeducational Assessment, v. 16, n. 4, p. 343-364, 1998.

- LANT, T.; MEZIAS, S. **An organizational learning model of convergence and reorientation**. *Organization Science*, v. 3 , n. 1, p. 47-71, 1992.
- LAVARDA, C. E. F.; POPIK, F. **Contradições institucionais, práxis e mudança do controle gerencial: estudo de caso em uma cooperativa**. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 9 , n. 2 , p. 119-140, 2016.
- MACINTOSH, N. B. **Accounting, accountants, and accountability** *Poststructuralist positions*. London: Routledge, 2002.
- MALLMANN, C. **Sistemas de controle gerencial nas cooperativas de crédito: Estudo de casos**. 2018. Dissertação de mestrado, Universidade do Grande Rio "Prof. José de Souza Herdy", 2018.
- ALMI, T.; BROWN, D. A. **Management control systems as a package—Opportunities, challenges, and research directions**. *Management Accounting Research*, v. 19 , n. 4 , p. 287-300, 2008.
- MARCH, J. **Footnotes to organizational change**. *Administrative Science Quarterly*, v. 26 , n. 4 , p. 563-577, 1981.
- MATTHEWS, P. H. **The concise Oxford dictionary of linguistics**. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2007.
- MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management control systems** *Performance measurement, evaluation and incentives*. Harlow: Financial Times Prentice Hall, 2007.
- OTLEY, D. **Performance management** *A framework for management control systems research*. *Management Accounting Research*, v. 10, p. 363-382, 1999.
- PHILLIPS, N.; LAWRENCE, T.; HARDY, C. **Discussing "Discourse and Institutions"** *A Reply to Lok and Willmott*. *The Academy of Management Review*, v. 31, p. 477-480, 2006.
- PHILLIPS, N.; HARDY, C. **Discourse analysis** *Investigating process of social construction*. London: Sage Publications, 2002.
- PORTER, M. E. **O que é estratégia?** In: PORTER, M. E. (org.). *Competição = on competition: Estratégias competitivas essenciais*. Rio de Janeiro: Campus, 1985. p. 46-82.
- REIS, L. G. dos. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial** Um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional. 2008. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- RINGLE, C. M.; DA SILVA, D.; BIDO, D. de S. **Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS**. *Revista Brasileira de Marketing*, v. 13 , n. 2 , p. 56-73, 2014.
- RITTA, C. O.; LAVARDA, C. E. F. **Aspectos da Produção Científica sobre Controle Gerencial**. *Revista de Administração Faces Journal*, v. 16, p. 105-124, 2016.
- SCAPENS, R. W. **Never mind the gap** *Towards an institutional perspective on management accounting practice*. *Management Accounting Research*, v. 5, p. 301-321, 1994.
- SEO, M.; CREED, D. W. E. **Institutional contradictions, praxis, and institutional change** *A dialectical perspective*. *The Academy of Management Review*, v. 27 , n. 2 , p. 222-247, 2002.
- SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- TOLBERT, P.; ZUCKER, L. **A institucionalização da teoria institucional**. In: BECKER, C. B.; SCOTT, R. R.; VAN, M. N. B. (org.). *Handbook de estudos organizacionais*. v. 1, p. 196-219, 1999.
- WANDERLEY, C.; SOEIRO, T. **Institutional contradiction and the balanced scorecard** *A case of unsuccessful change*. *Revista Universo Contábil*, v. 14 , n. 3 , p. 45-65, 2016.
- ZUNDEL, M.; HOLT, R.; POPP, A. **Usando a história na criação da identidade organizacional**. *Gestão e História Organizacional*, v. 11 , n. 2 , p. 211-235, 2016.