



## A percepção do *controller* sobre os fatores de resistência à mudança dentro dos escritórios de contabilidade

### RESUMO

Esta pesquisa objetiva verificar como são percebidas as resistências à mudança nos escritórios de contabilidade por parte do *controller* ou da pessoa que desempenha essa função nestas organizações. No referencial teórico foram abordados os seguintes tópicos no estudo: as organizações e o seu processo de mudança; fatores de resistência à mudança; a contabilidade gerencial e a percepção do *controller*, abrangendo os seguintes níveis: organizacional, funcional, grupal e individual. A análise combina vertentes institucional e organizacional, aplicadas a este estudo de caso. A pesquisa foi realizada nos escritórios de contabilidade localizados na região Metropolitana do Recife (RMR). Metodologicamente, foi feito um estudo descritivo-exploratório, sendo que a coleta dos dados ocorreu por meio de levantamento (*survey*), com um questionário de 38 questões, cujas respostas foram agrupadas segundo a escala *Likert*. Para se obter um ambiente organizacional homogêneo possível dentre os respondentes, procurou alinhar àqueles que tinham características mais ou menos semelhantes, que representassem algumas particularidades. Dos 78 escritórios de contabilidade identificados na RMR, trabalhou-se com 16 respondentes. Como resultado, observou-se que as diferentes formas de resistência à mudança nos níveis organizacional, funcional e grupal constituem espaços de manifestação mais perceptível à gerência, que na figura do *controller*, precisa dedicar maior atenção e avaliação do que propriamente no nível do indivíduo. Embora a pesquisa não tenha aprofundado essas questões, cabe reconhecer a contribuição dada pelo trabalho, entendendo-se que as concordâncias totais ou parciais às possibilidades de mudança merecem ser consideradas para se evitar ou minimizar reações contrárias aos processos de mudanças dentro das organizações.

**Palavra-chave:** Resistência. Mudança. *Controller*. Escritório de contabilidade.

### 1. INTRODUÇÃO

Nas organizações, a demanda por informações acontece constantemente. Com isso, as mudanças para atender da melhor maneira possível essas solicitações são necessárias, sejam àquelas que ocorrem nos diferentes sistemas existentes sejam às que se observa nas relações entre as pessoas. Nesse contexto, o atual ambiente faz com que as organizações busquem maior competitividade, acarretando assim, novos modelos gerenciais e mudanças nos velhos hábitos e rotinas existentes (Reis, 2011). Assim, constata-se que tais mudanças envolvem esforços pessoais ou grupais, isto é, de modo individual ou coletivamente, com a ocorrência natural de resistência ou mesmo a inércia, do nível micro ao macro-organizacional (George & Jones, 2001).

Por isso, Tolbert e Zucker (1999) argumentam que dentro das mudanças que possam surgir, deve-se ficar atento aos componentes que formam a estrutura de todo o sistema e suas conexões, como também, o sistema social dependente da estrutura na qual se encontra visando à harmonia entre eles. A mudança, por sua vez, vai acontecer nesse processo de interação entre os diferentes sistemas no momento de alterações dos hábitos, ou na sua forma de aplicação do controle organizacional, de que pode resultar novas formas de rotinas e processos na busca por melhorias continuadas nas organizações (Dillard, Rigsby & Goodman, 2004).



Segundo Hassan (2005), no pensamento da teoria institucional, as organizações compartilham em seu ambiente mais amplo, condutas comportamentais tidas como aceitáveis para vários elementos que o compõem, sabendo-se da possibilidade de adotar-se segundo a conformidade institucional ou o alcance de legitimação pelos seus instituintes. Para Caliman *et al.*, (2016), a forma de entender as particularidades de uma organização é fundamental para auxiliar a tomada de decisão dos gestores, pois, quase sempre todos os processos podem ser afetados conforme a decisão que for tomada. Para ser legitimado, um construto organizacional dentro de uma dada esfera social começa por seu estabelecimento cultural, podendo vir a ser objeto de isomorfismo por parte de outras organizações que tenham interesse em adotá-lo, levando a sua difusão (Hassan & Vosselman, 2010).

Para Dambrin, Lambert e Sponem (2007), mudanças que aparecem na gestão da contabilidade, nem sempre modificam absolutamente as rotinas praticadas diariamente. Contudo, a institucionalização da mudança não pode ser concretizada, enquanto os conceitos e técnicas utilizados não estiverem adequados à cultura organizacional e serem aceitas por todos. As mudanças que ocorrem dentro das organizações, sejam de maneira formal ou informal, devem deixar claro o papel da gestão contábil colocada em prática, na busca por maior estabilidade entre as pessoas envolvidas (Lukka, 2007).

Conforme Chenhall (2006), a contabilidade gerencial pode ser descrita como um conjunto de atividades relacionadas às práticas como o orçamento ou métodos de custeio, enquanto o sistema de contabilidade gerencial consiste no uso sistemático desses artefatos de modo a possibilitar o alcance de seus objetivos. Por isso, a função gerencial, como a do *controller* passa a ter destaque na formulação de estratégias dentro de várias áreas da organização, com base no fornecimento de informações que apenas essa sua função consegue produzir, mantendo em vigor o controle adotado (Callado & Amorim, 2017).

O estudo aqui apresentado combina os aportes da teoria institucional, em face da relação com mudanças organizacionais ocorridas e que enfrentam os naturais fatores de resistência, os quais dificultam determinadas práticas dentro das organizações. Para tanto, o trabalho realizado volta-se para o olhar dos gestores, na função de *controller*, considerando o comportamental dos funcionários quando novas rotinas são adotadas.

Diante disso, a pesquisa objetiva verificar como são percebidas as resistências à mudança no ambiente organizacional, segundo a percepção do *controller* ou a pessoa que desempenha essa função em escritórios de contabilidade. Como sugerido por Jones (2004), as mudanças podem ser impulsionadas por forças globais, competitivas, políticas, econômicas, demográficas, éticas e sociais, as quais provocam impacto em uma organização, sendo esperado que a gestão saiba reconhecer a natureza dessas forças e atuar sobre elas.

O autor comenta que a principal explicação para o declínio de uma organização remete, quase sempre, à sua incapacidade de promover mudanças em seu ambiente, seja mantendo-se inerte ou preservando seu *status quo*. Jones (2004) adverte que a resistência à mudança reduz a eficácia de uma organização e reduz suas chances de sobrevivência, desde o nível macro até o nível micro (organizacional, funcional, grupal, individual). É papel do gerente avaliar se a mudança em quaisquer um desses níveis é necessária e usar sistematicamente seu poder para que a organização esteja sintonizada com a necessidade de introduzir inovações ou, até mesmo, explorar e desenvolver suas capacidades de adaptação à mudança.

Nessa discussão se encontra implícita a competência dos gerentes em compreender a diversidade da natureza humana e recorrer à sua experiência para superar os impedimentos que podem surgir por parte das pessoas, associados às mudanças no ambiente de trabalho. Destaca-se, então, a importância da visão da gerência para captar a necessidade de intervenção perante as



pressões para mudar e lidar com a reação das pessoas nesse dado contexto. Assim, este artigo objetiva verificar como são percebidas as resistências à mudança nos escritórios de contabilidade por parte do *controller* ou da pessoa que desempenha essa função nestas organizações.

A escolha pelos escritórios de contabilidade levou em consideração as constantes mudanças que ocorrem nas normas e leis, ou mesmo no estilo de gestão, que causam impacto direto nas atividades, comportamentos e processos nesse ambiente de trabalho, podendo trazer algum tipo de resistências por parte dos funcionários. A pesquisa foi realizada nos escritórios de contabilidade localizados na região Metropolitana do Recife (RMR), abrangendo Recife, Olinda e Jaboatão dos Guararapes, por serem municípios representativos da grande concentração geográfica desse tipo de estabelecimento, além da própria proximidade existentes entre eles e as possíveis influências que sofrem no acontecimento das mudanças.

O artigo foi construído em cinco tópicos, considerando-se esta introdução, seguida pelo referencial teórico, pela metodologia, pela análise dos resultados e, por fim, pelas conclusões a que se chegou.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 As organizações e o seu processo de mudança**

Em termos conceituais, o campo organizacional constitui o cenário natural do estudo da teoria institucional por representar um elo intermediário entre a organização e a sociedade, ou seja, constitui o espaço no qual processos, expectativas e práticas são socialmente construídos, bem como se tornam compartilhados e reproduzidos (Scott, 1995).

Burns e Scapens (2000) descrevem ainda, que o campo institucional, juntamente com o campo das ações, possibilita sua modelagem, conforme sua influência acumulada ao longo do tempo, permitindo que os processos de mudança ocorram de forma cumulativa e sejam conduzidos por meio de regras e rotinas executados nas organizações. Deve-se reconhecer também que uma mudança organizacional pode acontecer de forma não intencional, sem o propósito de alcançar determinado objetivo (Guerreiro *et al.*, 2005).

De acordo com Castel e Friedberg (2010), a mudança institucional e organizacional pode ser descrita como um processo de adaptação das organizações e agentes diante de forças impessoais com características próprias que surgem da sociedade, setores institucionais e campos organizacionais, sendo essas forças um processo natural com os quais os atores se defrontam. A institucionalização desses processos, comumente, tem início sempre que há uma tipificação mútua entre ações habituais por seus agentes. Isso implica dizer que, qualquer uma dessas tipificações se torna uma instituição, contribuindo para que ações habituais nessa esfera da vida organizacional sejam compartilhadas, desde grupos sociais atuando de maneira coletiva até determinadas ações individuais tipificadas pela própria instituição por seus agentes (Berger & Luckman, 2004).

Segundo Hodgson (2006), um hábito é uma característica retratada no desenvolvimento de comportamentos ou pensamentos que foram anteriormente adotados. O hábito possui a função de manter o comportamento através das regras estabelecidas, por isso, ao criar características que restringem ou determinam comportamentos individuais, as instituições têm o poder de moldar as capacidades e o comportamento dos agentes de maneira fundamental. Com isso, toda atividade realizada pelo homem está sujeita ao hábito, o qual quando se torna rotineira e repetitiva acaba gerando um padrão necessário ao ordenamento da institucionalização (Berger & Luckman, 2004).

Em meio a esse processo institucional, Meyer e Rowan (1977) argumentam que, tanto a eficiência como a conformidade são antecessoras da legitimidade, especialmente servindo para que sejam conhecidas formas pelas quais a capacidade de determinadas organizações se adequem aos condicionantes dessa nova situação, contando com uma liderança perspicaz. Deste modo, as mudanças nas estruturas organizacionais passam a estar menos voltadas para competição ou



eficiência, desde que consigam alcançar maior similaridade haja vista as outras organizações, sem se tornarem mais eficientes de fato (DiMaggio & Powell, 2005).

De acordo com Khun (1970), o momento das mudanças organizacionais pode ser equivalente a tudo aquilo que ocorre no desenvolvimento de estruturas organizacionais direcionadas, sobretudo, ao modo como acontece o processo de transformação dos paradigmas. Isso pode ser visto na prática que resulta de mudanças pelas quais as organizações passam, entendidas tanto como mudanças evolucionárias como revolucionárias. Jones (2004) descreve as mudanças evolucionárias como algo que ocorre de forma mais suave e vai gradualmente transfigurando as mudanças nas organizações em sua estrutura, com o objetivo de trazer melhores ajustes que se sucedem no ambiente, sem causar um impacto extremo ou repentino. Por outro lado, as mudanças revolucionárias são constituídas através de uma reformulação dos paradigmas que aparecem por diversos fatores ambientais, como irregularidades, anomalias e crises que mudam, de forma drástica e repentina, toda estrutura organizacional envolvida, necessitando que esse tipo de transformação seja logo implementado, para resolver o problema gerado (Shortridge & Smith, 2009).

Para Tolbert e Zucker (1999), cada componente estrutural dentro da organização deve estar relacionado com os demais, tendo em vista que essas partes vão gerar um sistema estrutural unificado, pois quando um componente sofre algum tipo de mudança os outros precisarão também se adaptar a essa nova realidade. Diante desse fato, as organizações que conseguem introduzir esses procedimentos adquiridos de forma racional, que já estão institucionalizados no meio social, conseguem uma maior continuidade e manutenção comparada às outras organizações e, conseqüentemente, adquirem na vida prática maior legitimidade (Meyer & Rowman, 1977).

Segundo Dambrin *et al.* (2007), o processo de objetivação da institucionalização referente a mudança pode ocorrer mesmo quando ideias, discursos e técnicas organizacionais são incoerentes, razão pela qual o lado subjetivo da institucionalização possuirá dificuldades. Mas, em sua generalidade, para que a institucionalização no processo de mudança ocorra, torna-se necessário que existam regras, rotinas e hábitos. Assim, será possível haver uma maior aceitação por parte dos agentes envolvidos com esse processo de mudança e reestruturação organizacional (Tolbert & Zucker, 1999).

Indivíduos e organizações desempenham um papel importante nos campos organizacionais e na reprodução contínua das instituições (Berger & Luckmann, 2004), nos quais se observa relacionamentos estreitamente ligados à realidade social. Por seu turno, a legitimação exerce a função de tornar realizável objetivamente e aceitável, subjetivamente, a objetivação das mudanças organizacionais. As organizações institucionalizadas, por sua vez, aderem as estruturas e procedimentos que são coletivamente aceitos em seu ambiente social e cultural, fazendo isso para obter legitimidade e manter os recursos que são fundamentais para sua sobrevivência (Ribeiro & Scapens, 2006).

Greenwood, Hinings e Suddaby (2002) traçaram sete estágios relacionados as mudanças institucionais, que são seguidos na seguinte ordem: (1) abalos sociais das práticas estabelecidas; (2) desinstitucionalização; (3) preinstitucionalização; (4) teorização; (5) difusão; (6) reinstitucionalização; por fim, (7) modas e modismos organizacionais (quando não houver uma institucionalização concreta). Diante disso, é possível afirmar que a própria teoria institucional não é antagônica à mudança no processo, sendo possível perceber uma concordância relacionada ao processo de isomorfismo, indicando uma clara mudança de uma característica para outra (Greenwood *et al.*, 2002).

Sob essa ótica, DiMaggio e Powell (2005) identificaram três mecanismos que conduzem os processos de mudanças institucionais através do isomorfismo (coercitivo, mimético e normativo). O isomorfismo coercitivo, ocorre devido às pressões formais e informais sofridas pelas organizações



de forma coercitivas ou persuasivas, que circunstanciam uma mudança para se adaptarem ao contexto organizacional (DiMaggio & Powell, 2005; Oyadomari *et al.*, 2008). O isomorfismo mimético, segundo Scott (1995), constitui a forma que conduz as organizações a reproduzirem outras organizações, criando com isso, um padrão idêntico por motivos de incertezas. Por fim, o isomorfismo normativo, decorre das pressões profissionais pela criação de regras e normas institucionais, atuando para orientação do modelo mais apropriado, que a organização deve seguir e possibilitar uma harmonia entre as organizações (Hassan, 2005). Entretanto, isso nem sempre é factível, cabendo discorrer sobre a temática da resistência à mudança.

## 2.2 Fatores de resistência à mudança organizacional

Resistência, no ponto de vista organizacional, é um conceito que pode ser aplicado por gerentes ao comportamento notado nos demais membros da organização, envolvidos no processo de transformação institucional, que demonstram não estar dispostos a aceitar ou ajudar a implementar uma mudança organizacional (Coghlan, 1993).

De acordo com Oreg (2006), a existência de resistência à mudança pode ser avaliada como um traço de personalidade estável, comum em cada indivíduo, sendo perceptível observar, que pessoas possuidoras desse tipo de personalidade são menos predispostas a aderir às mudanças organizacionais voluntariamente, e quando essas mudanças são impostas, são mais propensas a demonstrar aspectos emocionais negativos. O processo de mudança acarreta uma série de incertezas, nos quais, tendem a comprometer os indivíduos psicologicamente, provocando diversos sentimentos que podem criar barreiras de resistência dentro das organizações (Freires *et al.*, 2014).

Já na pesquisa de Marques *et al.*, (2014), os fatores de resistência estudados foram cinco: indecisão e inclusão; ameaça ao convívio social; pressão do grupo; consistência organizacional; e experiências prévias. Os autores argumentam que deve existir certo cuidado no processo de mudança organizacional, na tentativa de diminuir os fatores de resistência, em que a gestão estratégica deve dar maior atenção aos aspectos individuais das pessoas que estão interagindo com esse processo, para poder conduzi-lo da melhor forma possível.

Conforme Vincenzi *et al.*, (2016), identificar determinadas atitudes ou sentimentos característicos das expressões de resistência, torna-se algo importante para os gestores buscarem soluções, visando a evitar ou amenizar os possíveis problemas que o processo de mudança organizacional venha a sofrer, colaborando para o sucesso de sua aceitação. Por isso, a forma como os funcionários agem em relação à mudança, produz um componente fundamental que pode determinar se os esforços de mudança em uma organização culminarão em processos bem-sucedidos ou fracassarão, dependendo do foco, persistência e esforço dos funcionários com atitudes positivas assumidas em relação à mudança. Assim, é provável que facilitem a implementação da iniciativa de mudança (Elias, 2009; Bortolotti, Souza Junior & Andrade, 2011).

Apesar de haver tal esforço para se compreender determinadas mudanças, Bortolotti (2010) e Baptista (2017) fazem o seguinte alerta, a resistência das pessoas é o produto do medo fomentado pelas alterações e incertezas geradas, as quais podem gerar diversos tipos de resistências dentro da organização. A mudança organizacional pode ser vista também, como o processo pelo qual, a organização passa do estado atual para um futuro desejado, tentando aumentar sua eficácia, de sorte que os tipos de resistências à mudança podem surgir no nível organizacional, funcional, grupal e individual (Jones, 2004), conforme pode ser visto na Tabela 1.

**Tabela 1 – Tipos de Resistência segundo níveis de abrangência**

Resistências	Descrição
Nível Organizacional	Estrutura mecanicista - possui em sua característica maior resistência à mudança, devido ao alto grau de controle pelos níveis hierárquicos, centralização e padronização, e tudo isso pode gerar dificuldade na busca por novos processos, ao contrário das organizações com estrutura mais orgânica pela sua flexibilidade.



	<p>Cultura organizacional - formada por valores e normas. Isso cria regras de relacionamento entre as pessoas dentro da organização que predizem a forma comportamental dos envolvidos. Quando esses valores e normas são interrompidos por algum tipo de mudança afetando o comportamento ou a rotina já estabelecida pode gerar resistência.</p> <p>Certas normas e regras são tão fortes dentro de uma organização, que os gestores precisam criar novas estratégias, para evitar que as mudanças afetem as relações dentro da organização.</p>
Nível Funcional	<p>Diferença na orientação funcional - também é uma forma de resistência, em que os indivíduos enxergam a origem de um problema, apenas no seu próprio ponto de vista. Isso aumenta a inércia e faz a organização gastar tempo, na tentativa de resolver o problema antes mesmo de ele acontecer.</p> <p>Disputa por poder - pode causar conflito dentro da organização, quando a mudança beneficia a um indivíduo ou determinado setor em detrimento do outro, causando resistência para que esse tipo de mudança não tenha continuidade, gerando esse atrito entre os envolvidos.</p>
Nível Grupal	<p>Normas formais - são desenvolvidas dentro dos grupos de modo consistente, que molda o comportamento, determinando suas apropriações e interação entre grupos. Ao ocorrer mudanças nas tarefas e regras de relacionamentos envolvendo esses grupos, os membros afetados podem manifestar resistência.</p> <p>Nível de coesão - pode criar influência no desempenho do grupo, quando esse nível é muito elevado, acaba reduzindo o desempenho, sufocando as tentativas de mudança ou adaptação.</p> <p>Pensamento em grupo (<i>Groupthink</i>) - ocorre em grupos que disseminam informações para chegar a acordos coletivos, com a intenção de influenciar o comportamento de seus membros, criando resistências às mudanças.</p>
Nível Individual	<p>Incertezas e inseguranças – assim referidas em face de resultados relacionados às mudanças que podem surgir de diversas formas, como o recebimento de novas tarefas e possível perda do emprego. Causa inércia, lentidão, atraso e falta de cooperação na tentativa de impedir o processo de mudança na organização.</p> <p>Percepção seletiva das informações - atua como a visão consistente que o indivíduo tem em relação à organização. Assim, quando ocorre uma mudança seu foco se volta apenas para avaliar como essa mudança irá impactar nas suas atividades ou no seu setor, e ao perceber poucos benefícios acaba criando resistência.</p> <p>Hábitos = possuem uma tendência difícil de ser mudado, pois os indivíduos preferem ações e atividades já conhecidas, dificultando a adoção de novas rotinas e mudanças em seus comportamentos habituais.</p>

Fonte: Adaptado de Jones (2004)

Conforme Wrubel, Toigo e Lavarda (2014), os fatos conceituados na teoria institucional, para compreensão dos fenômenos organizacionais, são importantes para o entendimento de como as atividades e rotinas praticadas pela empresa possuem uma relação direta com a estrutura da organização e em especial a contabilidade. Assim, uma vez introduzida, uma institucionalização terá concretizado um conjunto de regras e valores que são de fato enraizados dentro da organização e julgados como aceitos pelos indivíduos, sobrepujando em um determinado cenário social e que agora estão pressupostos na determinação dos comportamentos organizacionais ou individuais (Ribeiro & Scapens, 2006). A próxima seção focaliza a figura gerencial central para a análise das resistências às mudanças.

### 2.3 A contabilidade gerencial e a percepção do *Controller* relacionada às mudanças

O ambiente empresarial competitivo direciona a empresa para uma constante evolução na busca por melhores modelos de negócio, fazendo com que ocorram mudanças que afetam tanto as estruturas quanto os indivíduos, ou seja, todos os ambientes são afetados por essas mudanças, inclusive a contabilidade gerencial (Guerreiro, Pereira & Rezende, 2006).

Peccei, Giangreco e Sebastiano (2011) argumentam que os processos de mudanças nas organizações podem conceber uma maior interação entre os gestores e a força de trabalho, não sendo necessariamente tais mudanças uma fonte de problemas de gerenciamento, podendo realmente surgir oportunidades para que haja um maior comprometimento de todos. Por possuírem processos institucionalizados e comumente legitimados pela sociedade, as profissões oferecem



modos incrivelmente úteis para que haja um entendimento dos processos de mudança institucional (Bévort & Suddaby, 2016).

Segundo Hodgson (2006) é possível verificar que existem instituições sensíveis e insensíveis, relacionados ao comportamento de seus agentes. As instituições sensíveis procuram estabelecer um equilíbrio entre as preferências de seus agentes, devido as suas personalidades variadas, permitindo alterações na instituição de forma mais viável. Nas instituições insensíveis, os agentes são direcionados de forma impositiva e sem muitas opções de escolha.

Guerreiro *et al.*, (2005) afirmam que o ambiente institucional é formado por diversas regras, rotinas e normas que são praticadas e aceitas pelos indivíduos, devido a sua legitimidade. Seguindo a linha de pensamento de que, as práticas e o sistema de contabilidade gerencial constituem regras e rotinas organizacionais, o processo de rotinização dessas regras anteriormente criadas pode sofrer modificações, ao passo que, o grupo localiza maneiras mutuamente aceitáveis de implementá-las, seja pela própria resistência existente ou por circunstâncias específicas dentro da organização (Cruz, Major & Scapens, 2009; Burns & Scapens, 2000).

De acordo com Lapsley e Pallot (2000), o processo de busca para adotar novos modelos de gestão contábil pode causar alterações dentro do comportamento dos indivíduos, permitindo transparecer o grau de flexibilização organizacional, na adoção das novas ferramentas. Por isso, a organização precisa estar ciente das barreiras (sociais, culturais, administrativas e etc.) que podem existir na aplicação de um novo modelo contábil, considerando que as resistências que surgirem podem dificultar esse processo (Fuertes, 2008).

Assim, conforme Carruthers (1995), as profissões estão associadas principalmente ao isomorfismo normativo, pois cada membro organizacional em sua profissão deve possuir conhecimentos técnicos especializados, visando a atuar em seu trabalho. Em função disso, seu relacionamento com os demais profissionais pode criar uma determinada influência na forma como as atividades serão executadas dentro da organização. Assim, toda a cadeia profissional tende a criar cada vez mais uma nova teorização, buscando alternativas baseadas em exemplos de outras organizações que foram bem-sucedidas, moldando-as com inovações específicas, para atender as necessidades de mudanças e promover sua difusão de forma aceitável (Greenwood *et al.*, 2002).

Nesse sentido, para Burns e Scapens (2000), a implementação de novas rotinas, quando estão em concordância com as que já existem dentro da contabilidade gerencial, parecem ser mais fáceis de se modificarem do que as mudanças que vão em sentido contrário a essas rotinas e instituições que já existem. Sendo assim, os atores individuais podem considerar que essas novas rotinas são admissíveis através de ações negociadas de conformidade. Profissionais voltados para área de contabilidade gerencial como *controllers*, contadores ou gerentes contábeis, devem ser os moldadores institucionais de novas práticas de controle e observação nas mudanças, que possam impactar nas atividades desempenhadas pelos demais indivíduos, pois, qualquer tipo de inovação contábil que venha surgir, dependerá da atitude desse tipo de profissional (Hassan & Vosselman, 2010).

Segundo Ribeiro *et al.*, (2008), a pessoa responsável pela função de *controller* dentro da organização, deve atuar no planejamento estratégico e servir de apoio à alta administração, além de auxiliar no controle das atividades e pessoas, bem como subsidiar o alcance das metas. No relato de Callado e Amorim (2017), as pessoas com o perfil de papel de *controller* possuem funções variadas, podendo com isso, ser o responsável pela contabilidade e adquirir competências de negócios, sociais e técnicas, que vão além de relatórios financeiros. Quando se relaciona a função do *controller* às competências sociais, é perceptível, claramente, sua interação com as pessoas de diversas estruturas da organização, seja divulgando novos processos e rotinas, ou mesmo, avaliando comportamentos (Fleury & Fleury, 2004).



Para Vasconcelos e Oliveira (2016), o *controller* deve possuir o conhecimento adequado em sua área de atuação, pois, a sua percepção quanto aos fatos que ocorrem dentro da organização é muito importante, para que possa organizar e repassar os processos de melhoria de forma aberta, acerca do que a organização está desenvolvendo. Nesse aspecto, Callado e Amorim (2017) em seu artigo, pontuaram 61 competências do *controller*, podendo ser destacado nas competências sociais aspectos como a capacidade de adaptação às mudanças, de prever e solucionar conflitos entre as pessoas, de proporcionar cooperação dentro das equipes e etc.

Oyadomari (2008), ao tratar do desempenho organizacional, das competências e das tensões, evidenciou, que vários fatores produzem influência nas pessoas, afetando seu comportamento. No entanto, um bom controle gerencial dentro da organização pode contornar situações de resistência à mudança. O mais importante é ter a consciência de que a forma de atuação do *controller* está relacionada ao sistema de controle estabelecido socialmente, compondo hábitos e rotinas, que fornecem o modelo necessário para desempenhar seu papel entre os atores organizacionais (Aguiar & Guerreiro, 2008).

### 3. METODOLOGIA

#### 3.1. Métodos e técnicas

O estudo tem característica descritiva e exploratória, posto que se procurou trabalhar os conceitos e ideias mais relevantes, atuando em problemas mais específicos com a intenção de esclarecer os fatos levantados na pesquisa (Gil, 2008). Também foi possível apontar características e particularidades do objeto estudado com a utilização de métodos padronizados, o que facilitou a apuração dos dados (Gil, 2002). Diante disso, a pesquisa objetiva verificar como são percebidas as resistências à mudança nos escritórios de contabilidade por parte do *controller* ou da pessoa que desempenha essa função nestas organizações. Fez-se detalhamento envolvendo os níveis organizacional, funcional, grupal e individual (Jones, 2004).

O levantamento de dados ocorreu mediante a utilização de um *survey*, recorrendo-se à ferramenta eletrônica do “Formulários Google”, constando 38 questões elaboradas. O envio foi feito conforme a solicitação direcionada às pessoas que tinham o perfil associado ao problema pesquisado, com o propósito de obter conhecimento do comportamento e a opinião de determinado grupo através de um questionário (Prodanov & Freitas, 2013). Na elaboração do questionário procurou-se embasamento nos aspectos apontados por Jones (2004) na Tabela 1, acrescidos de adaptações oriundas das pesquisas de George e Jones (2001), Bortolotti (2010), Bortolotti *et al.* (2011), Almeida (2014) e Baptista (2017). Vide Tabela 2.

Tabela 2 – Conteúdo do questionário utilizado na pesquisa

Nível Organizacional	Questões
Estrutura	NO01. A estrutura formal de empresa cria regras de conduta no qual os funcionários já estão habituados a seguir, mas quando surge uma nova regra na empresa os funcionários tendem a resistir?
	NO02. As mudanças que ocasionam alterações nos padrões da organização podem comprometer a exclusividade de alguns grupos especializados, trazendo consequências como inércia, lentidão e falta de cooperação por parte desse grupo?
	NO03. Em uma estrutura organizacional cada setor possui seu espaço ou local. Quando a empresa passa por uma reorganização dos setores é possível notar que os funcionários demonstram resistência com a mudança do ambiente no qual eles já estão acostumados?
Cultura organizacional	NO04. Os valores culturais e as normas na organização auxiliam no comportamento dos funcionários. Caso eles deixem de existir, isso criará resistência dentro da empresa?
	NO05. Os funcionários demonstram estar abertos para novos tipos de cultura organizacional que possam aparecer?
	NO06. Na empresa, faz parte da cultura a implantação de mudanças, mesmo que exista resistência por parte dos funcionários?



	NO07. Os funcionários ou a cultura organizacional da empresa, de certo modo, impedem que aconteçam processos de mudanças?
	NO08. Quando a cultura organizacional, dentro da empresa, estimula a participação no processo de mudanças, isso ajuda a diminuir a resistência por parte dos funcionários?
Estratégias	NO09. As próprias normas e regras, quando já estão enraizadas, fazem com que a organização não adote processos de mudanças para evitar que exista algum tipo de resistência?
	NO10. A estratégia adotada pela empresa, para alcançar determinados objetivos, pode causar algum tipo de resistência, quando necessita criar mudanças nas rotinas e hábitos dos funcionários?
<b>Nível Funcional</b>	<b>Questões</b>
	NF01. Os funcionários demonstram sempre resistência quando os sistemas computacionais ( <i>softwares</i> ) são substituídos, ou alguma atualização que modifica esse sistema, fazendo com que gere mudanças também nas atividades dos funcionários?
	NF02. Os funcionários não estão abertos para aprender novas atividades, ou não demonstram interesse em evoluir na sua função, como uma forma de recusa à mudança?
Diferença na orientação funcional	NF03. Os novos processos relacionados com as mudanças nas atividades produzem falta de esforços, ou comportamentos restritos apenas às atividades básicas, podendo ser notado, como uma forma de resistência dentro da empresa para atrasar ou impedir a mudança?
	NF04. Durante os processos de mudanças relacionados às atividades operacionais do setor, o grau de resistência diminui quando a equipe recebe treinamento para poder se adaptar as novas rotinas?
	NF05. É possível caracterizar uma diminuição do ritmo de trabalho quando acontecem as mudanças, como uma forma de resistência aos novos processos?
	NF06. Mesmo havendo uma mudança implementada pela empresa, o funcionário continua a trabalhar do jeito antigo, não demonstrando interesse ao que foi estabelecido?
	NF07. Quando a empresa delega autoridade para determinado funcionário, que possa impactar em outro setor ou em outras pessoas do mesmo cargo, isso cria uma conturbação nas relações dentro da organização?
Disputas por poder	NF08. Os setores, quando perdem algum tipo de atribuição, tendem a resistir a essa mudança, pois acreditam que podem ser rebaixados, enfraquecidos ou extintos?
	NF09. O funcionário fica desmotivado ao perceber que uma pessoa ocupante da mesma função que a sua, criando impacto na maneira como desempenha suas funções, como uma forma de resistência passiva?
	NF10. Os funcionários demonstram cooperação quando a empresa pretender incorporar os processos de mudanças, independente de quem esteja no comando dessas mudanças?
<b>Nível Grupal</b>	<b>Questões</b>
	NG01. Um funcionário quando tenta mudar algum tipo de comportamento, ele acaba desistindo devido as normas do grupo, que terminam prevalecendo como forma de resistência restritiva?
Normas	NG02. Dentro dos grupos, existe a preferência de que sejam implantados processos já conhecidos, do que processos novos que ainda não foram realizados ainda em outros locais?
	NG03. Na empresa, as mudanças nas normas ou regras dentro dos setores, tendem a provocar expectativas exageradas e quando elas não são satisfatórias, diversas formas de resistência são identificadas?
	NG04. Fatores como baixo rendimento de produtividade e qualidade das atividades desempenhadas pelo grupo, estão relacionados como uma forma de resistência à mudança que não foi bem aceita, na tentativa de sufocar essa mudança?
Coesão	NG05. A coesão do grupo é um fator determinante para implantar processos de mudanças, mesmo na ausência de um líder respeitado?
	NG06. Um funcionário quando adere às mudanças acreditando que são vantajosas, ele pode ser convencido pelo grupo de que essas mudanças não produzirão benefícios?
	NG07. É possível perceber uma forma de resistência articulada por determinado grupo, na tentativa de criar influência com os outros membros, para que determinada mudança não seja implementada?
Pensamento em grupo ( <i>Groupthink</i> )	NG08. Na empresa, quando o grupo cria pensamentos negativos sobre as mudanças, isso produz uma forma de resistência que acaba influenciando os outros funcionários, fazendo com



	que não se comprometam com ela?
	NG09. Em um grupo que compartilha os mesmos ideais de mudança e divulgam essa vontade aos demais funcionários, haverá uma melhor aderência às mudanças pretendidas?
<b>Nível Individual</b>	<b>Questões</b>
Incerteza e inseguranças	NI01. A contratação de um novo funcionário cria certo tipo de incerteza ou insegurança, por parte de algum colaborador que ocupa o mesmo cargo, gerando resistências, tais como repassar alguma atividade e ensinar a utilizar o sistema, entre outros?
	NI02. As pessoas não aceitam as mudanças por entenderem que isso vai gerar incerteza de algo pela qual ainda não vivenciaram e possuem alta necessidade de estabilidade. Isso pode ser notado nos funcionários?
Percepção seletiva das informações	NI03. As pessoas selecionam as informações para não terem que mudar de opinião ou percepção. Nesse caso, o funcionário ao fazer esse tipo de seleção, seria pelo fato de não dar ouvidos a algum tipo de informação que possa ir contra suas crenças?
	NI04. Quando o funcionário percebe que a mudança vai lhe trazer poucos benefícios, ele cria resistência mesmo assim, porque essa mudança não atendeu as suas expectativas?
	NI05. A falta de clareza nas informações ou um mal entendimento das informações repassadas no momento de alguma mudança, faz com que o funcionário crie certo tipo de resistência, mesmo sem entender o que de fato vai acontecer?
	NI06. Na empresa é mais comum o funcionário criticar ou criar resistência às mudanças, do que tentar compreender ou buscar mais informações, para aceitar a implementação da mudança?
Hábitos	NI07. Normalmente, os hábitos são construídos por atividades já conhecidas ou programadas e se relacionam ao funcionário. A mudança nos hábitos possibilita algum tipo de resistência quando isso acontece?
	NI08. Novos contratados possuem facilidade em absorver os novos hábitos existentes dentro da empresa, sem resistência?
	NI09. Na empresa, o processo de transformação de velhos hábitos para criação de novos fica mais fácil quando é vivenciado pelo funcionário na prática?

**Fonte:** Adaptado de George e Jones (2001), Bortolotti (2010), Bortolotti *et al.* (2011), Almeida (2014) e Baptista (2017).

No conteúdo exposto pelo questionário, as opções de resposta foram associadas à escala do tipo *Likert*, com a intenção de identificar a frequência que as resistências às mudanças são externadas na percepção do *controller*, transcritas do seguinte modo: (1) concordo totalmente; (2) concordo parcialmente; (3) nem concordo, nem discordo; (4) discordo parcialmente; e (5) discordo totalmente. Essa escala foi associada aos tipos de resistência segundo níveis de abrangência propostos por Jones (2004) além de outros autores já mencionados anteriormente, compondo as 38 questões que foram elaboradas, conforme Tabela 1. O objetivo consistiu em identificar as frequências que apontassem que fatores têm maior influência na percepção dos *controllers*, ou das pessoas que possuem cargos de liderança, no momento que ocorrem as mudanças organizacionais.

Para o tratamento dos dados obtidos, adotou-se a análise de conteúdo. Procurou-se identificar no texto o significado do conteúdo estudado através de técnicas sistemáticas, para garantir a imparcialidade nos resultados alcançados (Chizzotti, 2006). Com isso, foi possível chegar aos resultados a serem apresentados mais a frente, bem como as conclusões, na intenção de atender ao objetivo formulado no trabalho.

### 3.2. Amostra da Pesquisa

No levantamento realizado na RMR identificou-se cerca de 78 escritórios de contabilidade localizados nos municípios do Recife, Olinda e Jaboatão dos Guararapes, obtendo-se retorno de apenas 16 empresas, de acordo com os *e-mails* que lhes foram encaminhados no mês de julho de 2019. Nas respostas analisadas, uma delas foi descartada por não se enquadrar no perfil delineado pela pesquisa. No final, trabalhou-se com 15 respostas válidas para análise dos resultados. Dessas respostas todos os respondentes ocupavam posição de liderança. No entanto, 81% dos respondentes afirmaram exercer a função de *controller* nos escritórios de contabilidade.



A escolha dos três municípios da RMR considerados os escritórios de contabilidade. A escolha do Recife, Olinda e Jaboatão dos Guararapes teve natureza operacional, pela acessibilidade garantida pela proximidade geográfica existente entre eles e as possíveis influências que sofrem no acontecimento das mudanças que surgem nesse tipo de atividade. Diante do exposto, a próxima seção aborda os resultados encontrados.

## 4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1. Características dos participantes

As características dos respondentes do estudo estão apresentadas conforme sua localidade, gênero, área de formação acadêmica, cargo que exerce na empresa e número de funcionários sob sua responsabilidade (Tabela 3).

**Tabela 3 – Características dos participantes da pesquisa**

Características	Descrição	Quantidade	Quantidade (%)
Localidade	Recife	11	73%
	Olinda	1	7%
	Jaboatão dos Guararapes	3	20%
Gênero	Masculino	12	80%
	Feminino	3	20%
Formação	Ciências Contábeis	15	100%
	Demais áreas	0	0%
Cargo	Coordenador Contábil	9	60%
	Gerente Contábil	4	26%
	Diretoria	1	7%
	Contador	1	7%
Nº de Funcionários sob responsabilidade	> 5 funcionários	7	47%
	5 a 10	5	33%
	11 a 30	3	20%
	<30 funcionários	0	0%

Fonte: Elaboração própria

Dessa forma, verifica-se que a maioria dos respondentes é oriunda do Recife (73%), enquanto que Olinda (7%) obteve o menor índice de respostas (apenas um escritório retornou o questionário). O gênero dos respondentes corresponde, respectivamente, a 80% masculino e 20% feminino, sendo que todos declararam possuir formação em ciências contábeis.

Dentre os cargos ocupados, a maioria dos respondentes possui o cargo de “Coordenador Contábil” (60%), seguidos pelos cargos “Gerente Contábil” (26%), “Diretoria” (7%) e “Contador” (7%). Cabe ressaltar que todos os pesquisados se encontram na posição de chefia, ou seja, têm funcionários sob sua responsabilidade, de acordo com os seguintes resultados: menos de cinco funcionários (47%), entre 5 a 10 funcionários (33%) e entre 11 a 30 funcionários (20%). Conforme esse critério, essas organizações podem ser consideradas de pequeno porte.

### 4.2. Análise dos níveis de resistência à mudança

A análise dos níveis de resistência considerou os quatro níveis apresentados na Tabela 1, em interação com as 38 questões que constam no Tabela 2. Portanto, os aspectos que serão considerados de acordo com as respostas coletadas nesse contexto, trataram os resultados das seguintes formas: 1 – nível organizacional, serão avaliadas as frequências de resistência na (a) estrutura, (b) cultura organizacional e (c) estratégia; 2 – nível funcional, serão avaliadas as frequências de resistência na (a) orientação funcional e (b) disputas por poder; 3 – nível grupal, serão avaliadas as frequências de resistências nas (a) normas, (b) coesão e (c) pensamento em grupo; 4 – nível individual, serão avaliadas as frequências de resistência na (a) incerteza e insegurança, (b) seleção das informações e (c) hábitos, dispostas na Tabela 4.

**Tabela 4 – Nível Organizacional**



Resistência/Frequência	Concorda Totalm.	Concorda Parcialm.	NCND	Discorda Parcialm.	Discorda Totalm.
NO01	3	7	1	2	2
NO02	3	8	1	3	0
NO03	8	3	0	3	1
<b>Estrutura (%)</b>	<b>31%</b>	<b>40%</b>	<b>4%</b>	<b>18%</b>	<b>7%</b>
NO04	5	4	0	5	1
NO05	3	5	2	1	4
NO06	3	7	0	3	2
NO07	5	4	1	4	1
NO08	3	5	1	5	1
<b>Cultura Organizacional (%)</b>	<b>25%</b>	<b>33%</b>	<b>5%</b>	<b>24%</b>	<b>12%</b>
NO09	1	4	1	5	4
NO10	7	3	1	0	4
<b>Estratégia (%)</b>	<b>27%</b>	<b>23%</b>	<b>7%</b>	<b>17%</b>	<b>27%</b>

Fonte: Elaboração Própria.

Na análise das respostas contidas na Tabela 4, foi possível apreender que no nível organizacional, a grande maioria dos 15 respondentes de acordo com sua percepção, fizeram a escolha por “concordaram parcialmente”, nos itens “estrutura” (40%) e a “cultura organizacional” (33%), isso demonstra que houve algum tipo de resistência em processo de mudança relacionados a esse nível.

Porém, no tocante à resistência a mudança relacionado a “estratégia” da empresa, resultou em um empate, entre os que “concordaram totalmente” (27%) e os que “discordaram totalmente” (27%), levando a acreditar que em determinadas empresas, o nível de resistência pelas mudanças na estratégia pode criar uma total resistência em determinadas empresas. Entretanto, pode não haver resistência no caso de outras, quando avaliadas essas duas perspectivas. No estudo em questão, as respostas que indicativas do “parcialmente” e “totalmente”, expressam certa concordância (27% e 23%) e superam a discordância geral (17% e 27%), ou seja, a estratégia, na visão dos respondentes acaba também sendo objeto de resistência no momento das mudanças de modo geral.

A Tabela 5, referente ao nível funcional, teve perguntas direcionadas para saber acerca da percepção dos respondentes, em relação a resistência às mudanças na “orientação funcional” e na “disputa por poder”. De acordo com os resultados, a maioria dos 15 respondentes optou pela opção de “concordaram parcialmente” (39% e 37%), desse modo, a mudança nesses dois aspectos, ocasionaram um bom índice de resistência a mudança no nível funcional, levando a acreditar que, mudanças nesse nível devem ser cuidadosamente elaboradas. Considera-se que a maioria das pessoas envolvidas dentro da empresa podem criar uma forte resistência e atrapalhar o processo de busca por mudança.

**Tabela 5 – Nível Funcional**

Resistência/Frequência	Concorda Totalm.	Concorda Parcialm.	NCND	Discorda Parcialm.	Discorda Totalm.
NF01	3	5	1	3	3
NF02	1	5	1	6	2
NF03	1	8	0	4	2
NF04	2	7	1	1	4
NF05	2	4	1	6	2
NF06	1	6	1	5	2
<b>Orientação Funcional (%)</b>	<b>11%</b>	<b>39%</b>	<b>6%</b>	<b>28%</b>	<b>17%</b>
NF07	4	8	1	1	1
NF08	4	4	0	5	2
NF09	4	3	1	1	6
NF10	3	7	1	1	3



<b>Disputas por Poder (%)</b>	<b>25%</b>	<b>37%</b>	<b>5%</b>	<b>13%</b>	<b>20%</b>
-------------------------------	------------	------------	-----------	------------	------------

Fonte: Elaboração Própria.

Conforme a Tabela 6, nas questões sobre o nível grupal, foi possível notar que, em sua maioria absoluta dos 15 respondentes, as “normas” de alguma forma sofreram resistência no momento de mudança, de acordo com as respostas “concordo parcialmente” (40%). Já um grupo “coeso”, pode também, criar na maioria das vezes, resistência em determinadas atividades e até influenciar outros funcionários a não aceitarem as mudanças, com “concordo parcialmente” (36%) aparecendo na maioria das escolhas

**Tabela 6 – Nível Grupal**

<b>Resistência/Frequência</b>	<b>Concorda Totalm.</b>	<b>Concorda Parcialm.</b>	<b>NCND</b>	<b>Discorda Parcialm.</b>	<b>Discorda Totalm.</b>
NG01	1	6	2	5	1
NG02	3	7	0	3	2
NG03	1	5	1	4	4
<b>Normas</b>	<b>11%</b>	<b>40%</b>	<b>7%</b>	<b>27%</b>	<b>16%</b>
NG04	1	7	0	2	5
NG05	2	5	2	4	2
NG06	5	4	3	2	1
<b>Coesão</b>	<b>18%</b>	<b>36%</b>	<b>11%</b>	<b>18%</b>	<b>18%</b>
NG07	2	3	2	6	2
NG08	3	2	2	6	2
NG09	3	4	2	1	5
<b>Pensamento em Grupo (%)</b>	<b>18%</b>	<b>20%</b>	<b>13%</b>	<b>29%</b>	<b>20%</b>

Fonte: Elaboração Própria, 2019.

Já nas questões voltadas para o “pensamento em grupo (*groupthink*)” a maioria dos 15 respondentes marcou o item “discordo parcialmente” (29%), reforçando a lógica de outras afirmativas constantes das respostas dadas ao questionário, mesmo havendo a disseminação de um mesmo ideal entre o grupo. Entende-se que os pensamentos, por parte dos grupos, não foram capazes de criar uma resistência concreta ou perceptível pelos respondentes.

Na Tabela 7, boa parte dos 15 respondentes marcou “concordo parcialmente” (43%), que de certa maneira, foi possível perceber resistência no nível individual, por parte do funcionário, por motivos de “incerteza ou insegurança”. Avalia-se que, quando determinadas situações não estão bem esclarecidas para o funcionário, podem surgir manifestações de resistência para atrapalhar, atrasar ou anular as mudanças que não foram bem repassadas.

Da mesma forma, na “seleção das informações” que são transmitidas ao funcionário, os respondentes marcaram “concordo parcialmente” (32%) em sua maioria. O que recomenda fazer com que as informações devam ser bem comunicadas, para que evitar resistências ou prestar atenção para que essas informações repassadas sejam mais convincentes e esclarecedoras, na tentativa de mostrar que as mudanças ocorridas podem trazer melhores benefícios para todos de modo geral.

**Tabela 7 – Nível Individual**

<b>Resistência/Frequência</b>	<b>Concorda Totalm.</b>	<b>Concorda Parcialm.</b>	<b>NCND</b>	<b>Discorda Parcialm.</b>	<b>Discorda Totalm.</b>
NI01	2	6	3	2	2
NI02	1	7	1	5	1
<b>Incerteza e Insegurança (%)</b>	<b>10%</b>	<b>43%</b>	<b>13%</b>	<b>23%</b>	<b>10%</b>
NI03	1	7	3	3	1
NI04	2	4	4	3	2
NI05	5	3	2	3	2
NI06	1	5	2	1	6
<b>Seleção das informações (%)</b>	<b>15%</b>	<b>32%</b>	<b>18%</b>	<b>17%</b>	<b>18%</b>



NI07	1	7	3	3	1
NI08	4	3	2	5	1
NI09	5	4	2	1	3
<b>Hábitos (%)</b>	<b>22%</b>	<b>31%</b>	<b>16%</b>	<b>20%</b>	<b>11%</b>

Fonte: Elaboração Própria, 2019.

No que se refere aos “hábitos”, na percepção dos 15 respondentes houve uma concordância parcial (31%) relacionadas as perguntas. Ainda assim, a direção pode sofrer com a resistência se isso afetar a rotina dos funcionários, caso não estejam dispostos a mudar seus hábitos. Cabe, dessa forma, uma atenção mais detalhada ao comportamento do funcionário, com a intenção de identificar algum tipo de resistência por parte dele.

## 5. CONCLUSÕES

O objetivo desse estudo consistiu em verificar como são percebidas as resistências à mudança nos escritórios de contabilidade por parte do *controller* ou da pessoa que desempenha essa função nestas organizações. Para tanto, contou-se com uma base teórica institucional e organizacional consistente, que forneceu subsídios à compreensão das mudanças que podem ocorrer nesse tipo de atividade.

Diante disso, foi possível constatar que, independentemente do nível de resistência dentro da organização em que se passam mudanças que afetam hábitos, rotinas e atividades do cotidiano de pessoas e grupos. Nas respostas, observa-se a certa concentração nas opções escolhidas pelos respondentes que recaíram na concordância parcial e totalmente ante as questões que lhes foram formuladas. Do nível organizacional ao grupal, na maioria das vezes, a percepção gerencial sugere que os processos de mudança se defrontarão com diferentes formas de resistência dentro dos escritórios de contabilidade. Ao que parece, um único resultado de discordância verificou-se nas questões direcionadas ao “pensamento em grupo”, aparentemente, esse aspecto não surtiu efeitos dentro dos processos de mudanças. Além disso, outro fato curioso aconteceu no “nível individual” em relação à grande quantidade de respostas “Não concordo, nem discordo”, sendo possível constatar que, os níveis de resistência quando manifestados de forma individual acaba sendo pouco perceptível pelos líderes.

É interessante, então, esclarecer que as lideranças precisam saber um pouco mais acerca dos fatores que causam resistência nos processos de mudança. Quanto mais a gerência tomar conhecimento desses fatores capazes de prejudicar que a mudança de fato ocorra, talvez possa investir nas estratégias que fortaleçam seu domínio sobre a situação. Portanto, quando as pessoas que desempenham a função de *controller*, dentro das organizações, calibram melhor essa percepção, elas poderão contribuir para a visão das resistências que irão enfrentar e, até mesmo, antecipar-se e mesmo refrear o ímpeto contrário à mudança, sobretudo nos níveis organizacionais, funcionais e grupais. Ao que parece, no nível individual, as manifestações de oposição ou rejeição são mais reduzidas quanto às mudanças que vão surgindo. Assim, as empresas, através da figura do *controller*, precisam agir com cuidado no momento de implementar qualquer mudança que cause impacto no comportamento dos funcionários, pois é possível perceber que os níveis mais altos de resistência são aqueles mais relevantes.

Por fim, os aspectos organizacionais e institucionais permitem conhecer as diferentes formas pelas quais as resistências se manifestam, cabendo aprofundar os indicativos que afetam o desempenho organizacionais no contexto relativo a determinadas mudanças, cuja maior exploração deve ser objeto de futuras pesquisas.

## REFERÊNCIAS

Aguiar, A. B., & Guerreiro, R. (2008). Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. *Revista Universo Contábil*, 4(3), 06-24.



- Almeida, P. de D. (2014). *Resistência a mudança organizacional: estudo comparativo entre os fatores que motivam a resistência à mudança organizacional em uma empresa pública e outra privada*. 42 f. Monografia (Especialização) - Curso de Especialista em Gestão Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, Itapevi, PR.
- Baptista, R. F. (2017). *Causas e Gestão da Resistência à Mudança Caso da Banca Portuguesa*. 153 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Recursos Humanos, Departamento de Gestão, Universidade de Évora, Évora, Portugal.
- Bévort, F., & Suddaby, R. (2016). Scripting professional identities: how individuals make sense of contradictory institutional logics. *Journal of Professions and Organization*, 3, 17–38.
- Bortolotti, S. L. V. (2010). *Resistência à mudança organizacional: medida de avaliação por meio da teoria da resposta ao item*. 291 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Centro Tecnológico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC.
- Bortolotti, S. L. V., Souza Junior, A. F., & Andrade, D. F. (2011). Resistência à Mudança Organizacional: Avaliação de Atitudes e Reações em Grupo de Indivíduos. In. *VIII simpósio de excelência em gestão e tecnologia – SEGET*, Rezende RJ, 2011.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, [s.l.], 11(1), 3-25.
- Caliman, D. R., Caetano, A. M., Frassi, L. B., & Castro, S. M. de. (2016). Fatores Inibidores da Institucionalização em um Hospital Universitário. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, [s.l.], 9(3), 54-87.
- Callado, A. A. C., & Amorim, T. N. G. F. (2017). Competências da Função de Controller em Hotéis de Grande Porte da Região Metropolitana do Recife. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, [s.l.], 5(2), 57-73.
- Carruthers, B. G. (1995). Accounting, ambiguity and the new institutionalism. *Accounting, Organisation and Society*. 20(4). 313-328.
- Castel, P., & Friedberg, E. (2010). Institutional Change as an Interactive Process: The Case of the Modernization of the French Cancer Centers. *Organization Science*, [s.l.], 21(2), 311-330.
- Chenhall, R. H. (2006). Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. In: Chapman, C. S.; Hopwood, A. G.; Shields, M. D. (org.), *Handbook of Management Accounting Research*, 1(6), 163-205.
- Chizzotti, A. (2006). *Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais*. Petropolis: Vozes.
- Coghlan, D. A. (1993). Person-centred Approach to Dealing with Resistance to Change. *Leadership & Organization Development Journal*, [s.l.], 14(4), 10-14.
- Cruz, I., Major, M., & Scapens, R. W. (2009). Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, [s.l.], 22(1), 91-117.
- Dambrin, C., Lambert, C., & Sponem, S. (2007). Control and change — Analysing the process of institutionalization. *Management Accounting Research*, 18, 172–208.
- Dillard, J.F., Rigsby, J.T., & Goodman, C. (2004). The Making and Remaking of Organization Context: Duality and the Institutionalization Process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4). 506-542.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *Revista de Administração de Empresas, RAE*, 45(2), 74-89.
- Elias, S. M. (2007). Employee Commitment in Times of Change: Assessing the Importance of Attitudes Toward Organizational Change †. *Journal Of Management*, [s.l.], 35(1), 37-55.



- Fleury, A., & Fleury, M. T. L. (2004). *Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra-cabeça caleidoscópico da indústria brasileira* (3 ed.). São Paulo: Atlas.
- Freires, D. A. do N., Gouveia, V. V., Bortolotti, S. L. V., & Ribas, F. T. T. (2014). Resistência à Mudança Organizacional: perspectiva valorativa e organizacional. *Psico*, 4(45), 513-523.
- Fuertes, I. (2008). Towards harmonization or standardization in governmental accounting? The international public sector accounting standards board experience. *Journal of Comparative Policy Analysis*, 10(4), 327-345.
- George, J. M., & Jones, G. R. (2001). Towards a Process Model of Individual Change in Organizations. *Human Relations*, [s.l.], 54(4), 419-444.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4 ed.). São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6 ed.). São Paulo: Atlas.
- Greenwood, R., Hinings, C. R., & Suddaby, R. (2002). Theorizing change: the role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy Of Management Journal*, 45(1), 58-80.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie*, 7(2), 78-101.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., Rezende, A. J., & Aguiar, A. B. de. (2005). Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: Uma pesquisa-ação em uma organização brasileira. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Uerj*, 10(1), 59-76.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações e Sociedade*, 12(35), 91-106.
- Hassan, M. K. (2005). Management accounting and organisational change: an institutional perspective. *Journal Of Accounting & Organizational Change*, 1(2), 125-140.
- Hassan, M. K., & Vosselman, E. (2010). *Institutional entrepreneurship in the social construction of accounting control*. NiCE Working Paper, 10-104.
- Hodgson, G. M. (2006). What Are Institutions? *Journal of Economic Issues*, 40(1), 1-25.
- Jones, G. R. (2004). *Organizational Theory, Design, and Change: Text and Cases* (4 ed.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Kuhn, T. S. (1970). *The Structure of Scientific Revolutions*. (2 ed.). Chicago: University Of Chicago Press.
- Lapsley, I., & Pallot, J. (2000). Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. *Management Accounting Research*. 11(2), 213-229.
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18, 76-101.
- Marques, A. L., Borges, R., Morais, K., & Silva, M. C. (2014). Relações entre resistência a mudança e comprometimento organizacional em servidores públicos de Minas Gerais. *Revista de Administração Contemporânea - RAC*, 18(2), 161-175.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. R. (1977). Institutionalised organisations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*. 83(4), 340-363.
- Oreg, S. (2006). Personality, context, and resistance to organizational change. *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 15(1), 73-101.
- Oyadomari, J. C. (2008). *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos)*. 138 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da FEA/USP, São Paulo, SP.



- Oyadomari, J. C., Cardoso, R. L., Mendonça Neto, O. R. De, & Lima, M. P. De. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 55-70.
- Peccei, R., Giangreco, A., & Sebastiano, A. (2011). The role of organisational commitment in the analysis of resistance to change. *Personnel Review*, 40(2), 185-204.
- Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. de. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico* (2 ed.). Novo Amburgo: Feevale.
- Reis, L. G do. (2011). Tendências de Estudos em Contabilidade Gerencial, sob a Ótica da Teoria Institucional. In: PARISI, Cláudio; MEGLIORINI, Evandir (Org.). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, Cap. 15. p. 331-446.
- Ribeiro, J. A., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94-111.
- Ribeiro, L. M. S., Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., & Gasparetto, V. (2008). Perfil do Controller em Empresas de Médio e Grande Porte da Grande Florianópolis. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 7(20), 57-70.
- Scott, W. R. (1995). *Institutions and Organisations: Foundations For Organisational Science*. Sage Publication, London.
- Shortridge, R. T., & Smith, P. A. (2009). Understanding the changes in accounting thought. *Research in Accounting Regulation*, 21(1), 11-18.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). A institucionalização da teoria institucional. In Clegg, S., Hardy, C., & Nord, W. *Handbook de Estudos Organizacionais*. São Paulo: Atlas.
- Vasconcelos, M. L. D. de, & Oliveira, R. R. (2016). Evidências de isomorfismo em atividades realizadas pelo profissional de controladoria nas empresas atacadistas do município de Serra Talhada (PE). *Custos e @gronegocio On Line*, 12(3), 329-352.
- Vincenzi, S. L., MENDES, L. A. de C., GOUVEIA, V. V., & ANDRADE, D. F. de. (2016). Escala de Resistência à Mudança (RAM): construção, evidências psicométricas e versão reduzida. *Psico-usf*, 21(3), 471-486.
- Wrubel, F., Toigo, L. A., & Lavarda, C. E. F. (2014). Mudanças nas Rotinas Contábeis: Contradições Institucionais e Práxis Humanas. *V Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis*, Rio de Janeiro, out. 2014.