

A PERCEÇÃO DO *CONTROLLER* SOBRE OS FATORES DE RESISTÊNCIA ÀS MUDANÇAS NOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE

THE CONTROLLER'S PERCEPTION ABOUT CHANGE RESISTANCE FACTORS IN ACCOUNTING OFFICES

LA PERCEPCIÓN DEL *CONTROLLER* SOBRE LOS FACTORES DE RESISTENCIA AL CAMBIO EN LAS OFICINAS CONTABLES

Cristiano Belarmino¹
Rezilda Rodrigues Oliveira²

Artigo recebido em novembro de 2021
Artigo aceito em junho de 2022

RESUMO

Sabe-se que a cada dia as empresas precisam estar se reinventando. Em busca de melhorias, as mesmas podem enfrentar diversos fatores de resistência às mudanças. Diante do exposto, torna-se importante identificar e analisar cada nível organizacional no qual a resistência tenha gerado obstáculos para que a mudança ocorra de maneira satisfatória. Assim sendo, esta pesquisa objetiva verificar como são percebidos os fatores de resistências à mudança nos escritórios de contabilidade, por parte do *controller* ou da pessoa que desempenha essa função em tais organizações. Para tal fim, a pesquisa foi realizada em 78 escritórios de contabilidade localizados nas cidades de Jaboatão, Olinda e Recife. Desse modo, 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* de cinco pontos. Nessas três cidades pernambucanas foram obtidos 16 questionários respondidos pelos *controllers* que colaboraram com a pesquisa. Como resultado, observou-se que os diferentes fatores de resistência à mudança residem mais nos níveis “organizacional”, “funcional” e “grupal” do que propriamente no nível do “individual”, sendo este ponto aquele no qual o *controller* precisa dedicar mais atenção. Entende-se, por fim, que as concordâncias totais ou parciais às possibilidades de mudança, tais como foram apresentadas na pesquisa, merecem ser consideradas pelos gestores para se evitar ou minimizar reações contrárias aos processos de mudanças dentro das organizações.

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

ABSTRACT

It is known that every day companies need to be reinvented. In search of improvements, they may face several resistance factors to change. Given the above, it is important to identify and analyze each organizational level in which resistance has generated obstacles for change to occur satisfactorily.

¹ Universidade Federal Rural de Pernambuco. E-mail: cristianobelarmino83@gmail.com.

² Universidade Federal Rural de Pernambuco. E-mail: rezilda.rodrigues@ufrpe.br.

Therefore, this research aims to verify how the factors of resistance to change are perceived in accounting offices, by the controller or the person who performs this function in such organizations. To this end, the research was carried out in 78 accounting offices located in the cities of Jaboatão, Olinda and Recife. Thus, a descriptive-exploratory study was carried out, and data were collected through a survey, with a questionnaire with 38 questions, whose answers were grouped according to a five-point Likert scale. In these three cities in Pernambuco, 16 questionnaires were answered by the controllers who collaborated with the research. As a result, it was observed that the different forms of resistance to change at the "organizational", "functional" and "group" levels constitute spaces of manifestations that are more perceptible to the management, which, in the figure of the controller, **needs** to dedicate more attention and evaluation of the rather at the level of the "individual". Finally, it is understood that total or partial agreement with the possibilities of change, as presented in the research, deserves to be considered by managers in order to avoid or minimize reactions contrary to the processes of change within organizations.

Keywords: Resistance. Change. Controller. Accounting Office.

RESUMEN

Es sabido que cada día las empresas necesitan reinventarse. En la búsqueda de mejoras, pueden enfrentar varios factores de resistencia al cambio. Dado lo anterior, es importante identificar y analizar cada nivel organizacional en el que la resistencia ha generado obstáculos para que el cambio se dé satisfactoriamente. Por lo tanto, esta investigación tiene como objetivo verificar cómo los factores de resistencia al cambio son percibidos en las oficinas de contabilidad, por el controlador o la persona que ejerce esta función en tales organizaciones. Para ello, la investigación fue realizada en 78 oficinas contables ubicadas en los municipios de Jaboatão, Olinda y Recife. Así, se realizó un estudio descriptivo-exploratorio, y se recogieron datos a través de una encuesta, con un cuestionario de 38 preguntas, cuyas respuestas se agruparon según una escala tipo Likert de cinco puntos. En estas tres ciudades de Pernambuco, 16 cuestionarios fueron respondidos por los controladores que colaboraron con la investigación. Como resultado, se observó que las diferentes formas de resistencia al cambio a nivel "organizacional", "funcional" y "grupala" constituyen espacios de manifestaciones más perceptibles para la dirección, que en la figura del controlador, necesita dedicar más atención y evaluación del más bien al nivel del "individuo". Finalmente, se entiende que la concordancia total o parcial con las posibilidades de cambio, tal como se presenta en la investigación, amerita ser considerada por los gestores para evitar o minimizar reacciones contrarias a los procesos de cambio dentro de las organizaciones.

Palabras clave: Resistencia. Cambio. Controlador. Oficina de Contabilidad.

1 INTRODUÇÃO

Nas organizações, a demanda por informações acontece constantemente. Com isso, as mudanças para atender da melhor maneira possível essas solicitações são necessárias, desde àquelas que ocorrem em diferentes sistemas existentes até às que são observadas nas relações entre as pessoas. Nesse contexto, o ambiente econômico em que as organizações operam leva à busca por maior competitividade, acarretando assim, novos modelos gerenciais e mudanças nos velhos hábitos e rotinas existentes (REIS, 2011).

Segundo 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. Assim, para ser legitimado, um construto organizacional, dentro de uma dada esfera institucional, 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; VOSSSELMAN, 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 se 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, tal como a do *controller*, ganha destaque na formulação de estratégias dentro de várias áreas da organização, tendo em vista seu conhecimento em relação às informações disponibilizadas por ferramentas de controle gerencial por ventura adotadas (CALLADO; AMORIM, 2017).

Na elaboração deste artigo, utilizou-se os aportes da teoria institucional, em face de sua relação com mudanças organizacionais ocorridas e que enfrentam os naturais fatores de resistência, os quais dificultam determinadas práticas dentro das organizações e devem ser conhecidos para fins de gerenciamento, inclusive quando se trata da função exercida pelos *controllers*.

Diante disso, a pesquisa objetiva verificar como são percebidos os fatores de resistência às mudanças nos escritórios de contabilidade, por parte do *controller* ou da pessoa que desempenha essa função. Com base nos resultados obtidos, apresenta-se contribuições que discutem a existência de problemas inerentes à gestão da mudança, sobretudo os que se referem aos fatores de resistência encontrados nos níveis organizacional, funcional, grupal e individual. No presente caso, sugere-se que o *controller* dedique mais atenção aos níveis organizacional, funcional e grupal do que propriamente ao nível individual, para saber onde podem se concentrar os obstáculos que surgem nesses processos. Também se considera ser importante não só identificar quais são os fatores de resistência, mas estar preparado para lidar com as implicações que os mesmos trazem para as mudanças a serem feitas em determinados contextos.

Além desta introdução, o artigo está estruturado conforme as seguintes seções: referencial teórico, metodologia, apresentação e análise dos resultados, juntamente com as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Inicia-se o referencial teórico pelas organizações e os seus processos de mudanças.

2.1 As organizações e os seus processos de mudanças

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 um amplo espaço em que processos, expectativas e práticas são socialmente construídos, bem como se tornam compartilhados e reproduzidos.

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 pode se tornar 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 de 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. Deste modo, toda atividade realizada pelo homem está sujeita ao hábito, e quando se torna rotineira e repetitiva acaba gerando um padrão necessário ao ordenamento da institucionalização em empresas de um mesmo segmento (BEUREN; DALLABONA, 2013; 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 emerge a capacidade de determinadas organizações se adequarem aos condicionantes dessa nova situação, contando com uma liderança perspicaz. Deste modo, as mudanças nas estruturas organizacionais passam a estar menos voltadas para a competição ou a eficiência, desde que consigam alcançar maior similaridade haja vista as outras organizações, mesmo que não se tornem realmente mais eficientes (DiMAGGIO; POWELL, 2005).

Segundo Dambrin, Lambert e Sponem (2007), o processo de objetivação da institucionalização referente a mudança pode ocorrer mesmo quando ideias, discursos e técnicas organizacionais pareçam ser incoerentes, razão pela qual o lado subjetivo da institucionalização poderá gerar dificuldades. Contudo, para que a institucionalização desse processo de mudança ocorra, torna-se necessária a adoção de procedimentos formalizados e transmitidos aos membros de uma organização, ou seja, que existam regras, rotinas e hábitos compartilhados. Assim, espera-se que haja sua difusão e possível aceitação por parte dos agentes envolvidos em diferentes etapas da mudança e reestruturação organizacional.

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 as mudanças organizacionais. As organizações institucionalizadas, por sua vez, aderem às estruturas e aos procedimentos que são coletivamente aceitos em seu ambiente social e cultural, que expressa uma tendência de homogeneização em seu segmento empresarial, fazendo isso para obter legitimidade e manter os recursos fundamentais para sua sobrevivência (DELLA GIUSTINA, 2020; 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; e, por fim, (7) modas e modismos organizacionais (quando não houver

uma institucionalização concreta). Aliás, é possível afirmar que a própria teoria institucional detém razoável poder explicativo quanto à ocorrência de mudanças nos processos organizacionais, sendo possível perceber uma concordância relacionada aos mecanismos isomórficos impostos às empresas que enfrentam um dado conjunto de restrições, mediante as quais muitas delas começam a se assemelhar umas às outras (VON MUHLEN *et al.*, 2019; GREENWOOD; HININGS; SUDDABY, 2002).

Sob essa ótica, DiMaggio e Powell (2005) e Rincón-Soto e Gómez-Villegas (2021) identificam 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 (OYADOMARI *et al.*, 2008; DiMAGGIO; POWELL, 2005). 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

De acordo com Oreg (2006), a resistência à mudança pode ser avaliada como um traço de personalidade estável, comum em cada indivíduo. É compreensível que pessoas portadoras desse tipo de personalidade sejam menos predispostas a aderir às mudanças organizacionais de forma voluntária. Em consequência, quando algumas mudanças lhes são impostas, pode ser que os indivíduos se mostrem mais propensos a demonstrar reações emocionais negativas. O processo de mudança acarreta uma série de incertezas, cujos desdobramentos tendem a comprometer os indivíduos psicologicamente ou mesmo a provocar diversos sentimentos que podem criar barreiras e resistência dentro das organizações (FREIRES *et al.*, 2014).

A pesquisa feita por Marques *et al.* (2014) aponta para cinco fatores de resistência: indecisão e inclusão; ameaça ao convívio social; pressão do grupo; inconsistência organizacional; e experiências prévias. Os autores argumentam que deve existir certo cuidado no processo de mudança organizacional, na tentativa de diminuir os referidos fatores de resistência, de sorte 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 a amenizar os possíveis problemas que um 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 fracassados, 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 (BORTOLOTTI; SOUZA JUNIOR; ANDRADE, 2011; ELIAS, 2009).

É importante compreender e reconhecer determinadas mudanças, conforme o alerta feito por Bortolotti (2010) e Baptista (2017): a resistência das pessoas é produto do medo fomentado

pelas alterações e incertezas geradas, as quais podem gerar diversos tipos de reações não favoráveis 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 ser identificados nos seguintes níveis: organizacional, funcional, grupal e individual (JONES, 2004), conforme exposto no Quadro 1.

Para o autor, reconhecer a natureza das forças e fatores de resistência às mudanças é uma das tarefas primordiais da gestão organizacional para que seja capaz de vencer a natural tendência à inércia interna e aos conflitos com o *status quo*, as quais podem responder pela ineficácia e redução das chances de sobrevivência das empresas em um ambiente competitivo (JONES, 2004). Às vezes, mesmo quando as coisas estão mudando e é claro que uma nova estratégia precisa ser adotada, nota-se a perseverança de determinadas práticas e formas arraigadas de fazer negócios.

Quadro 1 – Tipos de resistência segundo níveis de abrangência

Resistências	Descrição
Nível Organizacional	<p>Estrutura mecanicista - possui em sua característica maior resistência à mudança, devido ao alto grau de controle pelos níveis hierárquicos, centralização e padronização. Tudo isso pode gerar dificuldade na busca por novos processos, ao contrário das organizações com estrutura mais orgânica pela sua flexibilidade</p> <p>Cultura organizacional - formada por valores e normas que influenciam as regras de relacionamento entre as pessoas dentro da organização e predizem a forma comportamental dos envolvidos. Quando esses valores e normas são interrompidos por algum tipo de mudança, eles tanto podem afetar o comportamento ou a rotina já estabelecida como gerar resistência à alteração do <i>status quo</i>. Muitas organizações desenvolvem valores conservadores que tornam os gerentes relutantes na busca por inovações.</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 negativamente as relações dentro da organização.</p>
Nível Funcional	<p>Diferença na orientação funcional entre os setores da organização - também constitui uma forma de resistência em que os indivíduos enxergam a origem de um problema apenas no próprio ponto de vista da unidade em que trabalham. Isso aumenta a inércia e faz a organização gastar tempo. É interessante tentar resolver o problema antes mesmo que ele venha a acontecer.</p> <p>Disputa por poder - pode causar conflito dentro da organização, observado quando a mudança beneficia a um indivíduo ou determinado setor em detrimento do outro. A persistência desse fator gera resistência caso tenha continuidade e não haja intervenção para reduzir os atritos entre os envolvidos.</p>
Nível Grupal	<p>Normas formais - são desenvolvidas dentro dos grupos de modo consistente, de sorte que moldam o comportamento, determinam suas apropriações e as interação entre grupos. Ao ocorrerem 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 bom desempenho e sufocando as tentativas de mudança ou adaptação ao novo.</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.
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 a 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 na formação da visão continuada 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. Inclusive ao perceber poucos benefícios para si, acaba criando resistência.</p> <p>Hábitos - possuem uma tendência difícil de ser mudada, pois os indivíduos preferem ações e atividades já conhecidas, o que dificulta a adoção de novas rotinas e mudanças em seus comportamentos habituais.</p>

Fonte: Adaptado de Jones (2004)

Conforme Wrubel, Toigo e Lavarda (2014), os acontecimentos conceituados na teoria institucional, para compreensão desses tipos de 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, com 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 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 tida como elemento central para a análise das resistências às mudanças.

2.3 A contabilidade gerencial e as formas de atuação do *controller* relacionadas às mudanças

O ambiente empresarial competitivo direciona a empresa para uma constante evolução na busca por melhores modelos de negócios, 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.

Alinhado com 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 no 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, etc.) que podem existir na aplicação de um novo modelo contábil, considerando que as resistências emergentes podem dificultar esse processo (FUERTES, 2008).

Logo, os 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 desempenhas pelos demais indivíduos, pois, qualquer tipo de inovação contábil que venha surgir, dependerá da atitude desse tipo de profissional (HASSAN; VOSSSELMAN, 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) 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).

Segundo Van Wagoner (2004), a percepção da mudança como parte do ciclo de vida organizacional ajuda a melhor desenvolver certa compreensão acerca de seus processos e, portanto, de como melhor responder aos seus impactos. Pode-se invocar, até mesmo, os mecanismos isomórficos para explicar as estratégias adotadas em face das pressões por mudanças enfrentadas pelas organizações (DiMAGGIO; POWELL, 2005).

Porém, em contraponto, o que torna a discussão deste artigo mais interessante consiste no fato de Van Wagoner (2004) admitir que a maneira pela qual a mudança organizacional é percebida também influencia o envolvimento das pessoas em face do contexto onde a mesma tem lugar. Ou seja, a percepção tem muito a ver com aqueles que a vivenciam ou precisam saber se articular com os níveis organizacionais que importam no desenvolvimento de suas atividades. Na próxima seção, o artigo enfoca a figura do *controller* como um ator central da pesquisa realizada.

3 MÉTODO

Esta é uma pesquisa descritivo-exploratória e qualitativa, em que se enfocou problemas específicos relacionados ao esclarecimento de determinados fenômenos levantados no ambiente organizacional dos escritórios de contabilidade, ligados aos fatores de resistência às mudanças, na percepção dos *controllers*, conforme vem sendo exposto no trabalho. Assim sendo, procurou-se apontar características e particularidades do objeto estudado com a utilização de métodos voltados para a coleta e a análise dos dados (GIL, 2008; 2002). Em seu propósito exploratório, a investigação permitiu que se ganhasse familiaridade com a temática do estudo, de maneira a melhor fundamentar a metodologia adotada, através da observação, descrição e análise, contando com o suporte do referencial a que se recorreu.

O estudo de caso realizado combinou estatística descritiva e análise de conteúdo, tendo-se conseguido conciliar a objetividade desejada nesta pesquisa qualitativa, com os resultados extraídos diretamente daqueles que percebem vivenciam o fenômeno sob investigação, ou seja, os *controllers*, aos quais foi enviado um questionário, como detalhado mais adiante.

A coleta dos dados ocorreu mediante a utilização de um *survey*, recorrendo-se à ferramenta eletrônica “Formulários Google”, aplicada em um questionário contendo 38 questões devidamente preparadas e enviadas por *e-mail* e com a solicitação direcionada às pessoas que tinham o perfil associado ao foco do estudo. Dessa maneira, foi possível obter conhecimento do comportamento e a opinião de determinado grupo, incluindo igualmente os elementos que valorizam o papel da percepção na abordagem da mudança organizacional (PRODANOV; FREITAS, 2013; VAN WAGONER, 2004).

No levantamento realizado, recorreu-se à ferramenta do *Google Maps*, um aplicativo que permite a qualquer empresa fazer seu cadastro e ser então encontrada por qualquer usuário interessado em determinados ramos de atividades comerciais, por exemplo. Tal ferramenta levou à identificação de cerca de 78 escritórios de contabilidade e seus respectivos *websites*, tomando-se como critério do mapeamento selecionar os municípios do Recife, Olinda e Jaboatão dos Guararapes, conforme recorte intencionalmente estabelecido pelos pesquisadores.

Assim, mediante conversas realizadas por meios eletrônicos (telefones e *e-mails*) na abordagem feita junto a seus representantes, acordou-se o envio de 78 questionários para esse quantitativo identificado, obtendo-se o retorno de 16 empresas, no mês de julho de 2019, conforme o prazo de uma semana explicitado na correspondência que lhes foi encaminhada, na qual se expôs os objetivos e a metodologia da pesquisa.

O conteúdo do questionário, exposto no Quadro 2, apresenta 38 questões associadas aos tipos de resistência segundo níveis de abrangência propostos por Jones (2004), além de outros autores mencionados no referencial teórico do artigo.

Quadro 2 – Conteúdo do questionário utilizado na pesquisa

Nível Organizacional	Dez 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?
Nível Funcional	Dez questões
Diferença na orientação funcional	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?
	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?
Disputas por poder	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?
	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?
Nível Grupal	Nove questões
Normas	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?
	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?
Coesão	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?
	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?
Pensamento em grupo (<i>Groupthink</i>)	NG07. É preciso dar atenção a alguma forma de resistência articulada por determinado grupo, na tentativa de criar influência com os outros membros, para que determinada mudança não seja implementada?
	NG08. Na empresa, deve-se saber quando um grupo cria pensamentos negativos sobre as mudanças. Isso pode produzir 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?
Nível Individual	Nove questões
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 Jones (2004), George e Jones (2001), Bortolotti (2010), Bortolotti *et al.* (2011), Almeida (2014) e Baptista (2017)

De acordo com a triagem dos questionários respondidos, um deles foi descartado por não se enquadrar no perfil delineado pela pesquisa. No final, trabalhou-se com 15 respondentes válidos. No tratamento do material coletado, utilizou-se estatística descritiva, com uso de frequência simples para os dados analisados. Dessas respostas, todos os respondentes ocupavam posição de liderança enquanto que 81% dos respondentes afirmaram exercer a função de *controller* nos escritórios de contabilidade objeto do *survey* realizado.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Iniciam-se os resultados e discussão pela análise da percepção dos *controllers*.

4.1 Análise da percepção dos *controllers* quanto aos níveis de resistência às mudanças

Precedente à análise da percepção dos *controllers* quanto aos níveis de resistência às mudanças, esta seção começa pela caracterização dos respondentes do estudo, conforme sua localidade, gênero, área de formação acadêmica, cargo que exerce no escritório de contabilidade e número de funcionários sob sua responsabilidade.

Dessa forma, verificou-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 (Tabela 1).

Tabela 1 – Características dos participantes da pesquisa

Características	Descrição	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 do gestor/controller	Menor que 5 funcionários	7	47%
	5 a 10	5	33%
	11 a 30	3	20%
	Maior que 30 funcionários	0	0%

Fonte: Elaboração própria

Dentre os cargos ocupados, a maioria dos respondentes possui o cargo de “Coordenador Contábil” (60%), seguidos pelos cargos “Gerente Contábil” (26%), “Diretor” (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, os escritórios de contabilidade podem ser considerados de pequeno porte.

Os resultados reproduzem cada um dos níveis, como segue: 1 – nível organizacional, sendo avaliadas as frequências de resistência na (a) estrutura, (b) cultura organizacional e (c) estratégia; 2 – nível funcional, sendo avaliadas as frequências de resistência na (a) orientação funcional e (b) disputas por poder; 3 – nível grupal, sendo avaliadas as frequências de resistências nas (a) normas, (b) coesão e (c) pensamento em grupo; 4 – nível individual, sendo avaliadas as frequências de resistência na (a) incerteza e insegurança, (b) seleção das informações e (c) hábitos.

Aos respondentes foi solicitado assinalar uma das opções montadas segundo a escala do tipo *Likert* (cinco pontos), com a intenção de identificar a frequência com 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 (NCND); (4) discordo parcialmente; e (5) discordo totalmente.

A Tabela 2 apresenta os dados obtidos dos 16 questionários, começando pelo nível organizacional, em predominou a opção “concordaram parcialmente”, nos itens “estrutura” (40%) e a “cultura organizacional” (33%). No caso da estrutura, entende-se que a percepção sugere haver uma certa associação com um modelo mais mecanicista, o qual tende a ser mais resistente à mudança. Isso pode repercutir, conseqüentemente, em uma cultura na qual se prefere que valores, normas e forças reflitam a permanência das coisas como já estão funcionando.

Tabela 2 – Nível Organizacional

Resistência/Frequência	Concorda totalmente	Concorda parcialmente	NCND	Discorda parcialmente	Discorda totalmente
NO01	3	7	1	2	2
NO02	3	8	1	3	0
NO03	8	3	0	3	1
Estrutura – Total	14	18	2	8	3
Estrutura (%)	(31%)	(40%)	(4%)	(18%)	(7%)
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
Cultura Organizacional – Total	19	25	4	18	9
Cultura Organizacional (%)	(25%)	(33%)	(5%)	(24%)	(12%)
NO09	1	4	1	5	4
NO10	7	3	1	0	4

Estratégia – Total	8	7	2	5	4
Estratégia (%)	(27%)	(23%)	(7%)	(17%)	(27%)

Fonte: Elaboração Própria

Porém, no tocante à resistência a mudança relacionado ao item estratégia da empresa, observa-se que as respostas resultaram em um “empate”, entre os que “concordaram totalmente” (27%) e os que “discordaram totalmente” (27%), levando a acreditar que os escritórios de contabilidade devam ser avaliados segundo ambas as perspectivas. No estudo em questão, as respostas indicativas das opções “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 3 conteve perguntas direcionadas à percepção dos respondentes com respeito à resistência às mudanças na “orientação funcional” e “disputa por poder”. De acordo com os resultados, os respondentes apontaram para a opção “concordaram parcialmente” (39% e 37%, respectivamente). Deste modo, verifica-se haver um relativo índice de resistência à mudança no nível funcional. Para Jones (2004), os próprios gerentes funcionais, por exemplo, tendem a resistir fortemente aos esforços da mudança por temerem ter reduzido seu próprio poder e prestígio. Assim, é plausível crer que a maioria das pessoas envolvidas dentro da empresa podem criar uma forte resistência e atrapalhar o processo de busca por mudança.

Tabela 3 – Nível Funcional

Resistência/Frequência	Concorda totalmente	Concorda parcialmente	NCND	Discorda parcialmente	Discorda totalmente
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
Orientação Funcional – Total	10	35	5	25	15
Orientação Funcional (%)	(11%)	(39%)	(6%)	(28%)	(17%)
NF07	4	8	1	1	1
NF08	4	4	0	5	2
NF09	4	3	1	1	6
NF10	3	7	1	1	3
Disputas por Poder – Total	15	22	3	8	12
Disputas por Poder (%)	(25%)	(37%)	(5%)	(13%)	(20%)

Fonte: Elaboração Própria

A preocupação com o fato de que cada divisão funcional pode ter seu próprio estilo e características nem sempre favoráveis às mudanças aumenta quando se transpõe a análise para o nível grupal, objeto de apreciação dos dados expostos na Tabela 4. Tanto é que foi possível notar a pressão que as normas (muitas vezes informais) parecem exercer sobre o comportamento dos grupos, as quais podem especificar o que é apropriado nas interações entre as pessoas no ambiente de trabalho. Por suposto, o surgimento de novas determinações que contrariem o status quo de um setor ou área funcional, em detrimento de outra, é capaz de gerar ameaça às acomodações e às adaptações realizadas por cada uma delas.

Os respondentes “concordaram parcialmente” (40%) que isto pode acontecer, sobretudo se um grupo “coeso” entender que deve garantir seus espaços e, até mesmo, influenciar outros funcionários a não aceitarem as mudanças. O “concordo parcialmente” (36%) aparece nas respostas relativas ao item coesão para dar certa validade às respostas obtidas.

Tabela 4 – Nível Grupal

Resistência/Frequência	Concorda totalmente	Concorda parcialmente	NCND	Discorda parcialmente	Discorda totalmente
NG01	1	6	2	5	1
NG02	3	7	0	3	2
NG03	1	5	1	4	4
Normas – Total	5	18	3	12	7
Normas (%)	(11%)	(40%)	(7%)	(27%)	(16%)
NG04	1	7	0	2	5
NG05	2	5	2	4	2
NG06	5	4	3	2	1
Coesão – Total	8	16	5	8	8
Coesão (%)	(18%)	(36%)	(11%)	(18%)	(18%)
NG07	2	3	2	6	2
NG08	3	2	2	6	2
NG09	3	4	2	1	5
Pensamento em Grupo – Total	8	9	6	13	9
Pensamento em Grupo (%)	(18%)	(20%)	(13%)	(29%)	(20%)

Fonte: Elaboração Própria

Já as questões voltadas para o “pensamento em grupo (*groupthink*)” perpassam essa análise porque permitem dizer que o eventual respeito aos laços de lealdade e o apego a acordos coletivamente firmados em uma organização precisam ser objeto de atenção pelos *controllers*. A eles cabe fazer com que as mudanças pretendidas estejam em conformidade com os valores e a ética de um ou mais grupos da organização, até para que se obtenha certo grau de legitimidade. Em suma, não se deve minimizar o papel da articulação de um ou mais grupos em face dos processos de mudança. Colocar em segundo plano ou esquecer a existência do

groupthink foi apontado como uma opção pelo “discordo parcialmente” (29%), reforçando a lógica de outras afirmativas constantes das respostas dadas ao questionário, que considera importante estar a par acerca da disseminação de um mesmo ideal entre o grupo.

Na Tabela 5, os respondentes marcaram a opção pelo “concordo parcialmente” (43%), quanto à importância de perceber a possível resistência no nível individual, por parte do funcionário, explicada por conta dos motivos de “incerteza ou insegurança”. Neste caso, a natural resistência das pessoas deve ser reconhecida, posto que, quando determinadas situações não estão bem esclarecidas para o funcionário, podem surgir manifestações identificadas com atitudes de atrapalhar, atrasar ou anular as mudanças que não forem bem repassadas.

Da mesma forma, na “seleção das informações” que são transmitidas ao funcionário, os respondentes deram mais ênfase à opção “concordo parcialmente” (32%). Assim, é recomendável fazer com que as informações devam ser bem comunicadas, visando a evitar resistências e a adotar procedimentos adequados para que seus conteúdos sejam repassados de modo mais convincente e esclarecedor, na tentativa de mostrar que as mudanças ocorridas podem trazer mais benefícios do que custos para todos no geral.

Muitas vezes, percebe-se a prevalência da estrutura mecanicista, em detrimento de uma estrutura mais orgânica, privilegia a especialização individual, em que os funcionários trabalham separadamente e se apropriam de uma tarefa como se fosse sua. Inclusive, a utilização seletiva de informações difere no comportamento individual e no comportamento grupal, cada qual com suas concepções acerca de seu papel na organização.

Tabela 5 – Nível Individual

Resistência/Frequência	Concorda totalmente	Concorda parcialmente	NCND	Discorda parcialmente	Discorda totalmente
NI01	2	6	3	2	2
NI02	1	7	1	5	1
Incerteza e Insegurança – Total	3	13	4	7	3
Incerteza e Insegurança (%)	10%	43%	13%	23%	10%
NI03	1	7	3	3	1
NI04	2	4	4	3	2
NI05	5	3	2	3	2
NI06	1	5	2	1	6
Seleção das informações – Total	9	19	11	10	11
Seleção das informações (%)	15%	32%	18%	17%	18%
NI07	1	7	3	3	1
NI08	4	3	2	5	1
NI09	5	4	2	1	3
Hábitos – Total	10	14	7	9	5
Hábitos (%)	22%	31%	16%	20%	11%

Fonte: Elaboração Própria

No que se refere aos “hábitos”, na percepção dos respondentes houve uma concordância parcial (31%) relacionada às perguntas formuladas. Esse ponto de vista considera que o simples remanejamento de funções individuais para a realização de atividades compartilhadas com novos entrantes pode gerar resistências, sobretudo se alterar os hábitos dos funcionários mais antigos. É preciso prever que a decisão de alterar a rotina dos funcionários pode esbarrar na oposição daqueles que não estiverem dispostos a mudar seus hábitos.

Aliás, isso também pode trazer implicações para a estratégia de avaliação de desempenho e atribuição de recompensas, que é um elemento básico relativo ao papel do gestor. Outro fator não desprezível consiste em se entender que é previsível haver preferências das pessoas por ações e eventos que lhes sejam mais familiares ou próximos a sua zona de conforto. Cabe, dessa forma, dar atenção mais acurada ao comportamento do funcionário, com a intenção de identificar algum tipo de resistência por ele esboçada.

Em suma, dado o entendimento de que os fatores de resistência cobrem desde o nível individual até o organizacional, o foco dado neste artigo mostra o quão importante é trabalhar a percepção dos controllers para que eles mesmos exercitem esse tipo de análise. Neste caso, segundo Jones (2004), um principais impedimentos à mudança é a incerteza sobre o que vai acontecer.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desse estudo consistiu em verificar como são percebidos os fatores de resistência à mudança nos escritórios de contabilidade, por parte do *controller* ou da pessoa que desempenha essa função em tais organizações. Para tanto, contou-se com um referencial institucional e organizacional consistente com a discussão estabelecida no trabalho, a qual forneceu subsídios à compreensão das mudanças que podem ocorrer nesse tipo de atividade.

Do ponto teórico, sabe-se os processos institucionais relacionados com as mudanças podem ser considerados tanto isomórficos como legítimos dentro da esfera contábil, com uma abrangência que vai do nível organizacional ao nível individual, em cuja esfera abrangente se concentram os fatores de resistência sugeridos pela literatura. A interação entre as duas correntes (institucional e organizacional) permitiu focar a temática da pesquisa aplicada aos escritórios de contabilidade objeto do estudo, à luz da percepção dos *controllers*, observada em três municípios pernambucanos, Recife, Olinda e Jaboatão.

Por meio desses constructos teórico-empíricos, a pesquisa foi conduzida e contou com uma abordagem que fomentou uma discussão acerca das diferentes formas pelas quais os fatores de resistência podem se manifestar, cabendo, mais adiante, melhor examinar os indicativos que afetam o desempenho organizacional no contexto relativo a determinadas mudanças. Algumas das colocações aqui feitas pelos autores são sugestivas do recorte adotado na investigação posta em prática, tendo-se focalizado temas e apresentado questionamentos cuja maior exploração e aprofundamento deve fomentar futuras pesquisas.

Assim sendo, as descobertas deste estudo estão limitadas apenas às opiniões dos participantes, tendo-se realizado uma pesquisa qualitativa, cujos conteúdos analisados refletem as perspectivas extraídas dos controllers atuantes nos 15 escritórios de contabilidade que colaboraram com este estudo descritivo-exploratório. Em face desse aspecto, os resultados não são extensivos aos demais segmentos empresariais. Da mesma forma, pode haver variações nas respostas conforme as características de cada empresa e dos próprios respondentes.

Diante disso, foi possível constatar que, independentemente do nível de resistência dentro da organização, as mudanças que afetam hábitos, rotinas e atividades do cotidiano das

peças e grupos acontecem como parte da vida institucional a qualquer tempo e em todos os níveis de uma organização. Ou seja, envolve indivíduos, grupos, divisões funcionais e a organização como um todo.

Entende-se que o conhecimento dos *controllers* acerca do assunto certamente fará com que eles possam melhor lidar com os eventos ligados às mudanças em seu ambiente de trabalho, e até mesmo, tomar iniciativas que sensibilizem seu pessoal ante os desafios inerentes aos processos de inovação e mudança. O que também requer trabalhar com a formação de equipes e promover intervenções direcionadas ao desenvolvimento intergrupar, interfuncional, junto com a adoção de estratégias de adaptação às novas institucionalidades decorrente dos processos de mudança. Segundo Jones (2004), autor que trouxe grandes subsídios à elaboração deste trabalho, essas são táticas que os gerentes podem usar para reduzir a resistência à mudança, as quais incluem educação e comunicação, entre outras formas de interagir com a mudança.

A apreciação do artigo aponta que, nas respostas dos *controllers*, houve certa concentração em escolhas que recaíram na concordância parcial e totalmente ante as questões que lhes foram formuladas. Do nível organizacional ao grupar, na maioria das vezes, a percepção gerencial leva a crer que os processos de mudança se defrontarão com diferentes formas de resistência dentro dos escritórios de contabilidade. Pelo que se observou, um único resultado de discordância verificou-se nas questões direcionadas ao “pensamento em grupo”. Ao que parece, para os *controllers*, esse aspecto não surtiu efeitos preocupantes dentro dos processos e níveis de mudanças que lhes foi solicitado examinar. 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, acabaram não sendo tão destacadas na percepção dos líderes.

Logo, é interessante 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 o avanço das mudanças, a mesma terá condições de investir nas estratégias que fortaleçam seu domínio sobre a situação. Portanto, quando as pessoas que desempenham a função de *controller*, dentro das organizações, calibrarem melhor essa percepção, elas poderão contribuir para a delimitação das resistências que irão enfrentar. Quem sabe, poderão antecipar-se e mesmo refrear o ímpeto contrário à mudança, sobretudo nos níveis organizacionais, funcionais e grupais. Conforme os resultados obtidos, no nível individual, as manifestações de oposição ou rejeição parecem ser mais reduzidas em relação às mudanças emergentes. 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.

6 REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, p. 06-24, 2008.

ALMEIDA, P. D. **Resistência à mudança organizacional**: estudo comparativo entre os fatores que motivam a resistência à mudança organizacional em uma empresa pública e outra privada. 2014. 42 f. Monografia (Especialização) - Curso de Especialista em Gestão Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, Itapevi, 2014.

BAPTISTA, R. F. **Causas e Gestão da Resistência à Mudança Caso da Banca Portuguesa**. 2017. 153 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Recursos Humanos, Departamento de Gestão, Universidade de Évora, Évora, 2017.

BERGER, P. L.; LUCKMAN, T. **A construção social da realidade**. Tratado de sociologia do conhecimento. Petrópolis: Vozes, 2011.

BEUREN, I. M.; DALLABONA, L. F. Presença de mecanismos isomórficos em empresas contábeis. **Revista Alcance**, v. 20, n. 1, p. 96-116, 2013.

BÉVORT, F.; SUDDABY, R. Scripting professional identities: how individuals make sense of contradictory institutional logics. **Journal of Professions and Organization**, n. 3, p. 17–38, 2016.

BORTOLOTTI, S. L. V. **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, 2010.

BORTOLOTTI, S. L. V.; SOUZA JUNIOR, A. F.; ANDRADE, D. F. Resistência À Mudança Organizacional: Avaliação de Atitudes e Reações em Grupo de Indivíduos. In: VIII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGET, 2011. **Anais...** Rezende/RJ, 2011.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.

CALIMAN, D. R.; CAETANO, A. M.; FRASSI, L. B.; CASTRO, S. M. Fatores inibidores da institucionalização em um hospital universitário. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 9, n. 3, p. 54-87, 2016.

CALLADO, A. A. C.; AMORIM, T. N. G. F. Competências da Função de Controller em Hotéis de Grande Porte da Região Metropolitana do Recife. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 5, n. 2, p. 57-73, 2017.

CASTEL, P.; FRIEDBERG, E. Institutional Change as an Interactive Process: The Case of the Modernization of the French Cancer Centers. **Organization Science**, v. 21, n. 2, p. 311-330, 2010.

CHENHALL, R. H. Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (org.), **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1, n. 6, p. 163-205, 2006.

CRUZ, I.; MAJOR, M.; SCAPENS, R. W. Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 22, n. 1, p. 91-117, 2009.

DAMBRIN, C.; LAMBERT, C.; SPONEM, S. Control and change — Analysing the process of institutionalization. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 172–208, 2007.

DELLA GIUSTINA, K. A. **Efeito do Isomorfismo Institucional no Desenho do Sistema de Controle Gerencial**. 73 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2020.

DiMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas, RAE**, v. 45, n. 2, p. 74-89, 2005.

- ELIAS, S. M. Employee Commitment in Times of Change: Assessing the Importance of Attitudes Toward Organizational Change. **Journal of Management**, v. 35, n. 1, p.37-55, 2007.
- FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. **Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra-cabeça caleidoscópico da indústria brasileira**. São Paulo: Atlas. 2004.
- FREIRES, D. A. N. FREIRES, D. A. N.; GOUVEIA, V. V.; BORTOLOTTI, S. L. V.; RIBAS, F. T. T. Resistência à Mudança Organizacional: Perspectiva Valorativa e Organizacional. **Psico**, v. 4, n. 45, p. 513-523, 2014.
- FUERTE, I. Towards harmonization or standardization in governmental accounting? The international public sector accounting standards board experience. **Journal of Comparative Policy Analysis**, v. 10, n. 4. p. 327-345. 2008.
- GEORGE, J. M.; JONES, G. R. Towards a Process Model of Individual Change in Organizations. **Human Relations**, v. 54, n. 4, p. 419-444, 2001.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.
- RINCÓN-SOTO, C. A.; GÓMEZ-VILLEGAS, M. El isomorfismo institucional en la adopción de las IPSAS. **Cuadernos de Administración**, v. 36, n. 68, p. 204-218, 2021.
- GREENWOOD, R.; HININGS, C. R.; SUDDABY, R. Theorizing change: the role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. **Academy Of Management Journal**, v. 45, n. 1, p.58-80, 2002.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006.
- HASSAN, M. K. Management accounting and organisational change: an institutional perspective. **Journal Of Accounting & Organizational Change**, v. 1, n. 2, p. 125-140, 2005.
- HASSAN, M. K.; VOSSelman, E. **Institutional entrepreneurship in the social construction of accounting control**. NiCE Working Paper 10-104, 2010.
- HODGSON, G. M. What Are Institutions? **Journal of Economic Issues**, v. 40, n. 1, p. 1-25, 2006.
- JONES, G. R. **Organizational Theory, Design, and Change: Text and Cases**. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2004.
- LAPSLEY, I.; PALLOT, J. Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. **Management Accounting Research**, v.11, n. 2. p. 213-229. 2000.
- LUKKA, K. Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 76–101, 2007.
- MARQUES, A. L.; BORGES, R.; MORAIS, K.; SILVA, M. C. Relações entre resistência a mudança e comprometimento organizacional em servidores públicos de Minas Gerais. **Revista de Administração Contemporânea - RAC**, v. 18, n. 2, p. 161-175, 2014.
- MEYER, J. W.; ROWAN, B. R. Institutionalised organisations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**. v. 83, n. 4, p. 340-363. 1977.
- OREG, S. Personality, context, and resistance to organizational change. **European Journal Of Work And Organizational Psychology**, v. 15, n. 1, p. 73-101, 2006.

OYADOMARI, J. C. **Uso do sistema de controle gerencial e desempenho:** um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos). Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da FEA/USP, São Paulo, 2008.

OYADOMARI, J. C.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; LIMA, M. P. 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**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.

PECCEI, R.; GIANGRECO, A.; SEBASTIANO, A. The role of organisational commitment in the analysis of resistance to change. **Personnel Review**, v. 40, n. 2, p. 185-204, 2011.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico:** métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. Novo Amburgo: Feevale, 2013.

REIS, L. G. Tendências de Estudos em Contabilidade Gerencial, sob a Ótica da Teoria Institucional. In: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Org.). **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011. Cap. 15. p. 331-446.

RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W. Institutional theories in management accounting change. **Qualitative Research In Accounting & Management**, v. 3, n. 2, p.94-111, 2006.

RIBEIRO, L. S.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; GASPARETTO, V. Perfil do Controller em Empresas de Médio e Grande Porte da Grande Florianópolis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 7, n. 20, p. 57-70, 2008.

SCOTT, W. R. **Institutions and Organisations:** Foundations For Organisational Science. London: Sage Publication, 1995.

VASCONCELOS, M. L. D.; OLIVEIRA, R. R. Evidências de isomorfismo em atividades realizadas pelo profissional de controladoria nas empresas atacadistas do município de Serra Talhada (PE). **Custos e @gronegocio On Line**, v. 12, n. 3, p. 329-352, 2016.

VINCENZI, S. L.; MENDES, L. A. C.; GOUVEIA, V. V.; ANDRADE, D. F. Escala de Resistência à Mudança (RAM): Construção, Evidências Psicométricas e Versão Reduzida. **Psico-usf**, [s.l.], v. 21, n. 3, p. 471-486, 2016.

VAN WAGONER, R. J. Influencing the perception of organizational change in community colleges. **Community College Journal of Research and Practice**, v. 28, p. 715–727, 2004.

VON MUHLEN, A. V.; VESCO, D. G. D.; MEYR, C. E.; GRAPEGIA, A. Z. Isomorfismo Institucional na Contabilidade: uma pesquisa em um escritório contábil. **Revista Gestão Organizacional**, v. 12, n. 3, p. 141-157, 2019.

WRUBEL, F.; TOIGO, L. A.; LAVARDA, C. E. F. Mudanças nas Rotinas Contábeis: Contradições Institucionais e Práxis Humanas. In: V Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis, Rio de Janeiro, 2014. **Anais...** Rio de Janeiro, out. 2014.