

# ANÁLISE DOS FATORES DE RESISTÊNCIA ENVOLVIDOS NO PROCESSO DE MUDANÇA NO SISTEMA DE CONTABILIDADE GERENCIAL

## **Rodrigo Angonese**

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela  
Universidade Regional de Blumenau – FURB  
Rua Antônio da Veiga, 140. Victor Konder. Blumenau – SC  
Email: rangonese@upf.br  
Telefone: (47) 33210938

## **Carlos Eduardo Facin Lavarda**

Doutor em Contabilidade pela Universitat de València-Espanha  
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da  
Universidade Regional de Blumenau – FURB  
Rua Antônio da Veiga, 140. Victor Konder. Blumenau – SC  
Email: clavarda@furb.br  
Telefone: (47) 33210938

## **RESUMO**

Mesmo frente a mudanças ambientais e desenvolvimento de novas práticas de contabilidade gerencial, pesquisas mostram que os sistemas de contabilidade gerencial não mudam ou mudam a uma taxa muito inferior do que o esperado. A estabilidade nos sistemas de contabilidade gerencial utilizados pelas empresas pode estar relacionado a fatores de resistência envolvidos no processo de mudança nos sistemas de contabilidade gerencial. Esta pesquisa possui por objetivo analisar os fatores de resistência, presentes no processo de implementação de um sistema integrado de gestão, sob a ótica da teoria institucional, na vertente da velha economia institucional. A pesquisa, quanto ao problema é qualitativa, quanto ao objetivo é descritiva, operacionalizada pelo procedimento de estudos de caso. Os dados foram coletados utilizando a técnica da entrevista semiestruturada e os dados analisados pela técnica de análise de conteúdo. Foram analisados sete fatores de resistência, na implementação de sistemas integrados de gestão nas duas empresas pesquisadas. Entre sete fatores de resistência, apenas o fator poder hierárquico não obteve evidências que pudessem caracterizá-lo. A pesquisa revela que o processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial, por meio da implementação de um sistema integrado de gestão, enfrenta um conjunto particular de pressões por resistências internas na organização, cada qual com sua intensidade, presentes permanentemente na empresa, tais como a insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e *decoupling*.

**Palavras-chave:** Resistência; Sistemas integrados de gestão; Contabilidade gerencial; Teoria institucional; Mudança.

**Área Temática:** Controladoria e Contabilidade Gerencial

## **1 INTRODUÇÃO**

Entender os fatores de resistência que surgem durante o processo de mudança nos sistemas de contabilidade gerencial, pode auxiliar na compreensão dos motivos que levam às empresas a não promoverem mudanças em seus sistemas de contabilidade gerencial. (GRANLUND, 2001).

A partir da década de 80, diversas práticas de contabilidade gerencial foram desenvolvidas. Outras mudanças que ocorreram no ambiente em que as organizações estão

inseridas, como por exemplo, avanços na tecnologia da informação, desenvolvimento de tecnologias para o gerenciamento de organizações (*Business Inteligence* - BI; *Enterprise Resource Planning Systems* - ERPS; etc.), comércio eletrônico, troca eletrônica de dados, abertura de mercados, mudaram a maneira como as empresas realizam suas atividades. Entretanto, mesmo diante de tamanhas mudanças, percebe-se que as práticas de contabilidade gerencial pouco mudaram (SCAPENS, 1994).

Este estudo aborda a dimensão da resistência que ocorre por conta de uma mudança no sistema de contabilidade gerencial. Nesta pesquisa, a mudança nos sistemas de contabilidade gerencial ocorre por meio da implementação de um *Enterprise Resourcing Planning System* (ERPS), em duas empresas selecionadas. Sistemas ERPS constituem um sistema integrado de informações responsável por todo o fluxo de informações de uma organização (DECHOW; GRANLUND; MOURITSEN, 2007). Sistemas de informações gerenciais utilizam meios tecnológicos como sistemas e redes para operacionalizar as informações necessárias à gestão (OTLEY, 1999; DECHOW; GRANLUND; MOURITSEN, 2007). A contabilidade constitui um subsistema do sistema de informações gerenciais e utiliza-se de sistemas integrados de gestão para gerar e comunicar informações (WAGNER; MOLL; NEWELL, 2011). Portanto, a implementação de sistemas integrados de gestão constitui mudanças no sistema de contabilidade gerencial (FERREIRA; OTLEY, 1999; SCAPENS; JAZAYERI, 2003).

A resistência ao processo de mudança não pode ser entendida como algo irracional (SCAPENS; ROBERTS, 1993). É um fenômeno complexo (BUSCO; QUATTRONE; RICCABONI, 2007), carente de estudos que revelem suas origens (GRANLUND, 2001).

Este estudo utiliza a teoria institucional, sob a vertente da velha economia institucional, que oferece subsídios para explicar os fatores de resistência (RIBEIRO; SCAPENS, 2006). A teoria institucional tem se mostrado proeminente na ampliação dos estudos sobre contabilidade gerencial e mudanças na contabilidade gerencial, por incluir as dimensões sociais e institucionais das organizações e seus ambientes (MOLL; BURNS; MAJOR, 2006). Entender a contabilidade como uma prática sócio-institucional, favorece o entendimento do fenômeno da mudança nos sistemas de contabilidade gerencial (CARRUTHERS, 1995; JEACLE, 2003; DAMBRIN; LAMBERT; SPONEM, 2007).

O objetivo geral desta pesquisa é analisar os fatores de resistência, presentes no processo de implementação de um sistema integrado de gestão, sob a ótica da teoria institucional, na vertente da velha economia institucional. O pressuposto que orienta essa pesquisa menciona que o processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial, por meio da implementação de um sistema integrado de gestão, enfrentará um conjunto particular de pressões por resistências internas na organização, cada qual com sua intensidade, presentes permanentemente na empresa.

Proceder a mudanças no sistema de contabilidade gerencial sem o devido cuidado e sem considerar o ambiente sócio-institucional da organização, provavelmente resultará em resistências (SCAPENS, 2006). Mudanças no sistema de contabilidade gerencial, em um contexto desgastante, caracterizado por resistências, não é desejável por conta do tempo despendido e pelo volume de recursos empregado em uma situação como esta. Entender como ocorre o processo de mudança na contabilidade gerencial, contribui, na medida em que auxilia no entendimento das forças que estão por trás do processo de mudança, bem como destaca interesses pessoais e institucionais envolvidos no processo.

Assim, deve-se estar consciente de que a mudança na contabilidade gerencial constitui um processo contínuo, ao invés de um simples movimento de uma posição para a outra, e que há implicações quando se deseja uma implementação com êxito (SCAPENS, 2006). Para o êxito de uma mudança no sistema de contabilidade gerencial, deve-se considerar as perspectivas dos vários grupos da organização (MALMI, 1997). Sendo assim, entende-se que a compreensão do fenômeno, sob a ótica proposta, auxiliará as organizações a gerenciarem a

mudança em seus sistemas de contabilidade gerencial.

## **2 DIMENSÃO DOS FATORES DE RESISTÊNCIA À MUDANÇA**

Neste item, apresentam-se, alguns dos fatores que, de acordo com a literatura, constituem-se como aqueles responsáveis por motivar a resistência ao processo de mudança na contabilidade gerencial.

### **2.1 Poder Institucional**

Situando a contabilidade em um amplo contexto social, percebe-se que a mesma está distante de ser considerada um simples instrumento neutro de registro e mensuração, mas que se encontra envolvida em relacionamentos de poder (NAPIER, 2006). Pode existir poder em qualquer lugar na organização, podendo ser mobilizado para resistir às novas regras organizacionais (BURNS; SCAPENS, 2000). O poder como fator de resistência, pode surgir a partir da organização de indivíduos, ou grupos, dentro da própria organização. Burns e Scapens (2000) dizem que quando indivíduos ou grupos possuem suficiente poder, por meio do controle dos recursos requeridos no processo de implementação de uma mudança, eles podem ser capazes de resistir ou minar o processo de mudança.

Estudos sobre contabilidade gerencial (WEICK, 1976; BRYMAN, 1984; DERMER; LUCAS, 1986) demonstram que existem indivíduos e grupos dentro das organizações que possuem diferentes interesses e objetivos, e que estão em constante luta para poder atingí-los (QUATTRONE; HOPPER, 2001). Os funcionários envolvidos no processo possuem poder, e esse é considerado um dos principais elementos para a implementação de mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial (MAJOR; HOPPER, 2005).

O poder pode ser entendido como uma manifestação de um elemento, ou um grupo de elementos, dentro da organização, que se manifesta contra as propostas de implementação de mudanças na contabilidade gerencial. Entretanto, para que isso ocorra, o indivíduo, ou o grupo de indivíduos, deve ter o controle de recursos requeridos no processo de implementação de uma mudança (BURNS; SCAPENS, 2000).

### **2.2 Insegurança Ontológica**

Indivíduos estão constantemente buscando por algum nível de segurança psicológica (SCHEIN, 1992). A insegurança gera ansiedade, que pode resultar em um fator de resistência ao processo de mudança na contabilidade gerencial. A ansiedade por aprendizado representa o “sentimento que está associado à inabilidade ou indisponibilidade de apreender alguma coisa nova pelo fato de que aparenta ser muito difícil ou disruptivo” (SCHEIN, 1993, p. 86, tradução nossa). Em sua pesquisa, o autor Granlund (2001) menciona o fato de existir resistência à implementação de mudanças no sistema de contabilidade decorrente do medo do disruptivo. Granlund (2001, p. 150, tradução nossa) diz que os “gerentes de contabilidade tendem a resistir às mudanças nos sistemas de contabilidade, pois existe um medo que qualquer mudança poderia afetar significativamente o modo como executam seu trabalho”.

O fator de resistência insegurança pode-se manifestar de outras maneiras. Granlund (2001) mostra que o movimento de resistência responsável pela frustração na implementação de um novo sistema de custeio também foi promovido pelo medo de aumento de trabalho. A insegurança gerada pela ansiedade deve ser superada para que o processo de resistência seja vencido. Quando superada a ansiedade, deve existir um espaço para emergir uma sensação de segurança psicológica que permita uma redefinição cognitiva para a sedimentação das novas práticas (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006). Quando um determinado nível de segurança é atingido os envolvidos procuram manter comportamentos de forma repetitiva, rotinizada, procurando evitar assim mudanças cognitivas e de comportamento (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006).

### 2.3 Confiança

Confiança “é um fenômeno socialmente construído. [...] confiança para a mudança é uma condição psicológica construída dentro, e com a prática” (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006, p. 32, tradução nossa). Confiança é definida como “um estado psicológico mediado por práticas organizacionais (como sistemas de contabilidade gerencial) e processos de interação social” (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006, p. 36, tradução nossa).

Práticas contábeis podem ser interpretadas como fontes de confiança, formas de confiança pessoal e por meio de sistemas, que estão implicados na constituição de sistemas de contabilidade gerencial como um objeto socialmente construído que, necessariamente, tem que ser confiáveis a fim de que possam ser utilizados em situações de crise (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006). Quando episódios de desconformidade ocorrem, participação na prática facilita o processo de reflexão e essa participação pode ser mediada através de pessoas *experts* e sistemas *experts* que potencializam as forças de confiança. Scapens (2006) complementa, afirmando que confiança na contabilidade e nos profissionais contábeis parece ser importante no aperfeiçoamento das práticas de contabilidade gerencial e, conseqüentemente, confiança é um insumo que necessita ser explorado em estudos que envolvam as mudanças na contabilidade gerencial.

Quando a contabilidade está institucionalizada como um processo rotinizado, existe uma sensação de confiança entre os agentes envolvidos. Nessas situações, pode ser dito que há uma confiança na contabilidade (exemplo: aceitação da contabilidade), e como tal, contabilidade e contadores são bem-vindos à busca por soluções para a crise. Reciprocamente, quando sistemas de contabilidade gerencial são utilizados como medidas *ad hoc*, desconstituídas de qualquer racionalidade confiável, elas serão, provavelmente, marginalizadas e podem vir a ser um foco de conflitos se a organização se encontrar em uma crise (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006).

### 2.4 Inércia

Inércia é tradicionalmente definida como a não habilidade de efetuar uma mudança interna, frente a significantes mudanças externas (MILLER; FRIESEN, 1980). A noção de inércia refere-se a correspondência entre capacidades e seu ambiente. Inércia somente possui significado em relação a algum fator externo. Inércia refere-se à velocidade relativa de uma mudança organizacional em termos de capacidade de resposta para mudar, e o tempo que é exigido para obter, processar e avaliar informação oriunda do ambiente (STEEN, 2009).

A inércia pode ser entendida sob dois aspectos, rigidez de recursos e rigidez de rotina. Rigidez de recursos surge devido a imposições externas de recursos que são providos por uma ação gerencial interna tal como a presença de tecnologias que frequentemente levam a exclusão de outras tecnologias (STEEN, 2009). A inércia decorrente de rigidez de rotina remete à ideia de que rotinas tendem a estar mal preparadas para lidar com a descontinuidade, bem como sua lógica subjacente que permeia o pensamento da organização (STEEN, 2009). Assim, como os comportamentos de rotina são desafiados por estas novas regras, inércia da rotina é provavelmente manifestada por meio de limitados ou não entendidos comportamentos relacionados à mudança (STEEN, 2009).

As rotinas ligadas às práticas de contabilidade mostram certo grau de inércia, fazendo, assim, as mudanças complicadas e impraticáveis (STEEN, 2009). Os comportamentos habituais que são a base das regras e rotinas são geralmente considerados como expostos a algum grau de resistência à mudança que é frequentemente atribuído à presença de inércia (STEEN, 2009).

Inércia está ligada diretamente à capacidade da empresa em reagir frente a mudanças impostas pelo ambiente. Se sistemas de contabilidade gerencial são entendidos por rotinas,

entende-se que haverá resistência quando essas rotinas forem desafiadas. A demora ou incapacidade em proceder às mudanças será entendida como inércia, e constituirá um fator de resistência à implementação do processo de mudança.

## **2.5 Falta de Conhecimento**

Conhecimento é a manutenção de traços de memória dentro de repetidos padrões de comportamento, e é desenvolvido socialmente através da participação e da reflexão das práticas, ao invés de simplesmente ser o resultado de um pensamento independente realizado por indivíduos, de uma maneira autônoma (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006). A ideia convencional quando da implementação de uma mudança na contabilidade gerencial é a de que a nova prática será operacionalizada por meio de pessoas, e um processo de treinamento para que essas pessoas obtenham o conhecimento necessário é preciso para que a mudança ocorra (QUATTRONE; HOPPER, 2001).

Organizações são moldadas pelo ambiente em que operam, constituído por mitos, regras que lhe são impostas, expectativas sociais e padrões cognitivos dos atores (SCOTT, 2001). Padrões cognitivos assumidos como certos constituem o conhecimento que será repassado aos demais membros da organização por meio de treinamentos.

Granlund (2001) fala sobre o conhecimento necessário às pessoas para poderem realizar suas atividades. Na pesquisa realizada por Granlund (2001), o conhecimento aparece como um dos fatores responsáveis pelo fracasso na implementação de um sistema de custeio. Segundo depoimento de um dos líderes do projeto, o fato de, no momento da implementação, a equipe responsável não ter levado em conta as necessidades de conhecimento e habilidades dos seus usuários foi um dos fatores responsáveis pela não implementação da prática gerencial.

## **2.6 Aceitação das Rotinas**

Na pesquisa realizada por Granlund (2001), a organização selecionada para o estudo havia decidido pela implementação de um novo sistema de custos para fazer frente a uma crise financeira. A implementação da prática de custos mostrou-se frustrada logo após um ano do início das atividades. Dentre alguns motivos responsáveis pela frustração da implementação da prática gerencial, dois destacam-se: a) a contratação de um grupo de consultores e a demissão desse mesmo grupo logo em seguida, mantendo na empresa apenas um dos consultores que fora eleito líder do projeto; b) o fato de os responsáveis pelo projeto não terem conseguido que o mesmo fosse acolhido por toda a organização.

Nessa mesma pesquisa, houve o relato, pelos gestores da organização, que um dos principais erros cometidos na implementação da prática de contabilidade gerencial foi o fato de não ter abrangido desde o início as pessoas envolvidas e relacionadas à área de produção e vendas. Esse erro confirma que a ideia da implementação da mudança não foi, por assim dizer, vendida para os todos os envolvidos na organização, o que reverteu em resistência. Nas palavras da equipe responsável pela implementação do novo sistema de custeio, essa situação ilustra como uma ideia relevante que foi aceita pela alta administração, mas não eficiente e acertadamente administrada a algumas instâncias da empresa, resultou em uma forte resistência para implementação nos sistemas sociais da organização. A mudança na contabilidade gerencial, promovida pela equipe responsável não conseguiu obter uma verdadeira legitimidade por parte dos demais gestores, o que serviu apenas por abalar o atual sistema, já que nenhuma mudança pôde ser implementada (GRANLUND, 2001).

Cobb, Helliar e Innes (1995) mostram em sua pesquisa que as mudanças ocorridas no sistema de contabilidade gerencial de um banco, ocorreram devido a participação efetiva do líder do projeto. Quando houve a reunião das forças que potencializaram a mudança no sistema de contabilidade gerencial, os líderes do projeto atuaram como os responsáveis pela

implementação, exercendo um papel fundamental. A atuação dos líderes foi a de levar adiante as mudanças e sustentá-las mesmo diante das resistências encontradas no processo. O papel do líder também é destacado na pesquisa de Vaivio (1999). Nesta pesquisa, o autor demonstra que a alteração no sistema de informação contábil, com a implementação de medidas não financeiras, foi sustentada em um primeiro momento pela iniciativa do líder.

### **2.7 Decoupling ou Loose Coupling**

*Decoupling* é usualmente considerado como o resultado, talvez inconsciente, de uma escolha organizacional sobre alguma técnica que não foi totalmente implementada, ou então como o resultado de uma resistência à mudança (DAMBRIN; LAMBERT; SPONEM, 2007). O *loose coupling* ocorre quando práticas contábeis que são introduzidas para encontrar requerimentos institucionais são utilizadas de uma maneira cerimonial (SCAPENS, 2006).

*Loose coupling* é o termo utilizado para denotar diferenças entre regras formais com o objetivo de assegurar legitimidade externa e a prática diária atual na organização (SITINABIHA; SCAPENS, 2005; LUKKA, 2007; CRUZ; MAJOR; SCAPENS, 2009). Além disso, considerando o aspecto ostensivo e o performativo da rotina, o *loose coupling* pode se estabelecer, considerando o resultado do processo de reprodução da rotina ao nível de grupos de indivíduos da organização. O *loose coupling* não é somente uma motivação externa, mas também interna das organizações (STEEN, 2011).

Sob a ótica da velha economia institucional, *loose coupling* entre regras formais e práticas atuais de contabilidade pode contribuir para a estabilidade e para a mudança (SITINABIHA; SCAPENS, 2005; LUKKA, 2007). Dessa forma, a estabilidade e a mudança são o resultado de relações entre regras e rotinas, ao invés de apenas rotinas ou o processo a que elas originam (STEEN, 2011).

## **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Foram selecionados dois casos para a pesquisa. Os casos foram selecionados, pois apresentam algumas características extremas que os diferenciam e assim enriquecem a geração de resultados (YIN, 2010). Cada um dos casos apresenta um determinado estágio de implementação do sistema integrado de gestão. A empresa A, não conseguiu implementar um sistema integrado de gestão, enquanto que a empresa B conseguiu implementar um sistema integrado de gestão. Além dos diferentes estágios de implementação, a empresa A atua no mercado há aproximadamente um século, enquanto que a empresa B atua no mercado há aproximadamente uma década.

A utilização de casos extremos permite um maior aprendizado com os fenômenos observados, enriquecidas pelas possíveis variações apresentadas nas categorias de análise (COOPER; MORGAN, 2008). Casos que apresentem situações e conclusões contrastantes aumentam sua validade externa (YIN, 2011). As empresas foram escolhidas também, pelo fato do autor ter acesso às organizações (EISENHARDT, 1989; TESSIER; OTLEY, 2012) bem como estar ciente de que as empresas passaram ou estavam passando por mudanças em seu sistema de contabilidade gerencial que envolvia a adoção de sistemas integrados de gestão.

Nessas duas empresas, optou-se por entrevistar os gestores de nível gerencial. Entende-se como gestores de nível gerencial, aqueles responsáveis pelas áreas de contabilidade/controladoria, finanças, recursos humanos, vendas, produção, engenharia, controle de qualidade, pesquisa e desenvolvimento, tecnologia de informação e administração. Também se decidiu por entrevistar o(s) diretor(es) da organização, visto que suas contribuições enriqueceriam os dados coletados, principalmente no que se refere à história da organização e ao processo de mudança na contabilidade gerencial.

Os respondentes não foram identificados por seus cargos, e sim por suas funções, o

que elimina a possibilidade de padronizar a entrevista com gestores, e a empresa atribuir o controle gerencial a diretores. Portanto, julgou-se conveniente entrevistar os responsáveis pelas áreas, independente da nomenclatura atribuída pelas empresas ao cargo que cada gestor desempenha.

O método de coleta de dados utilizado para este trabalho foi a entrevista semiestruturada. Atendendo a recomendação para pesquisas que utilizam o procedimento do estudo de caso, foi selecionada uma empresa para compor o estudo de caso piloto (YIN, 2010). Os resultados do estudo de caso piloto revelaram que as questões que compõem o roteiro de entrevista mostraram-se adequadas aos objetivos da pesquisa.

Para a coleta dos dados foi necessária a definição das categorias e subcategorias de análise. Foram definidas sete categorias de análise, correspondendo uma para cada fator de resistência. Cada categoria de análise foi dividida em subcategorias, que totalizaram doze subcategorias. As definições constitutivas foram operacionalizadas por meio da análise dos textos resultantes da transcrição das entrevistas, pela identificação de trechos que estivessem relacionados às definições constitutivas.

Com base nas categorias e subcategorias de análise, foi analisado cada um dos dois casos utilizados nesta pesquisa, a fim de revelar os padrões oriundos de cada situação apresentada. Neste estágio, foram realizadas ligações entre os dados coletados nas entrevistas, na observação de documentos, em entrevistas informais com pessoas ligadas ao nível operacional, fornecedores, consultores que auxiliaram as organizações na implementação dos sistemas, objetivando uma triangulação dos dados a fim de se obter validade e consistência na análise.

Para garantir a confiabilidade dos dados, as entrevistas foram gravadas, com aquiescência dos entrevistados. Ao todo foram realizadas 16 entrevistas nas duas empresas pesquisadas que totalizaram aproximadamente 9 horas de gravação. As entrevistas foram realizadas no decorrer dos meses de março, abril e maio de 2012.

Após a realização das entrevistas, as mesmas foram transcritas e submetidas à avaliação do entrevistado, para sua validação. Após a validação, aplicou-se a técnica da análise de conteúdo (BARDIN, 1997).

Além da triangulação, a validade também pode ser reforçada pela técnica da validação dos entrevistados. Após a gravação das entrevistas, as mesmas foram transcritas e submetidas à avaliação do entrevistado, para sua validação.

#### **4 APRESENTAÇÃO DOS CASOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Para a realização desta pesquisa, duas empresas foram selecionadas. Atendendo à solicitação das empresas, e conforme compromisso estabelecido no protocolo de estudo de caso, a identidade das mesmas não será revelada. Entretanto, para contextualizar a pesquisa, no Quadro 1 constam algumas informações sobre as organizações, a fim de caracterizá-las.

**Quadro 1 - Caracterização das empresas selecionadas para a pesquisa**

<b>Descrição</b>	<b>Empresa A</b>	<b>Empresa B</b>
Mercado Nacional	Atua em todo o território nacional	Atua em todo o território nacional
Mercado Internacional	América central, África, América do Sul	Sim
Constituição societária	Sociedade Anônima	Sociedade Anônima
Tempo de atuação	Aproximadamente um século	Aproximadamente uma década
Faturamento	Não revelado	Aproximadamente 1 bilhão por ano
Setor de atuação	Saúde	Petróleo, Gás e Biocombustíveis
Capital	Fechado - Nacional	Fechado - Nacional
Sistema integrado de gestão	Não implementado	Implementado

Fonte: elaborado pelo autor.

No Quadro 1 buscou-se oferecer um panorama sobre as empresas que foram pesquisadas para a elaboração deste estudo. Algumas informações não foram divulgadas, pois não se obteve autorização de divulgação por parte das empresas. Mesmo assim, percebe-se que as empresas selecionadas para a pesquisa constituem-se em empresas com capacidade para atender ao mercado nacional e internacional. Cada empresa opera em um setor específico. O tempo de atuação difere significativamente entre as organizações. A mudança no sistema de contabilidade gerencial, por meio da implementação do sistema integrado de gestão foi efetivada na empresa A, não efetivada na empresa B. Percebe-se que as características mostradas no Quadro 3 qualificam os casos como de características extremas, adequados para enriquecer as considerações da pesquisa (SCAPENS, 1990; YIN, 2011).

Caracterizados os casos, a seguir, apresenta-se o contexto encontrado em cada uma das empresas.

#### **4.1 Síntese da Análise dos Resultados da Empresa A**

A proposta que este estudo aborda é a de que existem pressões que oferecem resistência ao processo de mudança. Essas pressões foram caracterizadas por sete fatores de resistência, levantados da literatura existente sobre o tema.

O caso da empresa A é particularmente rico, pois revela uma situação em que houve a descontinuação de um projeto de implementação de um sistema integrado de gestão. Dentre os sete fatores de resistência, seis deles foram identificados pelas evidências coletadas nas entrevistas: insegurança, confiança, inércia, conhecimento, aceitação de rotinas, e *decoupling*. Dentre esses, destacou-se o fator confiança, que está ligado ao apoio de consultores externos para a implementação do sistema integrado de gestão, e também na utilização de especialistas internos à organização aptos a auxiliar no processo de implementação do novo instrumento de gestão. Evidências mostram que a empresa nomeou e capacitou uma pessoa da própria instituição para auxiliar no processo de implementação do sistema integrado de gestão. Entretanto, a consultoria oferecida pela empresa fornecedora do sistema integrado de gestão não estava capacitada para tal tarefa, o que, efetivamente, contribuiu de forma mais decisiva para a não implementação do sistema integrado de gestão. Esse fato impediu que a empresa fornecedora ganhasse a confiança de parte dos gestores da organização, no sentido de garantir que o sistema, verdadeiramente, proveria a empresa das necessidades acordadas na negociação de aquisição.

Na análise do caso da empresa A, alguns fatores de resistência, aparecem com maior ênfase. Destaca-se aqui o fator confiança. O processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial difere de organização para organização. Diferenciação essa que não se caracteriza apenas pelos fatores de resistência encontrados. Adicionado a isso, a pesquisa revelou que, nesse caso, o processo de mudança na contabilidade gerencial envolveu uma intensidade maior ou menor para cada fator de resistência. Portanto, existe uma dosagem particular, única, em cada organização para cada fator analisado, independente de qual seja o processo de mudança, o que diferencia o processo, tornando-o único.

Destaca-se também o fator ambiente em que a mudança é proposta. O ambiente deve mostrar-se favorável à mudança. No caso da empresa A, ao mesmo tempo em que acontecia o projeto de implementação de um novo sistema integrado de gestão, a empresa passava por uma mudança, indo de uma administração realizada pelos sócios para uma administração conduzida por um profissional contratado para a função, e adequando-se a uma mudança significativa nos seus processos operacionais, exigida pelos órgãos regulamentadores. Isso significa que a empresa adequava-se a contingências ambientais. Situação similar ocorre na pesquisa de Vaivio (1999) em que o processo de implementação de medidas de gerenciamento não financeiras acaba relegado a um segundo plano devido a problemas considerados mais urgentes e decorrentes de uma fusão realizada entre as empresas



envolvidas. O processo de gerenciamento por medidas não financeiras é retomado em uma situação em que o ambiente mostra-se incerto e competitivo, forçando os gestores a buscarem uma ampliação no sistema de controle da empresa.

Nesse sentido, o fenômeno, bem como o fato do projeto de implementação ter sido descontinuado, podem também ser analisados sob o ponto de vista de outras teorias, como a teoria contingencial. Quando o ambiente não é favorável à mudança, ela não ocorre. Portanto, também o ambiente pode constituir-se em um fator de resistência a mudanças no sistema de contabilidade gerencial. Isso mostra que a realidade pode ser observada sob diversos ângulos, com diferentes entendimentos de acordo com os distintos objetivos apresentados em cada pesquisa.

#### **4.2 Síntese da Análise dos Resultados da Empresa B**

A resistência que surge em um processo de mudança não pode ter sua importância diminuída. A resistência pode atingir um nível capaz de abortar um processo de mudança de contabilidade gerencial. A resistência ocorre em qualquer processo de mudança e entender como se manifesta auxilia na compreensão do fenômeno.

Categorias que caracterizam resistências foram identificadas durante a pesquisa. Destaca-se que o novo sistema integrado de gestão está implementado na empresa, sendo utilizado normalmente. Os fatores de resistência, embora presentes, não mostraram força suficiente para inviabilizar o processo de mudança. A categoria insegurança e a categoria *decoupling* mostraram-se responsáveis pelos principais focos de resistência. Nas evidências coletadas pela pesquisa, fica claro que o processo de mudança mostrou-se desafiador. Havia no processo uma expectativa em relação ao funcionamento do novo sistema, bem como em relação às alterações que o mesmo pleitearia na execução de algumas funções. Evidências mostraram também, que entre os gestores havia um sentimento de que o trabalho aumentaria por conta da mudança no sistema de contabilidade gerencial.

A resistência mostrou-se mais latente no quesito *decoupling*. Segundo depoimento dos gestores, percebeu-se que no início do processo, os novos procedimentos decorrentes do processo de mudança não foram prontamente seguidos. Os procedimentos antigos, aos quais os gestores estavam acostumados, prevaleciam em detrimento dos novos, que exigiam que as pessoas deixassem uma zona de conforto a que estavam habituadas, abandonassem antigas rotinas, para substituí-las por novas, até então desconhecidas. Entretanto, nenhuma dessas categorias, nem a união delas, foi suficiente para impedir o processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial.

Causas para isso foram atribuídas, de acordo com a opinião dos gestores, ao fato da empresa possuir pouco tempo de vida e, portanto, os funcionários envolvidos no projeto constituírem contratos recentes. Funcionários com pouco tempo de trabalho na organização não conseguiram, na opinião dos gestores, enraizar suas rotinas a ponto de oferecer uma resistência mais forte. Também devido a esse tempo curto de atividade na empresa, na opinião dos entrevistados, os gestores possuem espírito empreendedor e mostram-se mais simpáticos a empreender maiores esforços para que projetos diversos, incluindo aqueles que envolvam mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial, atinjam seus objetivos.

Outras categorias de resistência tiveram seu impacto mitigado devido à estratégia adotada pela direção da empresa. A ampla utilização de consultoria externa, aliada à contratação de um líder com experiência e conhecimento, acrescentou confiança aos envolvidos no processo de mudança. Existência de confiança durante o processo de gestão é fundamental para eliminar focos de resistência. Outra categoria de resistência que foi administrada no processo de implementação do novo sistema integrado de gestão foi a aceitação de rotinas.

Cuidados por parte da direção da organização em oferecer informação suficiente a fim

de tornar o processo de mudança claro para todos os envolvidos, inclusive para o público externo, foram responsáveis pela acolhida amistosa ao projeto de mudança do sistema de contabilidade gerencial. A qualificação da equipe do nível gerencial, devido à experiência que esses gestores obtiveram em experiências e qualificações advindas de empregos anteriores, também foi identificada como um dos fatores que mitigaram possíveis focos de resistência.

Outros fatores de resistência como a insegurança ontológica e a aceitação das rotinas não foram fortes o suficiente para impedir a implementação do novo sistema. Ainda persistem focos de resistência, principalmente ligados à carência de conhecimentos e habilidades diagnosticados no nível operacional.

De acordo com os gestores, esforços para dotar o nível operacional com conhecimento e atitude perante o novo sistema de gestão são necessários para que se possa extrair dele todo o benefício que pode oferecer, pois que os focos de resistência prevalecem mesmo após terem sido vencidos e a mudança instalada. O fato do sistema integrado de gestão ter sido institucionalizado não necessariamente elimina todos os fatores de resistência. Portanto, o processo de institucionalização de sistemas de contabilidade gerencial pode evoluir durante o decorrer do tempo, até o ponto em que todos os focos de resistência sejam eliminados. Fator esse que varia de empresa para empresa, de situação para situação.

#### 4.3 Análise e Discussão dos Fatores de Resistência no Processo de Mudança

Os fatores de resistência não podem ser relegados a um segundo plano, ou considerados com um fator irracional no processo. Pesquisas destacam a presença dos fatores de resistência no processo de mudança das práticas de contabilidade gerencial (ROBERTS; SCAPENS, 1993; GRANLUND, 2001). Nas informações que constam no Quadro 2 percebe-se que cada empresa apresentou um conjunto de fatores de resistência específicos, e de origem decorrente de pressões internas.

**Quadro 2 - Fatores de resistência à mudança nos sistemas de contabilidade gerencial nas empresas pesquisadas**

Fatores de resistência	Empresa A	Empresa B
Poder institucional	Não	Não
Insegurança ontológica	Sim	Sim
Confiança	Sim	Sim
Inércia	Sim	Não
Conhecimento	Sim	Sim
Aceitação de rotinas	Sim	Sim
<i>Decoupling</i>	Sim	Sim

Fonte: elaborado pelo autor

No caso da empresa A, a primeira tentativa de implementação de um novo sistema integrado de gestão não atingiu seu objetivo. Foram identificadas seis categorias de resistência. Entretanto, a categoria confiança apresentou maior vigor frente às demais, o que não significa que a categoria confiança foi a única responsável pela não implementação do novo sistema integrado de gestão.

Todas as categorias contribuíram, mas destaca-se na análise do caso da empresa A a categoria confiança, principalmente devido a intensidade de evidências coletadas durante as visitas à empresa. A atuação de pessoas especialistas é fundamental para assegurar confiança no processo e absorver a incerteza (BUSCO; QUATTRONE; RICCABONI, 2007). A utilização de consultores contribui para reduzir a incerteza no processo de mudança nos sistemas de contabilidade gerencial. Esses dotam com racionalidade as novas práticas gerenciais, evitando que sejam marginalizadas e acabem como foco de conflito na organização (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006).

No caso da empresa A, a atuação da consultoria oferecida pela empresa fornecedora do sistema não foi suficiente para mitigar a incerteza presente no processo de mudança e assegurar confiança às pessoas envolvidas no projeto. Esse fator, aliado aos demais fatores, constituiu um corpo de resistência ao processo de implementação do novo sistema de controle de gestão que obteve força suficiente para frustrar o processo de implementação.

Na pesquisa realizada por Jermias (2006) destaca-se a confiança atribuída pelas pessoas ao sistema por elas adotado. A confiança nos sistemas adotados contribui para a institucionalização dos mesmos. Quanto maior a confiança menor será a resistência ao processo de mudança. A confiança é avaliada principalmente por consultorias especializadas, e profissionais *experts*, como mencionado na pesquisa de Busco, Riccaboni e Scapens (2006).

Zoni, Dossi e Morelli (2012) abordam o tema confiança no processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial. Nesse caso, a confiança no processo de mudança foi gerada por um grupo de profissionais *experts* em tecnologia da informação.

No caso da empresa B, o novo sistema integrado de gestão foi implementado, pois os fatores de resistência não obtiveram força suficiente para barrar o processo de mudança. Durante o processo de mudança do sistema de contabilidade gerencial, dois fatores de resistência agiram com maior intensidade: o fator insegurança e o fator *decoupling* ou *loose coupling*. A insegurança é comum nos processos de mudança nos sistemas de contabilidade gerencial (GRANLUND, 2001). Os gestores temem pela efetividade no novo sistema de gestão considerando que ele vai modificar o modo como realizam o seu trabalho (GRANLUND, 2001).

A insegurança aparece, também, na pesquisa de Busco, Riccaboni e Scapens (2006), que constata que a partir do momento em que os gestores adotam comportamentos repetitivos e rotinizados há um sinal de que existe um clima de segurança. Quando se inicia o processo de mudança de um novo sistema de gestão, esse clima de segurança é quebrado, abrindo espaço para a insegurança, que se constitui como um dos fatores de resistência. Na empresa B o sentimento de insegurança acompanhou todo o processo de mudança do sistema de controle de gestão, até o momento em que os gestores puderam constatar que o novo sistema integrado de gestão realmente funcionava, atendendo às necessidades da empresa.

O *decoupling* ou *loose coupling* foi um dos fatores de resistência destacados na análise do caso da empresa B. No início do processo a prática de procedimentos antigos ainda prevalecia perante os novos procedimentos. Os gestores optavam por manter seus controles da maneira como sempre foram realizados, em detrimento dos novos procedimentos que se faziam necessário diante da proposta de mudança do sistema integrado de gestão. O *decoupling* era praticado levando em conta a preferência dos gestores em manter as práticas de gestão que eram realizadas antes de iniciado o processo de mudança (DAMBRIN; LAMBERT; SPONEM, 2007; STEEN, 2011).

O *decoupling* é um processo que deve ser entendido como um fator de resistência interna (SITI-NABIHA; SCAPENS, 2005). Nem sempre o *decoupling* estará presente decorrente de fatores externos, como preconizado pela abordagem institucional da nova sociologia institucional. Na pesquisa realizada por Dambrin, Lambert e Sponem (2007), existe a situação de *decoupling*, entendida como uma forma de resistência à mudança, que se origina a partir de desconformidades entre o discurso organizacional e novos ideais e técnicas de controle.

Os fatores de resistência identificados nas empresas pesquisadas também aparecem em outras pesquisas. Na pesquisa realizada por Guerreiro et al. (2005) os autores concluem que mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial devem superar obstáculos como a insegurança gerada nos indivíduos envolvidos. Atribuem o baixo grau de implementação prática de mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial há um desalinhamento entre as expectativas dos indivíduos e também pela desconformidade com as normas sociais de

comportamento institucionalizadas na organização. Esses fatores citados por Guerreiro et al. (2005) podem ser relacionados as categorias de aceitação de rotinas e insegurança utilizadas nesta pesquisa.

Fatores de resistência relacionados ao processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial foram encontrados na pesquisa de Vicente, Pinto e Major (2011), além de identificar como fator inibidor da mudança uma cultura empresarial conservadora, os autores destacaram também o fator inerente a adaptação a novas tecnologias. Adaptação a novas tecnologias envolve a necessidade de novos conhecimentos. Além disso, a adaptação a novas tecnologias pode despertar insegurança nas pessoas envolvidas. Portanto, os resultados encontrados na pesquisa realizada por Vicente, Pinto e Major (2011) estão de certa forma alinhados com os resultados encontrados nesta pesquisa.

Um dos contextos que merecem uma discussão mais aprofundada envolve a situação encontrada na empresa B. No caso da empresa B, o antigo sistema integrado de gestão foi substituído por um novo sistema. O processo de mudança do sistema de contabilidade gerencial ocorreu com a substituição do sistema antigo pelo novo. Assim, entende-se que os fatores motivadores do processo de mudança sobrepujaram os fatores de resistência. Entretanto, isso não significa que todos os fatores de resistência ao processo de mudança foram eliminados. Pelo contrário, alguns dos fatores de resistência ainda prevalecem e demandam esforços para que sejam mitigados, como no caso da falta de conhecimento.

Pelos depoimentos coletados nota-se que por mais que a equipe esteja preparada, ainda faltam investimentos para a capacitação do nível operacional em termos de conhecimento e postura frente ao novo sistema de gestão. Na opinião dos entrevistados, esse é um ponto que deve ser superado para que a organização possa usufruir de forma completa de todos os benefícios que o novo sistema oferece. Analisando o fenômeno da mudança nos sistemas de contabilidade gerencial sob essa perspectiva, conclui-se que o processo de mudança não termina quando o novo sistema de controle de gestão é implementado.

No caso citado, entende-se que o processo de mudança não está completo e carece de ações que conduzirão a organização ao uso mais eficiente e eficaz do novo instrumento. Insegurança a respeito dos benefícios que o novo instrumento proporcionará à organização permanece no ambiente. Dúvidas sobre o ganho de valor que a organização obteve ou obterá com a implementação da mudança somente poderão ser dirimidas com o tempo, e mesmo assim, sem uma mensuração objetiva.

Entende-se que o processo de mudança envolve um ápice em que os fatores de resistência se apresentam com uma maior intensidade. Se nesse ápice os fatores de resistência não revelarem força suficiente para impedir o processo de mudança, então a mudança será implementada. Entretanto, esse fato de os fatores de resistência perderem força não significa sua eliminação. Entende-se que os fatores de resistência estarão sempre presentes na organização, entretanto, na maior parte do tempo estarão em estado latente.

Os fatores de resistência compõem o contexto sócio-institucional das organizações. São elementos que não podem ser eliminados. Sempre estarão presentes, muito embora latentes. O início do processo de mudança constitui o gatilho que se encarrega de despertar os fatores de resistência, que aumentam sua intensidade na medida em que o processo de mudança avança. Em alguns casos, a intensidade dos fatores de resistência é tamanha que acaba por descontinuar o processo de mudança.

Esse contexto ocorreu na empresa A. A partir do momento em que o processo de implementação do sistema integrado de gestão foi descontinuado, os fatores de resistência foram perdendo intensidade, voltando a um estágio inicial de latência. Percebe-se que, nesse caso, os fatores de resistência não foram eliminados, eles continuam no contexto sócio-institucional da empresa. Certamente manifestar-se-ão novamente em uma nova tentativa de implementação de um sistema integrado de gestão.

No caso da empresa B percebe-se que os fatores de resistência se manifestaram, não necessariamente, com a mesma intensidade como aconteceu na empresa A. Contudo, na empresa B, os fatores de resistência não impediram o processo de implementação do novo sistema integrado de gestão, e nem por isso foram eliminados. Houve um ponto em que os fatores de resistência atingiram uma intensidade máxima, mas não o suficiente para descontinuar o processo de implementação.

Com o tempo, esses fatores de resistência foram perdendo intensidade e voltando a uma situação original. Em tal caso, não se entende que esses fatores tenham sido eliminados. Apenas tendem a retornar a um estágio de latência, até que novo processo de mudança nos sistemas de contabilidade gerencial se instale. Assim sendo, compreende-se que os fatores de resistência compõem o contexto sócio-institucional e estão enraizados na natureza humana, fugindo de uma perspectiva econômico-racional.

Fatores de resistência enraizados na natureza humana são destacados por autores como Lawrence (1954), Seo e Creed (2002) e Steen (2011). Lawrence (1954) relaciona a resistência à ação humana mencionando que são pessoas que manifestam resistências quando percebem que mudanças sociais podem ocorrer por decorrência de mudanças técnicas. Na percepção de Seo e Creed (2002), a mudança decorre da contradição, entretanto a contradição somente pode ser mediada pela práxis humana. Logo, se a resistência é inerente ao processo de mudança, percebe-se que há uma relação de interdependência entre a resistência e a práxis humana. É a práxis humana que operacionaliza os fatores de resistência. Zoni, Dossi e Morelli (2012), mencionam que a resistência no processo de mudança ocorre por conta de diversos elementos que envolvem a intenção em promover a mudança. Além disso, destacam que a atuação dos indivíduos chave nas fases do processo de mudança é imprescindível para o processo de institucionalização. Essa abordagem oferecida pelos autores põe em evidência a participação humana no processo de mudança.

A mudança nos sistemas de contabilidade gerencial envolve a substituição de rotinas (BURNS; SCAPENS, 2000). Rotinas decorrem da ação de múltiplos atores na organização (STEEN, 2011). Diante disso, entende-se que a mudança desafia rotinas pré-existentes e com isso haverá resistências no processo (SCAPENS; ROBERTS, 1993). Portanto, esses posicionamentos também contribuem com o entendimento de que a resistência reside no ser humano, pelo seu conjunto de crenças e valores incutidos pelo sistema social em que se encontra.

Outro fator que merece destaque é que, em cada empresa analisada, houve a identificação de um conjunto diferenciado de fatores de resistência. No caso da empresa A, dos sete fatores de resistência analisados, seis foram identificados, com exceção do poder institucional. No caso da empresa B, dos sete fatores de resistência analisados, cinco fatores foram identificados, com exceção do poder institucional e da inércia. Em ambas as empresas percebeu-se que alguns fatores de resistência surgiram com maior destaque ou intensidade.

Portanto, essas evidências levam à percepção de que cada empresa possuirá um conjunto específico de fatores de resistência. Em cada conjunto, cada fator de resistência apresentará uma intensidade particular. Por exemplo, em algumas empresas prevalecerão fatores de resistência relacionados ao *decoupling* e à insegurança. Numa outra pode prevalecer o fator aceitação de rotinas. A combinação que comporá o conjunto de fatores, aliada à intensidade que cada fator possui em cada organização, tenderá a ser único para cada empresa analisada.

Portanto, quando analisados os fatores de resistência, observa-se que possuem um papel importante dentre os elementos que constituem o processo de mudança nos sistemas de contabilidade gerencial. No caso da empresa A, os fatores de resistência descontinuaram o processo de mudança. Fato esse que comprometeu recursos da empresa, causou desgastes entre os gestores, bem como dispêndio de tempo gasto com todo o projeto. Não houve

melhorias, pois a mudança não ocorreu.

Entender o papel dos fatores de resistência, no processo de mudança nos sistemas de contabilidade gerencial, maximiza a probabilidade das organizações obterem sucesso no processo de mudança. Portanto, os resultados encontrados na análise dos fatores de resistência vêm ao encontro do pressuposto da pesquisa, em que o processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial, por meio da implementação de um sistema integrado de gestão, enfrentará um conjunto particular de fatores representativos de pressões por resistências internas na organização, cada qual com sua intensidade, presentes permanentemente na empresa.

## **5 CONCLUSÃO**

Em relação aos fatores de resistência, apenas o fator poder institucional não obteve evidências para sua confirmação. Todos os demais fatores foram identificados, através das evidências coletadas nas empresas A e B.

Os fatores de resistência ao processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial, por meio da implementação de um sistema integrado de gestão, ocorrem naturalmente a partir do momento em que se inicia o processo. Os fatores de resistência residem na natureza humana e estão permanentemente presentes no contexto sócio-institucional das organizações, mesmo que em um estado latente. Diversos são os fatores de resistência que surgem no processo, alguns com maior intensidade do que outros. Nem sempre os fatores de resistência apresentarão força suficiente para impedir o processo de mudança. Também, os esforços da gestão para mitigar os fatores de resistência durante o processo de mudança podem maximizar a probabilidade de implementar a mudança.

O pressuposto da pesquisa foi caracterizado por evidências coletadas no caso da empresa A e da empresa B. Em ambos os casos, dos sete fatores de resistência apenas o fator poder institucional, não obteve evidências para sua caracterização. Alguns fatores de resistência obtiveram um maior número de evidências do que outros, indicando que alguns atuam com maior intensidade do que outros. Entendendo que os fatores de resistência residem na natureza do ser humano, os mesmos não podem ser dissociados do contexto sócio-institucional e, portanto, estando permanentemente presentes nas organizações, mesmo que em um estado de latência.

No caso desta pesquisa, entende-se que os fatores de resistência são despertados quando se inicia o processo de mudança, e podem abortar o processo de mudança quando reunirem força suficiente para tal. Caso a força exercida pelos fatores de resistência não seja suficiente para abortar o processo de mudança, então a mudança ocorrerá e os fatores de resistência tenderão a voltar a seu estado original (latência) conforme o passar do tempo. Vê-se, portanto, que independentemente do êxito da mudança, os fatores de resistência não serão eliminados, mas que voltarão a seu estado latente até que novo processo de mudança tenha sido iniciado.

Finalizando, destaca-se o importante papel que a gestão da empresa possui para mitigar as resistências que surgem no processo de mudança. A bem sucedida implementação do sistema integrado de gestão na empresa B deve-se às estratégias empregadas para mitigar os fatores de resistência. Para futuras pesquisas, sugere-se reaplicar esta pesquisa para outras empresas e utilizar a técnica de estudo de casos exploratórios, com o objetivo de identificar outros fatores de resistência que possam surgir em um processo de mudança nos sistemas de contabilidade gerencial.

## **REFERÊNCIAS**

BARDIN, L. **Análise e conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1997.

BRYMAN, A. Organization studies and the concept of rationality. **Journal of Management Studies**, v. 21, 1984.

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

BURNS, J.; VAIVIO, J. Management accounting change. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 389-402, 2001.

BUSCO, C.; QUATTRONE, P.; RICCABONI, A. Management accounting issues in interpreting its nature and change. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 125-149, 2007.

BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R. W. Trust for accounting and accounting for trust. **Management Accounting Research**, v. 17, p. 11-41, 2006.

CARRUTHERS, B. G. Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 4, pp. 313-328, 1995.

COOB, I.; HELLIAR, C; INNES, J. Management accounting change in a bank. **Management Accounting Research**, n. 6, p. 155-175, 1995.

COOPER, D.; MORGAN, W. Case study research in accounting. **Accounting Horizons**, v. 2, n. 22, p. 159-178, 2008.

CRUZ, I.; MAJOR, I. 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 – analyzing the process of institutionalization. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 172-208, 2007.

DECHOW, N.; GRANLUND, M.; MOURITSEN, J. Management control of the complex organization: relationships between management accounting and information technology. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Orgs.). **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford, UK: Elsevier, 2007. Vol. 2.

DERMER, J. D.; LUCAS, R. G. The illusion of managerial control. **Accounting, Organizations and Society**, v. 11, 1986.

EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. **The Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, n. 20, p. 263-282, 2009.

GRANLUND, M.; MOURITSEN, J. Introduction: problematizing the relationship between management control and information technology. **European Accounting Review**, n. 12, p.

77-83, 2003.

GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 141-166, 2001.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-105, outubro/dezembro 2005.

JEACLE, I. Accounting and the construction of the standard body. **Accounting Organization e Society**, v. 28, p. 357-377, 2003.

JERMIAS, J. The influence of accountability on overconfidence and resistance to change: a research framework and experimental evidence. **Management Accounting Research**, n. 17, p. 370-388, 2006.

LAWRENCE, P. R. How to deal with resistance to change, **Harvard Business Review**, n. 32, p. 49-66, 1954.

LUKKA, K. Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 76-101, 2007.

MAJOR, M.; HOPPER, T. Managers divided: resistance and consent to ABC in a Portuguese telecommunications company. **Management Accounting Research**, v. 16, p. 205-229, 2005.

MALMI, T. Towards explaining activity based costing failure: accounting and control in a decentralized organization. **Management Accounting Research**, v. 8, n. 4, 1997.

MILLER, D.; FRIESEN, P. H. Momentum and revolution in organizational adaptation. **Academy of Management Journal**, v. 23, n. 4, p. 591-614, 1980.

MOLL, J.; BURNS, J.; MAJOR, M. Institutional Theory. In: HOQUE, Z. (ed). **Methodological Issues in Accounting Research: theories, methods and issues**. Siramus: London, 2006.

NAPIER, C. J. Accounts of change: 30 years of historical accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, p. 445-507, 2006.

OTLEY, D. T. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

QUATTRONE, P.; HOPPER, T. What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 403-435, 2001.

RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W. Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 3, n. 2, p. 94-111, 2006.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3/4, 1994.



SCAPENS, R. W. Researching management accounting practice: the role of case study methods. **British Accounting Review**, n. 22, p. 259-281, 1990.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: a personal journey. **The British Accounting Review**, v. 38, p. 1-30, 2006.

SCAPENS, R. W.; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, v. 4, p. 1-32, 1993.

SCAPENS, R.; JAZAYERI, M. ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. **European Accounting Review**, v. 12, n. 1 p. 201-233, 2003.

SCHEIN, E. H. How can organizations learn faster? The challenge of entering the Green Room. **Sloan Manage Review**, v. 34, n. 2, p. 85-92, 1993.

SCHEIN, E. H. **Organizational culture and leadership**. Jossey-Bass Publishers: San Francisco, 1992.

SCOTT, W. R. **Institutions and Organizations**. Thousand Oaks, CA: Sage, 2001.

SEO, M.; CREED, D. W. E. Institutional contradictions, praxis, and institutional change: a dialectical perspective. **The Academy of Management Review**, v. 27, n. 2, p. 222-247, apr. 2002.

SITI-NABIHA, A. K.; SCAPENS, R. W. Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 18, p. 44-73, 2005.

STEEN, M. V. D. Inertia and management accounting change: the role of ambiguity and contradiction between formal rules and routines. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 22, n. 5, p. 736-761, 2009.

STEEN, M. V. D. The emergence and change of management accounting routines. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 24, n. 1, p. 502-547, 2011.

TESSIER, S.; OTLEY, D. From management controls to the management of controls. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 25, n. 5, p. 1-33, 2012.

VAIVIO, J. Exploring a non-financial management change. **Management Accounting Research**, v. 10, p. 409-437, 1999.

VICENTE, C. C. S.; PINTO, J. C. C.; MAJOR, M. J. Mudanças nas práticas de controlo de gestão em Portugal. **Contabilidade e Gestão – CTOC**, n. 10, p. 9-40, março de 2011.

WAGNER, E. L.; MOLL, J.; NEWELL, S. Accounting logics, reconfiguration of ERP systems and the emergence of new accounting practices: a sociomaterial perspective. **Management Accounting Research**, n. 22, p. 181-197, 2011.

WEICK, K. E. Educational organization as a loosely coupled system. **Administrative Science Quarterly**, 1976.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZONI, L.; DOSSI, A.; MORELLI, M. Management accounting system (MAS) change: field evidence. **Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics**, v. 19, n. 1, p. 119-138, april 2012.