

# Um estudo sobre a percepção das fontes de resistência à implantação da estrutura de controlaria: um estudo multicase em empresas pernambucanas

**João Carlos Fonseca** (UFPE) - jcf.junior@hotmail.com

**Jeronymo Libonati** (UFPE) - jeronymolibonati@yahoo.com.br

**sérgio alves souza** (ufpe) - alvessas@yahoo.com

**Umbelina Cravo Teixeira Lagioia** (UFPE) - umbelinalagioia@terra.com.br

**Thiago Veiga Silva** (.) - thiago\_pl2@hotmail.com

## **Resumo:**

*sobre a resistência existente na implantação da unidade administrativa chamada de controladoria. Para estudar o fenômeno de resistência, foi escolhido o modelo oferecido por Wilson, Roehl-Anderson, e Bragg (1999) que apontam para as seguintes variáveis: histórias implementadas, existência de projetos competitivos, grau de perturbação, custo da falha, falta de apoio, falta de motivação, falta de clareza na visão e risco de mudança organizacional. Os procedimentos metodológicos deste trabalho utilizam do método dedutivo e da tipologia de pesquisa do tipo exploratória. Para a operacionalização dos conceitos estudados foi escolhido o método de estudos multicase. Foram entrevistados os controllers de cinco empresas pernambucanas e suas respostas foram trianguladas com os respectivos representantes de outros departamentos. Os resultados mostram diferentes formas de resistências incidentes sobre as empresas, pois em três empresas foram verificados baixos níveis de resistência e nas outras duas houveram altas avaliações. Ficou claro que as empresas que terceirizam algumas funções como orçamento, planejamento estratégico e avaliação de resultado e que tem foco tributário tendem a não sofrerem do fenômeno da resistência. Foi destacada a relevância de três fatores de resistência: grau de perturbação, histórias implementadas e custo da falha. Também ficou relatado que a resistência não é apenas um fenômeno ruim para as entidades, pois alguns autores a vêem como um processo moderador das mudanças.*

**Palavras-chave:** Controladoria, controller, resistência às mudanças, fatores de Resistência

**Área temática:** Controladoria

# Um estudo sobre a percepção das fontes de resistência à implantação da estrutura de controladoria: um estudo multicase em empresas pernambucanas

## RESUMO

A referida pesquisa tem o objetivo de estudar a percepção de controllers e de outros gestores sobre a resistência existente na implantação da unidade administrativa chamada de controladoria. Para estudar o fenômeno de resistência, foi escolhido o modelo oferecido por Wilson, Roehl-Anderson, e Bragg (1999) que apontam para as seguintes variáveis: histórias implementadas, existência de projetos competitivos, grau de perturbação, custo da falha, falta de apoio, falta de motivação, falta de clareza na visão e risco de mudança organizacional. Os procedimentos metodológicos deste trabalho utilizam do método dedutivo e da tipologia de pesquisa do tipo exploratória. Para a operacionalização dos conceitos estudados foi escolhido o método de estudos multicase. Foram entrevistados os controllers de cinco empresas pernambucanas e suas respostas foram trianguladas com os respectivos representantes de outros departamentos. Os resultados mostram diferentes formas de resistências incidentes sobre as empresas, pois em três empresas foram verificados baixos níveis de resistência e nas outras duas houveram altas avaliações. Ficou claro que as empresas que terceirizam algumas funções como orçamento, planejamento estratégico e avaliação de resultado e que tem foco tributário tendem a não sofrerem do fenômeno da resistência. Foi destacada a relevância de três fatores de resistência: grau de perturbação, histórias implementadas e custo da falha. Também ficou relatado que a resistência não é apenas um fenômeno ruim para as entidades, pois alguns autores a vêem como um processo moderador das mudanças.

**Palavras chave:** Controladoria, controller, resistência às mudanças, fatores de Resistência

Área Temática: Controladoria

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o objetivo de analisar, junto às empresas pernambucanas, a percepção de *controllers* e de integrantes de departamentos como o de recursos humanos, produção, vendas e suprimentos sobre as fontes de resistência na implantação de uma estrutura de controladoria.

A história já mostrou um movimento em que os empreendimentos eram influenciados pelo avanço tecnológico e que este seria o fator crítico para a sobrevivência das entidades. Contudo, em uma história mais recente, é verificada a ascensão de empresas da informação, onde o capital humano e prestação de serviços aparecem como fatores de vantagem competitiva. Os referidos fenômenos afetam de forma significativa a forma em que uma empresa é gerida e avaliada.

Cada vez mais outras variáveis, internas ou externas, passam a afetar a vida na administração de uma empresa moderna. Martins (2001) afirma que no contexto atual, as transformações estão ocorrendo com muita velocidade, sendo estas materializadas sob a forma de *Joint-Ventures*, abertura de mercados, fusões, privatizações, criação de mercados comuns. Observando sob esta ótica, as empresas operam imersas em relações como novas tecnologias e valores sociais, lucratividade e níveis de satisfação de empregados, concorrência e a busca de vantagens competitivas, produção de informação e decisões hábeis. Ainda nesta temática, Martin (2002. p.8) afirma que “quanto maior for a complexidade de um ambiente,

maior será o número de fatores ou variáveis independentes que, no mundo real, estarão influenciando de forma essencial o estado final das variáveis resultantes”.

De acordo com Emsley, Nevicky e Harrison (2006) para uma empresa manter sua competitividade, deve estar sempre se adaptando as mudanças. Chenhall e Langfield-Smith *apud* Emsley, Nevicky e Harrison (2006) ainda disserta que inovações a nível organizacional podem conduzir às mudanças na contabilidade gerencial de modo que as informações geradas por esta possam satisfazer a evolução das necessidades dos colaboradores. Assim esta citação atenta para uma realidade que é o surgimento de novas operações empresariais e sua necessidade de controle contábil específico. As empresas evoluíram seus mecanismos produtivos de forma que novas demandas por sistemas de custos foram criadas, haja vista que passou a se trabalhar com derivativos, operações de hedge, o que exige novas óticas de análise.

As variáveis influentes nas organizações exigem concentração de esforços no contínuo aperfeiçoamento da estrutura empresarial e na eliminação de desperdícios. Para este desafio a controladoria torna-se um órgão relevante. Neste sentido Piai (2000), cita que a controladoria contribui para o alcance de vantagem competitiva, identificação de oportunidades macro ambientais e dissemina o conhecimento, modelagem e gestão dos sistemas de informações. Já Borineli (2006) destaca o papel da controladoria no referido processo pelo fato de garantir informações tempestivas e úteis para o caminho rumo ao alcance da visão empresarial.

Paralelamente com a evolução da doutrina contábil, também é verificada uma tendência crescente em estudos relacionados com mudança organizacional e comportamento voltado à contabilidade. O advento dos estudos comportamentais em contabilidade trouxe novas óticas ao analisar uma empresa. Desta forma, ressalta-se o direcionamento atual dos estudos organizacionais, em que a pesquisa observa as organizações como um fenômeno processual que envolve pessoas, grupos, redes sociais, cognições gerenciais e processos decisórios.

Com isso as mudanças em nível macro causam impacto nas organizações que por sua vez alteram o papel da contabilidade gerencial. Concebendo a controladoria como a gestora do sistema de informações contábil-gerenciais, observa-se que este setor está sujeito a todos os fenômenos destacados nos parágrafos anteriores.

Partindo do pressuposto de que as resistências apresentadas no funcionamento de unidades administrativas da controladoria são as mesmas que motivam impasses na implantação da controladoria, a presente pesquisa é construída com base no seguinte questionamento: **Quais fontes de resistência reduzem a eficácia em um processo de implantação de uma unidade administrativa da controladoria, analisado sob a ótica de *controllers* e outros gestores de empresas pernambucanas?**

### **1.1. HIPÓTESES**

Com relação à busca de respostas na investigação do processo de como os integrantes da empresa resistem às mudanças organizacionais relativas a sistemas contábeis, que aqui é representado pela figura da controladoria, formulou-se a seguinte hipótese.

**Hipótese geral:** As fontes de resistência estão presentes no processo de explicação do fenômeno de redução da eficácia da implantação de uma unidade administrativa da controladoria nas organizações.

## **2. CONTABILIDADE E COMPORTAMENTO**

### **2.1. Abordagem comportamental em contabilidade**

A literatura aponta a contabilidade como uma área impactante sobre a vida das pessoas nas organizações. Sobre este aspecto Yayla, Kirkbir e Genziz (2007) destacam que empregados da contabilidade tornaram-se peças fundamentais na adição de valor às organizações devido ao seu potencial de colaboração em diretivas comportamentais.

Para dar significado aos fenômenos contábeis a contabilidade necessita do envolvimento com teorias comportamentais, da psicologia e sociologia. Assim, Williams, Jenkins e Ingraham (2006) relatam que os conflitos existentes nas ciências sociais são implicantes no universo contábil. Da forma mais abrangente, Potter (2005) disserta que a aplicação das práticas contábeis dentro das organizações não tem apenas implicações sobre o desempenho dos indivíduos e das organizações, mas também da sociedade como um todo.

Contribuindo para o tema, Williams, Jenkins e Ingraham (2006) descrevem que a contabilidade é uma prática, uma atividade construída por valores e intenções humanas. A informação contábil tem como foco a tomada de decisão, contudo esta está envolvida em aspectos intrínsecos dos indivíduos. Quanto a este aspecto, Srivastava e Mock (2000) ressaltam que a tomada de decisão humana é um processo complexo e isto é agravado quando envolve situações em que significantes ambiguidades existem.

Teóricos apontam para alguns marcos que demonstram o início do estudo de comportamento e contabilidade. Para Birnberg, Luft e Shields (2007), o trabalho seminal, que unia psicologia e contabilidade, se reporta ao ano de 1952 com Chris Argyris. O trabalho de Chris Argyris tinha o objetivo de investigar como o orçamento influencia o pensamento e o comportamento dos empregados. Na década de 60, encontra-se o teórico Andrew C. Stedry que também estuda o conceito do orçamento, só que com uma ótica deferente, a qual busca entender a relação existente entre as dificuldades no alcance dos objetivos orçamentários e a performance individual. A partir de 1970, inicia o estudo da teoria da psicologia cognitiva em contabilidade, tendo como alicerce a busca de respostas de como os indivíduos processam a informação contábil, fazem julgamentos e tomam decisões com base nestas. Barefield's foi, segundo Birnberg, Luft e Shields (2007), o precursor nesta temática e pesquisou sobre a relevância da variância dos custos sobre o julgamento dos usuários.

A literatura contábil passou a perceber tais correntes de forma que, segundo Williams, Jenkins e Ingraham (2006), nos últimos 20 anos são verificados uma crescente qualitativa e quantitativa de pesquisas que uniam psicologia, sociologia e contabilidade. Nascimento, Ribeiro e Jukeira (2008) realizaram uma pesquisa que descrevem e caracterizam a pesquisa em comportamento em contabilidade gerencial e nesta foi verificado que 83% dos autores desta área estão concentrados nos Estados Unidos, Austrália, Canadá e Reino Unido. A mesma pesquisa aponta os principais nomes desta corrente: Geoffrey Sprinkel, Chee Chow, Anne Wu, Peter Lockett. Quando se estuda contabilidade e comportamento podem-se encontrar pesquisas que levam em conta o comportamento dos colaboradores da empresa em face ao orçamento, à relação resultados contábeis e motivação, à questão do julgamento em contabilidade ou à implicância de fenômenos de resistência à criação de alguma estrutura contábil.

A utilização das abordagens, citadas nos parágrafos anteriores, deram oportunidade para a criação de um ramo de estudo chamado de “contabilidade e comportamento”. Assim, Srivastava e Mock (2000) caracterizam que a pesquisa em contabilidade comportamental trata com um complexo conjunto de fenômenos que incluem o domínio das tomadas de decisão humana em ambientes de incerteza. Segundo Riahi-Belkaoui (2002), a contabilidade comportamental é definida como o estudo do comportamento e de seus contextos criados pela produção de informação contábil-gerencial para aproveitamentos dos tomadores de decisão internos às entidades. Estas definições focam na vinculação dos efeitos comportamentais

proporcionados pelo uso e produção da informação contábil. Outro grupo de autores tenta mostrar a ligação da contabilidade com ciências da psicologia e sociologia e exemplo disto ocorre quando Williams, Jenkins e Ingraham (2006) afirmam que a abordagem comportamental em contabilidade é composta pelo uso de teorias, adotadas pelas ciências do comportamento, para explicar fenômenos contábeis ou fornecer soluções para problemas das práticas das entidades e que é composta de constituições históricas proporcionadas por métodos e premissas de ciências sociais como psicologia e sociologia. Outros autores com Birnberg, Luft e Shields (2007) dão maior ênfase às teorias da psicologia, uma vez que afirmam que embora outras teorias das ciências sociais possam ser usadas para explicar o comportamento dos indivíduos nas organizações, a psicologia difere na medida em que foca no indivíduo ao invés de fenômenos sociais e organizacionais.

### **3. CONTROLADORIA: UNIDADE ADMINISTRATIVA**

O conceito de controladoria é analisado sob duas óticas, como um ramo do conhecimento ou como uma unidade administrativa.

Pode-se descrever que um ramo do conhecimento denominado de controladoria consiste em constructos advindos da contabilidade, administração, e outras ciências afins, que tem como objeto de estudo todo o processo de gestão das empresas. Para o entendimento da questão, Catelli (2001, p. 344) define o ramo do conhecimento da controladoria como o “responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de informação e modelo de gestão econômica”. E Borineli (2006, p.105) trabalha este conceito como um “conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao processo de gestão organizacional”.

Como o problema deste trabalho é focado na unidade administrativa da controladoria, é útil averiguar como este conceito é difundido junto aos teóricos contábeis. Sendo assim, Oliveira (1998, p.19) conceitua a controladoria como o órgão “responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade”. Complementando ao tema, Beuren, Schilindwein e Pasqual (2007, p. 23) afirmam que “a controladoria representa a evolução da contabilidade na condição de organizar a demanda de informações dos tomadores de decisão na organização”. Alguns autores apontam para a vinculação da controladoria com os sistemas de informações e assim pode-se trazer uma citação de Catelli (2001, p.344) o qual afirma que “É a unidade administrativa que é responsável pela difusão do conhecimento, modelagem e implantação do sistema de informações” e Garcia (2007, p. 67) “A controladoria observada sob a ótica de unidade administrativa responsabiliza por manter o sistema de informações e outras funções”. Sua imagem também é associada ao conceito de gestão econômica, e sendo assim, Padovese (2004), diz que a controladoria é uma unidade administrativa dentro da empresa, que através da ciência contábil e do sistema de informação, é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa.

## **4. MUDANÇA ORGANIZACIONAL E RESISTÊNCIAS ÀS MUDANÇAS**

### **4.1. Mudança organizacional**

Llewellyn (1998) traz uma conceituação que expressa de forma clara o real significado de mudança organizacional: mudança organizacional é expressa através da dissolução e reconstituição dos limites organizacionais através de processos. O autor tenta relacionar a mudança organizacional com alterações nos limites de um sistema da empresa, o que corresponde à alteração do poder de um setor, alterações nos direitos de deveres dos empregados e etc. Cabe justificar, nesta seção, a atribuição da implantação da controladoria como uma mudança organizacional. De acordo com Emsley, Nevicky e Harrison (2006), as

mudanças podem ser radicais ou não, assim na implantação da controladoria pode ocorrer a disseminação de uma cultura orçamentária, que pode alterar o modo das pessoas executem suas funções (inovação radical), ou uma simples mudança de rotinas (inovação não radical).

Com outra visão Albernethy e Brownell (1999) observa o conceito de “mudança organizacional” como uma relação “adaptação X inércia”. A sua conceituação leva em consideração a postura da empresa em face às necessidades de mudanças.

## **4.2. Resistência às mudanças**

Em conformidade com Gravenhorst (2003), alguns trabalhos são considerados precursores do tema “resistência organizacional” e dentre eles pode se destacar os autores Kurt Lewis em 1947 e Coch e French em 1948. De acordo com Hernandez e Caldas (2001), o teórico Kurt Lewis deixou grande contribuição ao definir que as organizações são processos em equilíbrio, uma vez que sofre influências de um conjunto de forças opostas de mesma intensidade. Já o trabalho de Coch e French é um marco teórico na medida em que é considerado o primeiro estudo empírico que envolve “resistência a mudanças”.

Coch e French apud (2001) define o termo resistência como todo ato concebido ou implementado para inibir o progresso de uma mudança organizacional. Gravenhorst (2003) descreve o conceito de resistência como um padrão ou uma resposta psicológica natural para mudanças e é originada tanto de fatores individuais quanto organizacionais que se movem no sentido da estabilidade. Hernandez e Caldas (2001, p. 33) definem que “a resistência à mudança seria o resultado da tendência de um indivíduo ou de um grupo a se opor às forças sociais que objetivam conduzir o sistema para um novo patamar de equilíbrio”

O conceito de resistência tende a ter uma conotação negativa, porém a análise das citações anteriores fica evidenciada a sua ligação com a imagem de equilíbrio.

Hernandez e Caldas (2001) fazem uma reflexão que ajuda no esclarecimento desta questão e assim fazem algumas críticas às abordagens teóricas difundidas na construção acadêmica. E o mesmo questiona duas proposições: “a resistência é nociva às organizações” e “a resistência é um “fenômeno saudável e positivo”. Segundo os autores a resistência será nociva quando trouxer prejuízos à empresa, porém é bastante plausível que a resistência oferte um efeito de cuidado e de adequação dos indivíduos aos novos paradigmas. Ainda é afirmado que o termo resistência acaba sendo muito vulgarizado, de forma que os agentes das mudanças acabam usando este conceito para justificar processos mal desenhados e implementados.

### **4.2.1. Resistência às mudanças através dos constructos de Wilson, Roehl-Anderson e Bragg**

Wilson, Roehl-Anderson e Bragg (1999) citam oito fontes que explicam a resistência a mudanças nas empresas. Estes conceitos são as bases fundamentais na execução deste trabalho: São apresentados os cinco fatores:

a) **Histórias implementadas:** Sucessos e fracassos em projetos pretéritos podem oferecer fortes fatores de resistência à implantação de uma controladoria, uma vez que os indivíduos tendem a seguir padrões do passado e possuem longa memória. Com isso, o modo como algum departamento foi implantado com sucesso ou com fracasso pode vincular os integrantes a não aderirem ao projeto;

b) **Existência de projetos competitivos:** Empregados estão sempre focados em suas tarefas rotineiras e ainda devem reservar tempo para os diversos projetos corporativos da empresa. Na mesma linha de raciocínio Roehl-Anderson e Bragg (2000) cita que é importante reconhecer que as pessoas têm capacidades limitadas quando se refere ao aspecto de tempo. Quando essa capacidade não é adequadamente considerada, a empresa irá pagar um preço em perda de produtividade que exceda o necessário.

c) **Grau de Perturbação:** A teoria afirma que as pessoas não resistem a projetos, mas sim às conseqüências que estes podem influir em sua rotina. Questões como “como este novo projeto afetará os processos da empresa?” ou “será necessário muito conhecimento para a cooperação com este projeto?” surgem na mente dos empregados de forma a torná-los receosos quanto a novos processos.

d) **Custo da falha:** Relativo a este conceito Roehl-Anderson e Bragg (2000; p. 449) alegam que quando um projeto falha, os custos deste terão que ser pagos pela organização. Pessoas rejeitam novos projetos com receios das conseqüências financeiras e não-financeiras que uma falha pode causar. Com isso perca de tempo, prejuízos, investimentos desnecessários são conseqüências temidas pelos integrantes das organizações.

e) **Risco de falta de apoio:** Todos os projetos necessitam de fomentadores, de pessoas que façam com que as mudanças sejam difundidas nas rotinas operacionais da empresa. Com isso Roehl-Anderson e Bragg (2000) delineiam que para um projeto ser bem sucedido, tem de haver uma rede de fomentadores para toda a cadeia de gestão. Para um projeto ser aceito, os patrocinadores devem estar comprometidos com a causa, dispor de tempo suficiente para efetuar uma correta comunicação, assegurar os recursos necessários. A falta de apoio faz com que os integrantes fiquem desmotivados, desacreditados e inseguros quanto ao novo projeto e por isso eles formam barreiras para sua execução;

f) **Risco de adequação à motivação:** Para Roehl-Anderson e Bragg (2000) a motivação é criada por uma compreensão dos problemas que têm de ser resolvidos ou oportunidades que podem ser usados de forma vantajosa. Os gestores têm que evidenciar novas situações, de forma que motivem e engajem os funcionários a aderirem aos projetos, pois muitos destes só proporcionam algum esforço extra, caso exista algum estímulo.

g) **Risco de uma visão não-clara:** Outro fator que pode levar aos *stakeholder's* a não aderir o projeto é a falta de transparência quanto aos objetivos a serem alcançados por esta ação. Para Sales e Silva (2007, p. 5) “A comunicação eficaz acerca das razões da mudança e suas reais necessidades são fundamentais e indispensáveis “Para que o alinhamento das ações individuais contribua para a implantação de uma controladoria, os integrantes das organizações necessitam de conhecer onde este projeto pretende chegar. Um fato importante é que esta visão seja resposta para os problemas e oportunidades deste projeto;

h) **Risco de mudança empresarial** Muitos são os motivos deste fenômeno, mas uma importante fonte é a falta de conhecimento sobre o tema proposto. Para Roehl- Anderson e Bragg (2000) uma fonte de resistência que exemplifica este conceito é a falta de conhecimentos e competências para realizar às novas expectativas. Outros fatores que caracterizam este conceito são: confusão sobre o projeto, falta de tempo para absorver as mudanças, falhas em comunicação.

## 5. PROCEDER METODOLÓGICO

### 5.1. Delineamento da pesquisa e método

A presente investigação realiza uma pesquisa de caráter qualitativa, na medida em que objetiva obter informações relativas à percepção de integrantes de empresas que já implantaram uma controladoria. E para isto, utilizou no alcance de seus objetivos, o método de abordagem dedutivo, com realização de entrevistas e análise de documentos, formando assim um estudo multicaseos.

Ainda na definição do perfil da pesquisa, esta se estrutura sob a ótica da tipologia de pesquisa exploratória, uma vez que tem o objetivo de descoberta de intuições e busca o aprofundamento da relação entre empregados na implantação de controladoria e tipologia descritiva, onde é relatado o perfil das controladorias existentes nas empresas e o modo de pensar do público identificado no objeto da pesquisa. Com isso, a pesquisa segue um caminho de aprofundamento de uma realidade para em seguida descrevê-la. No processo de construção deste trabalho são encontrados procedimentos de pesquisa direta e indireta.

## **5.2. O estudo multicaseos**

### **5.2.1. Seleção dos objetos de estudo**

O trabalho é orientado para o estudo de multicaseos. Foram estudadas cinco empresas, sendo que este número foi escolhido de forma intencional.

### **5.2.2. Do objeto do estudo multicaseos**

Para validar o estudo, conforme os conceitos de Yin (1993), neste trabalho foram necessários a escolha sistematizada dos pontos de coleta de dados. Desta forma, os dados tiveram que ser comparáveis, uma vez que vai se estudou várias empresas com o intuito de buscar respostas para a problemática em questão. Respeitando as estruturas existentes foram confrontados os dados extraídos da controladoria com departamentos específicos de cada empresa. Foram objetos de entrevista: a) A própria controladoria; b) Principais departamentos em que a controladoria tem relação;

### **5.2.3. Análise das evidências do estudo de caso**

Coutinho e Chaves (2002) apresentam um conceito, importante na validação das interpretações de estudos de casos, que é o protocolo de triangulação. Segundo o autor, o conceito de protocolo de triangulação consiste nas confirmações de outras fontes dos dados obtidos. Dentre as formas de que este conceito pode se materializar foi escolhido à triangulação das fontes de dados, na qual a pesquisa tentará confirmar as informações extraídas das entrevistas, com a controladoria, com documentos oferecidos pela empresa e com entrevistas com integrantes de outros setores da empresa.

A análise dos estudos multicaseos levará em consideração fatores como localidade, faturamento, ramo de negócio, o ambiente organizacional, uma vez que as respostas atribuídas aos questionamentos terão cruzamentos com estes dados.

## **6. ANÁLISE DOS RESULTADOS APRESENTADOS**

### **6.1. Quanto às funções desempenhadas pela controladoria**

Após as entrevistas, a pesquisa sintetizou as funções desempenhadas por cada unidade administrativa da controladoria. As funções respeitam os conceitos advindos por Borinelli (2006). O quadro 2 demonstra o resultado deste trabalho:

#### **Quadro 2 – Quadro resumo das funções desempenhadas**

	Contábil	Gerencial-Estratégica	Custos	Tributária	Proteção e controle do ativo	Controle interno	Controle de riscos	Gestão da informação	Outras funções	Total	Percentual
<b>EMPRESA A</b>	X	X	X	X		X		X	X	7	78%
<b>EMPRESA B</b>	X		X	X		X				4	44%
<b>EMPRESA C</b>	X	X	X	X	X				X	6	67%
<b>EMPRESA D</b>	X	X		X		X	X	X	X	7	78%
<b>EMPRESA E</b>	X			X						2	22%
<b>TOTAL</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>		
<b>Percentual</b>	<b>100%</b>	<b>60%</b>	<b>60%</b>	<b>100%</b>	<b>20%</b>	<b>60%</b>	<b>20%</b>	<b>40%</b>	<b>60%</b>		

**Fonte: entrevista**

O quadro 3 aponta para um resumo das quantidades de atividades desempenhadas pela controladoria e sua confrontação com a avaliação de resistência.

**Quadro 3 – Quadro resumo das quantidades de funções**

Empresas	Número de funções desempenhadas	Avaliação de resistência
<b>EMPRESA A</b>	6	Alta
<b>EMPRESA B</b>	4	Baixa
<b>EMPRESA C</b>	5	Baixa
<b>EMPRESA D</b>	5	Alta
<b>EMPRESA E</b>	2	Baixa

**Fonte: Entrevista**

Analisando os quadros 2 e 3, podem-se trabalhar separadamente as empresas com alta e baixa resistência ao funcionamento da controladoria. A **EMPRESA A** e a **EMPRESA D**, que relataram maiores resistências, são as que mais têm funções típicas da controladoria, segundo Borinelli (2006), em sua estrutura, tendo respectivamente 6 e 5 funções. As únicas diferenças entre estas duas empresas é a inexistência de um setor de custos e a terceirização da atividade de orçamento da **EMPRESA D**. Outro fator que contribui para a resistência no desempenho da controladoria é o funcionamento de outras funções, como o controle financeiro exercido pela **EMPRESA A** e a tarefa de transição de gestão desempenhada pela **EMPRESA D**.

Com relação às empresas com menores percepções de resistência, são verificados, na **EMPRESA B** e **EMPRESA E**, a existência de menores quantidades de funções desempenhadas por suas controladorias. A controladoria destas duas empresas tem forte apelo tributário e, por consequência, os relatos de resistências têm relação com obrigações acessórias fiscais, operações de fiscalização e outros. Com relação à **EMPRESA C** é verificado um setor financeiro acrescido de cinco funções típicas da controladoria. Porém, a atividade de grande ênfase é a contabilidade, pois mais de 50% do seu pessoal está direcionado para esta atividade.

Os dados desta análise apontam para uma relação entre a quantidade das funções desempenhadas pela controladoria (principalmente na intensidade em que estas são desempenhadas) sobre a percepção de resistência desta unidade administrativa.

**Quadro 4 – Quadro de funções típicas da controladoria atribuídas a outros departamentos**

Empresas	Quanto às funções típicas da controladoria atribuídas a outros departamentos	Avaliação de resistência
<b>EMPRESA A</b>	Não tem	Alta
<b>EMPRESA B</b>	Orçamento, Avaliação de Resultado, e sistemas de informações gerenciais	Baixa
<b>EMPRESA C</b>	Orçamento, sistemas de informações gerenciais e algumas tarefas contábeis	Baixa
<b>EMPRESA D</b>	Orçamento	Alta

<b>EMPRESA E</b>	Orçamento, Avaliação de Resultado, e sistemas de informações gerenciais	Baixa
------------------	---	-------

**Fonte: Entrevista**

É verificado que quando as atividades de orçamento e avaliação não são desempenhadas pela controladoria, são verificados baixas percepções de resistência.

### 6.2. Quanto às principais atividades sujeitas à resistência

Também são destacadas as principais atividades declaradas como ocasionadoras de resistências à controladoria. O quadro 5 resume esta relação:

**Quadro 5 –comparativo das principais fontes de resistência e sua avaliação de resistência**

Empresas	Principal fonte de resistência	Avaliação de resistência
<b>EMPRESA A</b>	Orçamento	Alta
<b>EMPRESA B</b>	Operações fiscais	Baixa
<b>EMPRESA C</b>	Relatórios gerenciais	Baixa
<b>EMPRESA D</b>	Avaliação e interdição	Alta
<b>EMPRESA E</b>	Auditoria Fiscal	Baixa

**Fonte: Entrevista**

De acordo com o quadro 5, as operações fiscais são fontes de resistência de baixo impacto sobre as empresas e isto é verificado na **EMPRESA B** e **EMPRESA E**. Quanto ao relatório gerencial, na análise individualizada da **EMPRESA C**, foi evidenciado que os integrantes da empresa tendem a não entendê-las e sendo assim fica definido que esta atividade causa uma resistência muito baixa.

Já quando se estuda as atividades que influem na vida das pessoas são encontradas grandes evidências de resistências. Na **EMPRESA A**, a técnica do orçamento limita a movimentação financeira dos setores e controla a disponibilidade de crédito aos clientes, fatos estes que acabam gerando algumas insatisfações. A **EMPRESA D**, tem a percepção de que suas atividades de monitoramento e o poder de retirar um sócio do seu centro de distribuição são motivos suficientes para resistência a sua operação. Algumas outras variáveis também são analisadas nesta seção.

### 6.3. Quanto ao número de empregados

De acordo com Davila (2005) um dos direcionadores de inovações contábeis é o tamanho da empresa e neste trabalho será utilizado o número de empregados e o valor do faturamento bruto. O quadro 6 mostra uma matriz que contém as empresas em estudo, o número de empregados e a avaliação de resistência.

**Quadro 6 – Quadro comparativo entre o número de empregados e sua avaliação de resistência**

Empresas	Número de empregados	Avaliação de resistência
<b>EMPRESA A</b>	1.600	Alta
<b>EMPRESA B</b>	3.200	Baixa
<b>EMPRESA C</b>	1.100	Baixa
<b>EMPRESA D</b>	2.000	Alta
<b>EMPRESA E</b>	6.000	Baixa

**Fonte: Entrevista**

Com relação ao número de empregados, era de se esperar que quanto maior o número de empregados, maior seriam as resistências encontradas à controladoria. Contudo, os dados não mostram nenhuma relação quanto a esta relação, todavia que, o fato de as empresas optarem por direcionar ou não praticarem alguns serviços típicos da controladoria diminui a exposição deste departamento junto aos colaboradores.

### 6.4. Quanto o valor do faturamento bruto

Da mesma forma que na seção anterior, é feita uma análise semelhante que apenas difere na utilização da variável, que neste caso será o faturamento bruto.

**Quadro 7 – Quadro comparativo entre o faturamento bruto e sua avaliação de resistência**

Empresas	Faturamento Bruto	Avaliação de resistência
<b>EMPRESA A</b>	650.000.000,00	Alta
<b>EMPRESA B</b>	700.000.000,00	Baixa
<b>EMPRESA C</b>	330.000.000,00	Baixa
<b>EMPRESA D</b>	460.000.000,00	Alta
<b>EMPRESA E</b>	700.000.000,00	Baixa

**Fonte: Entrevista**

Das três empresas com maior faturamento, duas destas possuem baixas resistências à implantação da controladoria. Contudo, na **EMPRESA B** e **EMPRESA E**, funções como orçamento, avaliação e planejamento são atribuídas a outros departamentos específicos, fato este que, segundo a análise do quadro 7, reduz a incidência de resistência. Cabe reiterar ainda que a **EMPRESA E** não tem a função da auditoria interna.

Nas duas empresas de menor faturamento é observada uma total discrepância quanto à resistência a controladoria. Na **EMPRESA C**, pouca resistência é relatada e conforme o quadro 7, possui muitos serviços terceirizados. Já a **EMPRESA D** tem um faturamento 34% inferior ao da “**EMPRESA E**” e apesar disto possui uma controladoria com mais funcionalidades e com maiores resistências.

Pode-se observar que as empresas com maiores números de empregados e maior faturamento criam departamentos específicos para operacionalizar alguns conceitos da controladoria. Na **EMPRESA B**, algumas funções são desempenhadas por tecnologia da informação e “Report’s” e na **EMPRESA E** é representada pelo departamento de planejamento e Tecnologia da Informação. Na **EMPRESA C** também há terceirizações, embora tenha o menor nível de emprego e faturamento.

### **6.5. Quanto à nacionalidade do capital aplicado**

Este item utiliza o quadro 8 para observar se a nacionalidade dos investidores tem implicância sobre a estrutura montada nas empresas e por consequência tem influência na resistência sobre a controladoria.

**Quadro 8 – Quadro comparativo entre a nacionalidade da investidora e sua avaliação de resistência**

Empresas	Origem da investidora	Avaliação de resistência
<b>EMPRESA A</b>	Nacional	Alta
<b>EMPRESA B</b>	Estrangeira	Baixa
<b>EMPRESA C</b>	Estrangeira	Baixa
<b>EMPRESA D</b>	Nacional	Alta
<b>EMPRESA E</b>	Nacional	Baixa

**Fonte: Entrevista**

Os dados apontam que as duas empresas com capital estrangeiro existem poucos relatos de resistência, pois sua gestão tem muita influência da investidora e resultante disto, a maioria dos projetos ou tem aprovação da investidora ou seguem as suas diretrizes. Em ambas, as funções típicas da controladoria são atribuídas a outros departamentos.

### **6.6. Quanto à natureza Jurídica**

Davila (2005) cita a abertura de capital como um direcionador de mudanças contábeis, assim espera-se que empresas de capital aberto exijam maiores controles e assim exista maior atuação da controladoria. Também, busca-se dados para a ocorrência de resistências no modo como a empresas são configuradas através de sua natureza jurídica. O quadro 9 expõe como esta variável é representada nas respectivas empresas.

**Quadro 9 – Quadro comparativo entre a natureza jurídica e sua avaliação de resistência**

Empresas	Natureza Jurídica	Avaliação de resistência
<b>EMPRESA A</b>	Sociedade empresarial limitada	Alta
<b>EMPRESA B</b>	Sociedade empresarial limitada	Baixa
<b>EMPRESA C</b>	Sociedade empresarial limitada	Baixa

<b>EMPRESA D</b>	Sociedade Anônima de capital fechado	Alta
<b>EMPRESA E</b>	Sociedade Anônima de capital fechado	Baixa

**Fonte: Entrevista**

A natureza jurídica não mostra nenhuma prova válida sobre a avaliação de resistência pela empresa. Nas empresas de sociedade empresarial limitada são encontradas duas empresas com baixa resistência e uma com grande, já nas sociedades anônimas existe uma empresa com alta e outro com baixa resistência.

### 6.7. Quanto ao tempo de fundação da controladoria

A seguir, no quadro 10, é confrontada a avaliação de resistência com o tempo de fundação da controladoria. O tempo de fundação da controladoria pode ser uma oportunidade para melhorar a adequação das práticas, difundir o trabalho por todos os setores e mostrar resultados a diretoria, sendo assim, é de se presumir que isto tem reflexo sobre a resistência a mudanças na empresa.

**Quadro 10 – Quadro comparativo entre o tempo de fundação da controladoria e sua avaliação de resistência**

<b>Empresas</b>	<b>Tempo de fundação da controladoria</b>	<b>Avaliação de resistência</b>
<b>EMPRESA A</b>	5 Anos	Alta
<b>EMPRESA B</b>	10 Anos	Baixa
<b>EMPRESA C</b>	14 Anos	Baixa
<b>EMPRESA D</b>	8 Anos	Alta
<b>EMPRESA E</b>	7 Anos	Baixa

**Fonte: Entrevista**

As duas empresas de maior tempo de fundação da controladoria, **EMPRESA B** e **EMPRESA C**, têm baixas percepções de resistência. A **EMPRESA A**, que possui apenas cinco anos de existência, afirmou reconhecer grandes pontos de resistência, uma vez que sua estrutura está ainda em estágio de implantação. Quanto a **EMPRESA E**, o fator que mais pesa é seu foco fiscal, pois mesmo tendo menos tempo de existência que outras empresas é verificado um rol de serviços já fixados.

### 6.8. Quanto à quantidade de profissionais que já passaram pelo cargo de controller

Davila (2005) sugere a variável “novo CEO” como um motivador de mudanças contábeis. Assim a pesquisa faz uma adaptação deste conceito para a mudança de controllers.

**Quadro 11 – Quadro comparativo entre alterações de profissionais no cargo de controller**

<b>Empresas</b>	<b>Alterações Controller</b>	<b>Avaliação de resistência</b>
<b>EMPRESA A</b>	Várias mudanças	Alta
<b>EMPRESA B</b>	Várias mudanças	Baixa
<b>EMPRESA C</b>	Está no cargo desde a criação da controladoria	Baixa
<b>EMPRESA D</b>	Foi o segundo controller a ocupar este cargo	Alta
<b>EMPRESA E</b>	Foi o controller que fundou a controladoria	Baixa

**Fonte: Entrevista**

Estes dados não apontam nenhum direcionamento com relação à influência desta variável na implantação da controladoria.

### 6.9. Avaliação global das fontes de resistência

Esta seção analisa os fatores de resistência declarados no estudo de caso e tem o objetivo de verificar a frequência de ocorrência de determinado conceito, bem como as principais justificativas para sua existência. O quadro 12 sintetiza a atribuição de cada fonte de resistência as suas respectivas empresas:

Quadro 12 – Matriz: fontes de resistência X empresas estudadas

Empresa / Fontes de Resistência	Histórias implementadas	Projetos competitivos	Grau de Perturbação	Custo da Falha	Risco de falta de apoio	Risco de falta de motivação	Risco de visão não-clara	Risco de mudança organizacional
EMPRESA A			X	X	X			
EMPRESA B			X	X				
EMPRESA C	X		X					
EMPRESA D	X		X					
EMPRESA E	X		X					
<b>Total</b>	<b>3</b>	<b>0</b>	<b>5</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Percentual</b>	<b>60%</b>	<b>0%</b>	<b>100%</b>	<b>40%</b>	<b>20%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>

Fonte: entrevista

A fonte de resistência que mais teve ocorrência foi “grau de perturbação”, a qual foi citada em todas as entrevistas. No quadro 13, o conceito de **Grau de Perturbação** é relacionado com seu principal argumento de resistência.

Quadro 13 – Quadro comparativo dos principais argumentos para a fonte de resistência: Grau de Perturbação

Empresas	Principais argumentos
EMPRESA A	Implicações da implantação do sistema ERP
EMPRESA B	Atuação da auditoria interna
EMPRESA C	Medo de processos de <i>downsize</i> desencadeados pelas informações dos relatórios gerenciais
EMPRESA D	Possibilidade de declaração de interdição sobre a empresa
EMPRESA E	Execução da auditoria fiscal

Fonte: Entrevista

As resistências, observadas como as mais altas, são aquelas que ofertam maiores possibilidades de modificações no trabalho das pessoas. Exemplo disto está contido nos relatos efetuados pela **EMPRESA A** e **EMPRESA D**. Na “**EMPRESA A**”, a resistência está relacionada à exposição proporcionada pela implantação do projeto ERP, já na **EMPRESA D**, o receio surge na medida em que a controladoria tem a capacidade de ordenar o afastamento e direcionamento de novo gestor para uma unidade de distribuição.

Quanto à resistência apontada pela **EMPRESA C** estão mais ligadas ao ambiente de medo de fenômenos de reestruturação do que aos relatórios propriamente ditos. Também influi no baixo impacto a desconhecimentos da linguagem contábil. Na **EMPRESA B** a auditoria interna tem uma série de implicâncias operacionais como revisão de processos e seus relatórios, porém não houve grandes relatos com histórias de resistências. A **EMPRESA D** tem uma forte atuação como fiscalizadora de práticas fiscais, e com isso a correta execução das obrigações tributárias é sinal de muitos procedimentos burocráticos. Contudo, o controller afirma que muitas filiais apresentam boa recepção da auditoria.

O conceito de **histórias implementadas** foi encontrado em três das cinco empresas entrevistadas, dentre estas, duas tiveram a avaliação de baixo nível de resistência. O quadro 14 resume a ocorrência deste fenômeno:

**Quadro 14 – Quadro comparativo dos principais argumentos para a fonte de resistência: histórias implementadas**

<b>Empresas</b>	<b>Principais argumentos</b>
<b>EMPRESA C</b>	Histórico de movimentos de cisão e fusão
<b>EMPRESA D</b>	Alterações de sistemas de informática e de normas de controle interno
<b>EMPRESA E</b>	Alterações de rotinas operacionais

**Fonte: Entrevista**

As entrevistadas que tiveram baixa avaliação de resistência, **EMPRESA C** e **EMPRESA E**, assemelham a ocorrência deste fenômeno, respectivamente, ao ambiente criado pela história da empresa e a alterações de pequenas práticas de registro.

Para a **EMPRESA D**, que demonstrou ter bastante resistência, este fenômeno se manifesta devido às diversas tentativas de ajuste e aprimoramento dos controles internos de toda uma cadeia de centros de distribuições que tinham raros mecanismos de transparência.

A fonte de resistência denominada de **custo da falha** teve influência em duas empresas, sendo que na **EMPRESA A**, ela ocorre com forte intensidade e na **EMPRESA B** com menor (apesar de ser a maior fonte de resistência desta empresa). No quadro 15 podem ser verificados os principais eventos que justificam sua classificação como uma resistência:

**Quadro 15 – Quadro comparativo dos principais argumentos para a fonte de resistência: Custo da falha**

<b>Empresas</b>	<b>Principais argumentos</b>
<b>EMPRESA A</b>	Limitações de operações de vendas e despesas com base no orçamento
<b>EMPRESA B</b>	Limitação de operações de vendas devido a barreiras fiscais

**Fonte: Entrevista**

Em ambas as empresas, as resistências têm relação com a limitação de alguma operação, onde os indivíduos questionam se estas imposições serão benéficas ou não para a empresa como um todo.

Outro conceito também foi encontrado nos procedimentos de pesquisa: **risco de falta de apoio**. O risco de falta de apoio foi destacado pela **EMPRESA A** devido ao fato de que as pessoas têm forte relação com seus superiores diretos e não são receptivos a ordens de outros gestores da empresa.

## **7. CONCLUSÕES**

Pode-se concluir que as estruturas mais enxutas, que possuem foco fiscal e que atuam com pouca veemência têm menores avaliações de resistência à implantação da controladoria. Isto era esperado, pois sem controle e cobrança a resistência é menor.

Também se chega à conclusão que as resistências se manifestam de formas diferentes em cada empresa. Nas duas empresas que forneceram a percepção de alta resistência à implantação da controladoria, os entrevistados não relataram as mesmas fontes de resistência.. Também foi constatado que atividades da controladoria sujeitas à resistência em uma empresa, não necessariamente tem o mesmo comportamento em outra, pois houve empresas que tiveram pequenos casos de resistências às ações fiscais (**EMPRESA B** e **EMPRESA E**), e em outras estas questões foram desconsideradas (**EMPRESA A** e **EMPRESA C**). Também foi observado que características gerais das empresas pouco explicaram o fenômeno da resistência.

Contudo, fica claro que os fatores de resistência passam a ter impacto, mais pela forma de atuação da controladoria do que da sua existência por si só. As ações de emitir normas de controle interno, controle do orçamento ou avaliação de desempenho mostraram-se ser os principais focos de resistência.

Cabe destacar a ocorrência de três fontes de resistência: grau de perturbação, histórias implementadas e custo da falha. O conceito de grau de perturbação é encontrado em todas as empresas estudadas, sendo isto motivado pelo modo como a controladoria acaba influenciando

(emissão de normas, auditorias, medidas corretivas). Este conceito se apresenta com fortes e baixas resistências. O fator de resistência “histórias implementadas” reflete a conjuntura das empresas e estava ligada ao ambiente de mudanças, como configurações de sistemas de informações, controles internos e a movimentos que influem em toda a empresa como cisões, fusões e downsize’s. O fenômeno do custo da falha está ligado à aplicação de projetos pela controladoria e pelo custo de oportunidade associado a estes.

Foi verificado que as resistências são processos inevitáveis e que incidem sobre algumas atividades desempenhadas pela controladoria. A resistência acaba se tornando um conceito moderador das mudanças ocorridas na empresa.

## REFERÊNCIAS

- ANDERSON, Shannon W.; YOUNG, S. Mark. **The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems**. Accounting, Organizations and Society, v. 24, n. 07, 1999.
- BEUREN, Ilse Maria. **O papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (org.) Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BEUREN, Ilse Maria; SCHILINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. **Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006**. Revista de Contabilidades e Finanças. São Paulo v.18, n. 45, 2007
- BORINELI, Marcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: Sistematização a luz da teoria e da praxis**. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2006
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON 2 ed**. São Paulo: Atlas, 2001
- COUTINHO, Clara Pereira; CHAVES, José Henrique. **O estudo de caso na investigação em tecnologia educativa em Portugal**. Revista Portuguesa de Educação. v. 15, n. 01, 2002.
- DAVILA, Tony. **An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms**. Accounting, Organizations and Society, v. 30, n. 03, 2005
- DAVILA, Tony; WOUTERS, Marc. **Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack**. Accounting, Organizations and Society v. 30, n.7-8, 2005
- EMSLEY, David, NEVICKY, Barbara, HARRISON, Graeme . **Effect of cognitive style and professional development on the initiation of radical and non-radical management accounting innovations**. Accounting and Finance, v. 46, n. 02, 2006
- GARCIA, Editinete André da Rocha. **Modelo de Controladoria para as empresas do ramo de construção civil, subsector edificações sob a ótica da gestão econômica**. São Paulo, 2007. Dissertação (Mestrado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- GAYLOR, Thomas Kent, Jr.. **Factors affecting resistance to change: a case study of two north texas police departments**. Thesis Prepared for the degree of Master Of Arts. University Of North Texas May 2001
- GRAVENHORST, Kilian M. Bennebroek. **A Different View on Resistance to Change** Symposium at the 11th EAWOP Conference in Lisbon, Portugal, 2003
- LIBONATI, Jeronimo; WANDERLEY, C. A.; MEIRA, J. M. **Um estudo exploratório sobre a unidade administrativa: controladoria**. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. ANAIS ..., 2000
- LLEWELLYN, Sue. **Boundary Work: Costing and Caring in the social services**. Accounting, organizations and society , v. 23, n. 01, 1998.

- MARTIN, Nilton Cano. **Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária.** Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 28, 2002
- MARTINS, Eliseu. **Avaliação de Empresas: Da Mensuração Contábil à Econômica.** São Paulo: Atlas, 2001.
- NASCIMENTO, Artur Roberto; RIBEIRO, Daniel Cerqueira; JUNQUEIRA, Emanuel R.. **Estado da arte da abordagem comportamental da contabilidade gerencial: análise das pesquisas internacionais.** In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. ANAIS ..., 2008.
- OLIVEIRA, Luiz Martins. **Controladoria: conceitos e aplicações.** São Paulo: Futura, 1998
- ORO, Ieda Margarete; CARPES, Antonio Maria da Silva; DITTADI, Jadir Roberto; BENOIT, Alessandro. **O perfil do profissional de controladoria sob a ótica do mercado de trabalho brasileiro.** In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. ANAIS ..., 2007
- PIAI, Marilda Aparecida Brandão. **Metodologia para implantação de sistema de controladoria.** Florianópolis, 2000. Dissertação (Mestrado), Universidade Federal de Santa Catarina.
- POTTER, Bradley N. **Accounting as a Social and Institutional Practice: Perspectives to Enrich our Understanding of Accounting Change.** ABACUS, v. 41, n. 03, 2005
- RIAHI-BELKAOUI, Ahmed. **Behavioral Management Accounting.** Quorum Books. London, 2002.
- ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven. **The Controller's function.** 2ª ed. New York: Wiley, 2000
- SALES, Jefferson David Araujo; SILVA, Patrícia Katiana da. **Os fatores de resistência a mudança organizacional e suas possíveis resultantes positivas: um estudo de caso na Indústria Calçados Bibi do Município de Cruz das Almas – BA.** Seminários em Administração FEA-USP, 2007
- SRIVASTAVA, Rajendra P.; MOCK, Theodore J. **Belief Functions in Accounting Behavioral Research: Advances in Accounting Behavioral Research, vol. 3,** Jai Press Inc., Stamford, Connecticut, 2000, pp. 225-242.
- VAN DER STEDE, Win A.; **The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation.** Accounting, Organizations and Society 25 (2000) 609-622
- WILLIAMS, Paul F.; JENKINS, J. Gregory; INGRAHAM, Laura. **The winnowing away of behavioral accounting research in the US: The process for anointing academic elites.** Accounting, Organizations and Society 31 (2006) 783-818
- WILSON, James D.; ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steve M. **Controllershhip: The work of the managerial accountant.** New York: John Wiley & Sons, INC, 1999
- YAYLA, Hilmi Erdoğan; KIRKBIR, Fazıl; CENGİZ, Ekrem. **Accounting Employees' Behavioral Variables and Firm Performance: Evidence from Turkish Eastern Blacksea Region Companies.** Congress of Political Economists International (COPE). 18th Annual Meeting, July 14 - 21, 2007. Berlin, Germany
- YIN, Robert K. **Applications of case study research.** Thousand Oaks, California. SAGE Publications, 1993