

# Processo de Implementação do IFRS: um ensaio teórico sobre as justificativas relacionadas a resistências às mudanças organizacionais sob a teoria de Lewin

## Resumo

O processo de implementação do *International Financial Reporting Standards* (IFRS) nas empresas brasileiras ocasionou diversas mudanças organizacionais, gerando em algumas delas, em diferentes intensidades, o fenômeno de resistência à mudança. A ocorrência desse fenômeno fez com que a adequação às novas normas fosse prejudicada. Este artigo tem como objetivo justificar as diferentes formas de resistência encontradas por Boscov (2013) em três empresas brasileiras, que estavam passando pelo processo de convergência internacional das normas contábeis, sob o olhar das três etapas de mudança propostas por Lewin (1947). Espera-se que, utilizando a teoria de Lewin, potenciais justificativas para a incidência do fenômeno de resistência à mudança das normas contábeis sejam levantadas e melhor compreendidas. Para isso, foi realizado um ensaio teórico acerca do tema resistência à mudança em razão da implementação do IFRS. Após o estudo, foi concluído que, das três empresas acompanhadas por Boscov (2013), somente uma companhia conseguiu atingir a implementação plena das novas normas com a ausência de resistência. Nas outras duas empresas, há o fenômeno de resistência à mudança, nas quais os números gerados pelo IFRS não são usados de forma consensual no processo de tomada de decisão. Aponta-se como causa desse fenômeno a percepção inicial, por parte dos agentes nas empresas, de que a mudança não traria grandes benefícios ao processo de tomada de decisão da companhia. Para estudos posteriores, recomenda-se uma análise de como está o fenômeno de resistência nessas duas companhias atualmente e ampliação da amostra de estudo.

**Palavras-chave:** implementação do IFRS, mudanças organizacionais, etapas de mudança de Lewin (1947), resistência à mudança.

### Camila Pereira Boscov

Doutora em Ciências Contábeis pela USP  
e professora do Insper – SP. Contato:  
Rua Quatá, 300, Vila Olímpia, São Paulo  
– SP, CEP: 04546-042.  
E-mail: [camilapb2@insper.edu.br](mailto:camilapb2@insper.edu.br)

### Gabriel Ribeiro Vieira Rezende

Graduando em Economia pelo Insper  
– SP. Contato: Rua Quatá, 300, Vila  
Olímpia, São Paulo – SP,  
CEP: 04546-042  
E-mail: [gabrielrvr@al.insper.edu.br](mailto:gabrielrvr@al.insper.edu.br)

## Introdução

O processo de globalização que vem ocorrendo nas últimas décadas gerou desafios para a Contabilidade devido a novos princípios contábeis de divulgação e mensuração na elaboração das demonstrações financeiras pelas empresas. Em razão da globalização dos mercados foram criadas as normas internacionais de contabilidade conhecidas como IFRS. Com a implementação das novas normas, esperava-se “menores custos de financiamento; acesso mais fácil ao mercado de capitais; maior transparência e comparabilidade; e maior credibilidade do mercado financeiro” (Macedo, Machado e Machado, 2013, p.67).

Gonçalves, Batista, Macedo e Marques (2014, p. 38) concluíram que a implementação do IFRS acarretou um ganho significativo de relevância às informações contábeis comparadas às informações nos antigos padrões. Nessa mesma linha de pensamento, por meio de um estudo qualitativo, Araújo, Cornacchione, Reginato e Suzart (2014) apontaram que a implementação dos IFRS acarretou maior aproximação entre a Contabilidade Financeira e a Gerencial.

Também com o intuito de identificar as mudanças organizacionais causadas pela implementação das novas regras contábeis, Boscov (2013) realizou um estudo de caso múltiplo com três empresas brasileiras que passavam pelo processo de convergência contábil. Por meio de uma investigação qualitativa, foram constatadas dez mudanças organizacionais, separadas de acordo com os critérios de mudança propostos por Mintzberg e Westley (1992, pp. 40-41): cultura, estrutura, sistemas e pessoas, como pode ser verificado na Figura 1.

Estrutura	Integração das áreas e melhor conhecimento da organização Envolvimento do conselho de administração Maior proximidade no relacionamento com investidores Condução de consultorias financeiras Desgaste no relacionamento com clientes
Sistemas	Mudança em sistemas de informação (SAP). Uso de informações gerenciais Mudança em <i>covenants</i>
Pessoas	Mudança no perfil profissional Realização de treinamentos

**Figura 1.** Categorização das Mudanças Organizacionais com as IFRS

Fonte: Boscov (2013).

Desse modo, não foi possível verificar de forma direta que as mudanças organizacionais do movimento de convergência contábil alteraram a cultura das empresas (Boscov, 2013, p. 188).

Para melhor compreensão dessas mudanças organizacionais propostas por Boscov (2013), será analisada, neste artigo, a obra de Lewin (1947). O autor é considerado um cientista social muito influente no desenvolvimento de teorias acerca do processo de mudança Burnes e Cooke (2013, p. 408).

Lewin afirmava que o *status quo* é um sistema submetido a um conjunto de forças opostas, que o mantém em equilíbrio. Uma vez que uma das forças se modifica, inicia-se o processo de mudança, dividido em três etapas: descongelamento, consistindo na quebra do *status quo*; movimento, cria novos comportamentos; e congelamento, no qual surge um novo equilíbrio entre as forças (Lewin, 1947).

Uma das consequências geralmente encontradas em processos de mudanças são as diferentes formas de resistências. Existe, atualmente, uma aproximação na percepção dos acadêmicos a respeito da resistência à mudança. Para Bareil (2013, p. 62), a resistência à mudança pode ser vista sob a ótica de dois paradigmas: o tradicional, classificando a resistência como um problema a ser eliminado; e o moderno, que classifica a resistência como uma espécie de *feedback* para aqueles com intenção de implementar a mudança. Giangreco e Peccei (2005, pp. 1816-1817) enxergam a resistência como uma atitude divergente às mudanças que estão sendo implementadas. Já Delassus, Vandellannoite e Lorraine (2014, p. 47) afirmam que a resistência é originada da percepção ameaçadora e pouco útil que os indivíduos têm da mudança.

No estudo de caso múltiplo feito por Boscov (2013), duas das três empresas analisadas enfrentaram esse fenômeno de resistência devido, principalmente, ao fato de não concordarem parcialmente com alguns procedimentos do IFRS. Outro fato causador da resistência foi a ausência de exemplos e parâmetros para as empresas se espelharem, que são, em geral, as principais causas precursoras do fenômeno de resistência à mudança Umble, E. e Umble, M. (2014, p.18).

O objetivo deste artigo será justificar as diferentes formas de resistência encontradas por Boscov (2013), em três empresas brasileiras, que estavam passando pelo processo de convergência internacional das normas contábeis, sob o olhar das três etapas de mudança propostas por Lewin (1947).

Espera-se que com esta investigação sejam encontradas justificativas para compreender a existência do fenômeno de resistência à mudança, em relação às modificações nas regras contábeis. A compreensão das razões que levam à resistência da implementação das normas pode fornecer possíveis diretrizes para agentes reguladores no processo de elaboração de novas normas contábeis e permitir que administradores entendam quais variáveis impactam em um processo de mudança contábil.

Os impactos das mudanças podem variar para cada tipo de empresa, setor e modelo contábil, mas ao analisar três empresas que passam por essas alterações, os resultados podem ser úteis ao contribuírem para diminuição do processo de resistência.

Na primeira seção, os principais achados de Boscov (2013) relacionados às mudanças geradas pelo IFRS serão descritos. A seção seguinte tem como foco o tema resistência à mudança, contendo uma revisão bibliográfica sobre o assunto. Os achados de Boscov (2013) relativos à resistência à mudança das normas contábeis são descritos na seção três. A próxima seção descreve o trabalho de Lewin (1947) acerca das diferentes fases de mudança; a seção cinco relaciona a teoria de Lewin aos achados de Boscov; e a última seção apresenta as conclusões do trabalho.

## **1. Mudanças organizacionais encontradas no processo de implementação do IFRS**

O objetivo do estudo de Boscov (2013) foi a análise das principais mudanças organizacionais consequentes do IFRS, categorizando os impactos encontrados em relação aos elementos de mudanças descritos por Mintzberg e Westley (1992, pp. 40-41): cultura, estrutura, sistemas e pessoas. Também foi objetivo averiguar a resistência à mudança.

Os autores deste artigo obtiveram acesso indistinto aos dados coletados por Boscov (2013). Os parágrafos a seguir sintetizam esse trabalho e seus principais achados. Este artigo, portanto, caracteriza-se como um ensaio teórico utilizando-se de dados secundários.

A estratégia de pesquisa, orientada por um estudo de caso múltiplo, analisou, detalhadamente, de agosto até dezembro de 2011, três grandes empresas brasileiras que passaram pelo processo de convergência contábil: Banco Nacional do Desenvolvimento (BNDES), CCR S.A. e uma empresa de energia intitulada, de forma fictícia, como ABC.

Este trabalho possibilitou entender a implementação das novas normas contábeis. Todas as empresas analisadas relataram que tiveram diversas dificuldades de adoção das normas internacionais. Todas elas passaram por um árduo processo de trabalho, com muitas horas extras. Nessas empresas, funcionários foram alocados em tempo integral para dedicarem-se ao projeto. Apesar de o trabalho ter aumentado, nota-se que fizeram poucas contratações. As empresas de consultoria ajudaram em graus diferentes nessas instituições.

O processo de convergência trouxe um aumento na quantidade e complexidade de trabalho na área contábil. Outro desafio estava ligado ao impacto das mudanças em outras áreas da empresa, como: financeira, planejamento, novos negócios, engenharia, tecnologia da informação e alta administração.

As empresas relatam que, houve intensas conversas com auditores para definirem os novos procedimentos, mas que todos, auditores e preparadores, estavam aprendendo pela primeira vez. Não havia nada preestabelecido e, muitas vezes, a Europa não servia de exemplo em razão de questões específicas do Brasil.

As empresas também comentaram que por serem as normas internacionais baseadas em princípios, não existiam modelos prontos estabelecidos e foi necessário reformular todas as políticas da companhia. Em muitos casos, foram pioneiras e serviram de *benchmarking* para outras corporações.

O grande desafio foi a operacionalização da adoção de normas complexas na realidade econômica de cada empresa. Muitas informações foram obtidas em outras áreas das organizações e foram necessários diversos trabalhos de integração. Foi necessário, também, conhecer mais os processos da empresa para formularem as novas políticas contábeis.

O trabalho identificou e analisou diversas mudanças organizacionais encontradas no estudo de caso múltiplo. Com diferentes níveis de intensidade, as principais mudanças organizacionais relatadas foram:

1. Integração das áreas e melhor conhecimento da organização.
2. Envolvimento do conselho de administração.
3. Maior proximidade no relacionamento com investidores.
4. Condução de consultorias financeiras.
5. Desgaste no relacionamento com clientes.
6. Mudanças em sistema de informação (SAP).
7. Uso de informações gerenciais.
8. Mudanças em *Covenants*.
9. Mudança no perfil profissional.
10. Realização de treinamentos.

O estudo categorizou as mudanças encontradas em relação aos elementos de mudanças organizacionais relacionados em Mintzberg e Westley (1992, pp. 40-41). Assim, foi possível compreender quais foram as alterações ocorridas na cultura, estrutura, sistemas e pessoas. Além disso, foi possível, também, identificar quais desses elementos foram mais impactados, em quantidade e intensidade, com o IFRS.

Não foi possível verificar de forma direta que as mudanças organizacionais do movimento de convergência contábil alteraram a cultura das empresas. Não se pode concluir, com base nos achados dos estudos e protocolo utilizado para investigação, que os pressupostos básicos que as organizações desenvolveram para lidar com seus problemas, sua maneira de perceber, pensar e sentir foram alterados com o processo de convergência contábil.

Com as entrevistas realizadas, concluiu-se que com o IFRS a área contábil precisou ampliar seu relacionamento com outras áreas para conseguir informações para suas contabilizações. A Contabilidade precisou entender muito mais do negócio da empresa, e as áreas de negócio passaram a entender os impactos contábeis de suas ações.

Foram criadas novas estruturas de governança para facilitarem a comunicação com outras áreas e para promoverem mecanismos de *enforcement*. Ter uma sólida estrutura de governança ajudou as companhias durante esse processo de convergência contábil. As novas políticas contábeis eram aprovadas em diversos comitês internos no BNDES. Essa estrutura de governança possibilitou a efetiva aplicação das políticas nas diversas áreas da companhia e estimulou a participação de diversas áreas, tendo o comprometimento com as mudanças da contabilidade internacional começado com os cargos mais altos da instituição.

Na CCR, a situação é a mesma, os novos procedimentos contábeis são discutidos com diretores e conselheiros do grupo. Depois disso, eles entram em vigor nas diversas áreas. Na empresa ABC, a importância do peso de suas políticas de governança facilitou a renegociação dos *covenants* com as instituições financeiras.

Alterações na estrutura de poder podem ser sentidas, pois com o movimento de convergência contábil altera-se o prestígio do profissional que passa a ter uma maior proximidade com o conselho de administração. Assim, o contador passa a realizar consultorias financeiras dentro da empresa, demonstrando o impacto contábil das decisões estratégicas.

Muitas vezes, as premissas do IFRS precisaram ser aprovadas pelo conselho de administração. As questões contábeis foram mais expostas e o conselho precisou entender mais de Contabilidade.

Hoje, a área que foi responsável pela realização do projeto IFRS fornece consultorias para outras áreas da organização sobre os impactos contábeis de uma determinada transação. Para realizar uma nova aquisição, a área contábil é chamada para opinar, por exemplo, sobre a questão do ágio.

Também, foi relatada a dificuldade em convencer empresas parceiras, clientes e *stakeholders* sobre a necessidade de uma Contabilidade mais refinada e a importância da auditoria. Diversas reuniões foram necessárias para convencê-los de que os benefícios superariam os custos.

A área de relações com investidores recebeu vários questionamentos dos acionistas, principalmente devido a mudanças na base de cálculo de dividendos. Os investidores passaram a entender mais sobre os procedimentos contábeis e o impacto dessa contabilidade internacional no resultado da organização. Um ponto negativo relatado é que essa área deveria discutir questões mais agregadoras com o mercado e, não, contabilizações.

Com a implementação do IFRS, as empresas tiveram que realizar diversas alterações em seus sistemas contábeis. O SAP foi o sistema escolhida para isso. Além disso, muitas informações que antes eram usadas somente para fins gerenciais passaram a ser utilizadas pelos sistemas contábeis na confecção das novas demonstrações. Uma consequência dessa nova confecção foi a quebra de alguns *covenants*. As instituições brasileiras anteciparam a implementação de muitas questões contábeis que nem mesmo eram feitas em empresas europeias.

A área financeira precisou entender melhor os impactos do IFRS nas demonstrações contábeis consolidadas para verificar a necessidade de renegociar alguns *covenants*. A negociação com os bancos foi complicada, uma vez que muitos não entendiam os novos procedimentos contábeis.

Foi relatado, também, que muitas informações que antes eram utilizadas, somente, para fins gerenciais são divulgadas ou servem de fonte de informação para a contabilidade societária.

A implementação do processo de convergência contábil alterou o perfil profissional e ocasionou uma maior necessidade de treinamentos. Foi possível constatar diversas mudanças nas empresas analisadas em relação ao novo perfil profissional, alterações em procedimentos e planejamento.

Com o IFRS, os contadores precisaram entender mais das outras áreas, e profissionais de outras áreas passaram a conhecer mais a Contabilidade. A área de engenharia da CCR precisou entender mais sobre os novos procedimentos contábeis. 35% dos *trainees* contratados pela empresa eram engenheiros civis recém-formados responsáveis por elaborarem um projeto sobre a mudança no perfil do engenheiro diante do novo cenário contábil.

Todas as empresas analisadas realizaram treinamentos para os funcionários externos e internos para a disseminação do conhecimento. A participação da alta administração foi fundamental para que isso ocorresse.

Geralmente, a equipe dedicada em tempo integral para a implementação do projeto IFRS era quem promovia os treinamentos internos objetivando nivelar os funcionários, disseminar conhecimentos e discutir questões de ordem prática sobre o que e como fazer para implementar as novas normas. Uma reclamação presente foi a de que o nível de formação do profissional da contabilidade não acompanhou a complexidade das mudanças e que os treinamentos internos foram necessários para suprirem o problema de qualificação.

## 2. Resistência às mudanças organizacionais

A habilidade de cada organização para aderir às mudanças é finita (Palmer, 2015, p.8). Ao se aproximar desse limite, os agentes responsáveis pela mudança tendem a enfrentar cada vez mais resistência. Com isso pode-se perceber por que a implementação das normas contábeis internacionais tem apresentado o fenômeno de resistência, visto que são necessárias alterações tecnológicas, treinamentos e comunicação e comprometimento das pessoas.

Em relação aos desafios do processo de mudança, Kisil (1998, p.57) faz as seguintes considerações:

1. a maioria dos participantes busca o crescimento pessoal;
2. todos são críticos em relação ao processo de mudança;
3. a maioria deseja e é capaz de participar, positivamente, da mudança;
4. as pessoas não temem a mudança, temem a perda.

Para Cunha e Rego (2002, p.8):

Todos aqueles que se sintam potencialmente prejudicados pela mudança tenderão a resistir-lhe. A ultrapassagem da resistência à mudança é um processo complexo cujo desfecho depende, designadamente, dos interesses dos contendores, do seu poder relativo e das táticas de jogo político que levam a cabo. As lutas políticas podem conduzir aos adiamentos táticos, às negociações pelo domínio dos “territórios”, à reformatação das redes e alianças, a impasses, a conflitos agudos mas circunscritos a uma parte da organização, ou a lutas ligeiras embora de expansão generalizada.

A expressão “resistência à mudança” geralmente é creditada a Lewin (1947). Para ele, as organizações poderiam ser consideradas processos em equilíbrio quase-estacionário, ou seja, a organização seria um sistema sujeito a um conjunto de forças opostas, mas de mesma intensidade, que mantêm o sistema em equilíbrio ao longo do tempo.

As mudanças ocorreriam quando uma das forças superasse a outra em intensidade, deslocando o equilíbrio para um novo patamar. Assim, 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 (Lewin, 1947 como citado em Hernandez & Caldas, 2001).

Quando se revisa a literatura acadêmica sobre mudança organizacional, verifica-se que as proposições clássicas – frouxamente modeladas e praticamente não testadas – que foram rascunhadas no final da década de 40 e difundidas como bom senso gerencial nas décadas que se seguiram são registradas como verdade universal. Essa visão tradicional assume a resistência à mudança como algo sempre negativo, o que anula os potenciais benefícios desse fenômeno ao processo de mudança (Ford, Ford, & D’amelio, 2008, p.363).

Os autores, Hernandez e Caldas (2001) analisaram os pressupostos básicos encontrados na literatura sobre resistência à mudança, e fizeram contra pressupostos, conforme o apresentado na Figura 2.

Pressuposto	Contrapressuposto
A resistência à mudança é um fato da vida e deve acontecer durante qualquer intervenção organizacional	A resistência é escassa, somente acontecerá em circunstâncias excepcionais. Ao tentar preveni-las, os agentes de mudança acabam contribuindo para sua ocorrência ou agravamento. A resistência é um comportamento alardeado pelos detentores de poder e pelos agentes de mudança quando são desafiados em seus privilégios ou ações.
A resistência à mudança é maléfica aos esforços de mudança organizacional.	A resistência é um fenômeno saudável e contributivo. A resistência é usada como uma desculpa para processos de mudanças fracassados ou inadequadamente desenhados.
Os seres humanos são naturalmente resistentes a mudanças.	Os seres humanos resistem à perda, mas desejam a mudança: tal necessidade tipicamente se sobrepõe ao medo do desconhecido.
Os empregados são os atores organizacionais com maior probabilidade de resistir à mudança.	A resistência, quando ocorre, pode acontecer entre os gestores, agentes de mudanças e empregados (derivado da proposição original de Lewin)
A resistência à mudança é um fenômeno grupal, coletivo.	A resistência é tanto individual quanto coletiva, ela varia de uma pessoa para outra, em função de muitos fatores situacionais e de percepção.

**Figura 2.** Pressupostos básicos de resistência à mudança

Fonte: Hernandez e Caldas (2001).

Daft (2006, p. 344) considera que um dos desafios do processo de mudança está ligado ao fator humano. Segundo o autor, as organizações são compostas por pessoas e suas relações entre si. As mudanças na estratégia, na estrutura, nas tecnologias e nos produtos não acontecem por si mesmas e as que acontecem em cada uma dessas áreas envolvem, também, mudanças nas pessoas.

O estudo de Silva e Vergara (2003) foi realizado em cinco organizações que, nos anos 2000 e 2001, vinham passando ou haviam passado recentemente por grandes processos de mudança. A coleta de dados deu-se por meio de entrevistas individuais, realizadas com cerca de 15 funcionários da base e do nível de gerência intermediária de cada uma das organizações. O objetivo das entrevistas foi o de captar os sentimentos dos indivíduos e os significados atribuídos por eles às mudanças ocorridas.

São raras as situações nas quais os indivíduos declaram se sentir plenamente ativos nas situações de mudança em curso nas organizações estudadas. O sentimento predominante é o de que, muitas vezes, eles se veem como objetos das definições ou, ainda, como uma espécie de atores guiados (Silva & Vergara, 2003)

As supostas manifestações de resistência, encontradas são, antes de tudo, manifestações de emoções, tais como: ansiedade, medo, angústia, raiva e nostalgia. A mudança organizacional é, essencialmente, algo que mobiliza as emoções dos indivíduos. (Silva & Vergara, 2003). Para Smollan (2011, p.13), no meio organizacional, essas emoções podem ser decorrentes da necessidade de maiores informações e mais tempo para pensar a respeito das mudanças, ou até mesmo geradas pela preocupação dos funcionários com o desalinhamento entre as novas ideias e os valores e princípios tradicionais da organização.

Os autores Sales e Silva (2007) fizeram um mapeamento dos fatores de resistência à mudança encontrados na literatura e citados na Figura 3.

Autor	Característica
Toole	Hipóteses para explicar por que as pessoas resistem à mudança: homeostase, inércia, insatisfação, falta de amadurecimento, medo, interesse pessoal, falta de autoconfiança, choque do futuro, futilidade, falta de conhecimento, natureza humana, ceticismo, rebeldia, genialidade individual <i>versus</i> mediocridade do grupo, ego, pensamento em curto prazo, miopia, sonambulismo, cegueira temporária, fantasia coletiva, condicionamento e falácia da exceção.
Kotter e Schlesinger	Estudaram inúmeras mudanças empresariais e encontraram quatro causas comuns de resistência: egoísmo provinciano, má compreensão e falta de confiança, avaliações diferentes e baixa tolerância à mudança.
Motta	Aponta alguns fatores que podem levar a resistência à mudança: receio do futuro, recusa ao ônus da transição, acomodação ao <i>status</i> funcional, acomodam-se aos seus direitos e conveniências e receio do passado.
Robbins	Identificaram-se as principais fontes para a resistência organizacional: inércia estrutural, foco limitado de mudança; inércia do grupo; ameaça à especialização, ameaça às relações de poder estabelecidas; e ameaça das alocações de recursos estabelecidas.

**Figura 3.** Fatores de resistência à mudança

Fonte: Sales e Silva (2007).

De acordo com o resultado da pesquisa de Sales e Silva (2007), em um estudo de campo em uma empresa de calçados nordestina, cerca de 96% dos líderes e 85% dos colaboradores operacionais concordam com a afirmativa de que, quando as pessoas estão bem informadas, o processo torna-se mais fácil e mais confiável, comprovando a afirmação de que a comunicação tem fundamental importância para o processo de transformação.

Nessa mesma direção, a conclusão de Georgalis, Samaratunge, Kimberley e Lu (2015, p.108) a partir do estudo de uma instituição de serviços financeiros, converge com a conclusão de Sales e Silva (2007). Os autores evidenciam a importância da relação entre líderes e membros para a disseminação de informações necessárias à implementação das mudanças.

Pôde-se concluir então que a resistência às mudanças não é somente advinda de uma reação natural do ser humano. De acordo com a pesquisa, foi possível identificar que entre outros, o mau planejamento, as falhas no processo de mudanças, a falta de comunicação, a ausência de um líder participativo e atuante são fatores geradores de resistência, portanto ela pode ser encarada como uma forma de evitar um mau resultado ao final da implantação das mudanças. Os colaboradores acreditam que a resistência seja manifestada em caso de falhas no processo de mudança. Sendo assim, quando houver resistência, será possível identificar essas falhas, minimizando a probabilidade de erros ao final (Sales & Silva, 2007).

As pesquisas mostraram que, apesar da visão tradicionalista acerca da resistência, as pessoas, principalmente os líderes, já vislumbram seus aspectos positivos, uma vez que 63% dos líderes concordam com a ideia de que a resistência pode contribuir de alguma forma para o processo de mudança; e cerca de 45% dos líderes e operacionais afirmam ser a resistência algo positivo, número relativamente significativo, levando-se em consideração a falta de conhecimento acerca da abordagem do tema (Sales & Silva, 2007).

O sucesso de um plano de mudança relaciona-se com um agudo senso de percepção do ambiente e da conjuntura e da compreensão dos mecanismos de mudança (Wood Jr., 1992).

As mudanças acontecem na percepção das pessoas sobre o ambiente. O ambiente percebido seria uma interpretação subjetiva do ambiente real. Embora essas percepções também sejam eventos reais do ponto de vista de suas consequências, elas ocorrem dentro da organização. Isso é importante, pois as pessoas agem de acordo com o que percebem e, não, de acordo com os fatos reais. Desse modo, tem-se a formação de um *gap* entre o que é real e o que é efetivamente levado em conta pela organização (Rossetto, Cunha, Orssatto, & Matignago, 1996).

Em um estudo com 452 funcionários chineses de diferentes empresas, Hon, Bloom e Crant (2014, p. 936) concluíram que ambientes nos quais os funcionários têm colegas de trabalho colaboradores a percepção acerca da importância da tomada de risco e criatividade mudam positivamente, diminuindo os efeitos prejudiciais da resistência à mudança.

O trabalho de Salvador, Três, Costalonga, Pelissari e Silva (2010) teve como objetivo compreender como a resistência à mudança é contextualizada nas culturas, nas relações de poder e no clima organizacional das empresas. Para tanto, realizou-se um estudo de caso em uma empresa brasileira produtora de celulose branqueada de eucalipto, no qual se adotou uma pesquisa com enfoque qualitativo. Na primeira etapa, foram abordados conceitos e relações de poder, clima e cultura diante das resistências dos indivíduos em um processo de mudança organizacional. Posteriormente, foram desenvolvidas entrevistas semiestruturadas com 63 funcionários da empresa, sendo gerentes e operadores.

Como técnica de análise de dados, adotou-se o método de análise de conteúdo por meio da interpretação das 10 categorias retiradas dos fragmentos de texto respondidos pelos entrevistados. Os resultados obtidos revelam que, apesar de os entrevistados, tanto do nível gerencial, quanto do operacional, admitirem haver um bom gerenciamento das mudanças por parte da empresa mediante treinamentos, reuniões, integração das pessoas, políticas de benefícios, entre outros, existe algum tipo de resistência quando se trata de mudança, principalmente de nível estrutural (terceirização e reengenharia), e isso altera a percepção e os sentimentos dos funcionários em relação à empresa (Salvador *et al.*, 2010).

Para Sacomano Neto & Escrivão Filho (2000, p. 144), a gerência é um importante ponto de referência para a disseminação das novas ideias, sem o seu comprometimento, as estratégias para a implantação de inovações não se consolidam. Uma equipe gerencial participativa, com habilidade de comunicação e negociação, tende a minimizar a resistência às mudanças, diminuindo as forças internas que caminham no sentido oposto à implementação (Mariana, Daniela e Nadina, 2013, p.1609).

As gerências, geralmente, têm três papéis fundamentais (Bonn & Pettigrew, 2009):

1. monitorar e controlar os médios gerentes;
2. se envolver no processo de decisão estratégica; e
3. promover acesso aos recursos.

Para uma mudança no processo de trabalho ser efetiva, os participantes precisam estar engajados. O processo de trabalho deve ser adaptado às características locais desses participantes (Vilkas e Stancikas (2006, p.84).

O *feedback* é fundamental para que o processo de mudança ocorra com êxito e o gestor possua um importante papel para a boa execução da transformação. Para Gibson, Ivancevich, Donnelly, James e Knopaske (2006, pp.481-482), o gestor pode criar um bom programa de mudança organizacional, mas pode não obter nenhum dos resultados previstos por negligenciar a importância da motivação, do reforço e do *feedback* para os funcionários. Logo no início, cada etapa da implementação da mudança deve ser guiada por uma pessoa ou grupo responsável liderando o processo (Palmer, 2015, p.1)

Esses princípios servem para descongelar a antiga aprendizagem, incutindo e consolidando uma nova; o descongelamento lida diretamente com resistência à mudança; o movimento para a nova aprendizagem requer treinamento, demonstração e *empowerment*; a consolidação do comportamento aprendido ocorre com a aplicação do reforço e *feedback*. Gibson *et al.* (2006, pp.481-482).

O artigo de Vilka e Stancikas (2006) analisa as mudanças planejadas em processos organizacionais de trabalho. Foi possível entender as mudanças entre a organização e os indivíduos à luz da teoria de Feldman e Pentland (2003), segundo a qual mudanças nos processos de trabalho ocorrem por meio de conceituação, comunicação e adaptação da mudança. Assim um enfoque qualitativo e um estudo de caso, foram investigados os estágios anteriores à mudança (planejamento) e posteriores à implementação da mudança. O estudo revela que a alta administração é o agente que inicia a mudança, mas tem influência moderada. Ela deve comunicar mudanças, interpretá-las, descobrir novas *performances* e integrar os novos modos de agir e as alterações devem ser vistas como um novo modo de agir e pensar que nunca termina.

O trabalho de Szabla (2007) analisou como funcionários sindicalizados de um estado americano percebiam a implementação de um novo sistema eletrônico de avaliação de *performance* e como eles respondiam à mudança planejada em termos de cognição, emoção e intenção. O estudo concluiu que há uma relação significativa entre a percepção da liderança estratégica na mudança planejada e a resposta à mudança em termos de cognição, emoção e intenção.

O estudo de Razali e Vrontis (2010) examinou os principais fatores que contribuíram para a aceitação dos funcionários para a implementação de um novo sistema em uma empresa na Malásia. A ênfase do estudo estava na percepção dos trabalhadores. Um questionário foi entregue a 250 funcionários, e os resultados indicam que o envolvimento da alta gerência e o comprometimento organizacional são as duas maiores variáveis que impactam na aceitação dos funcionários para a mudança planejada ocorrer.

### 3. Resistência às mudanças oriundas do processo de implementação do IFRS

Um dos principais desafios referente ao processo de mudança encontrado na literatura é a resistência à mudança. No estudo de caso múltiplo de Boscov (2013), notou-se que as resistências às mudanças aconteceram em diferentes intensidades nas três organizações analisadas. Os parágrafos seguintes sintetizam os achados sobre as resistências às mudanças encontradas no estudo de Boscov (2013).

A ABC e o BNDES ainda apresentam resistências às mudanças oriundas do processo de conversão contábil internacional. Alguns procedimentos contábeis foram muito trabalhosos para a empresa ABC, mas a informação gerada não foi útil para a instituição, de acordo com os depoimentos. Os entrevistados citam situações sobre cálculo do valor de indenização após prazo de concessão sobre o custo de reposição para mais de 600.000 itens do imobilizado, contabilização de aquisição reversa, registro de plano de pensão, baixa de ativos e passivos regulatórios. Esses foram procedimentos desnecessários e, muitas vezes, trabalhosos e que, na opinião dos executivos, não foram utilizados pelo mercado.

Para a empresa ABC, um dos problemas do IFRS é que as regras criadas, muitas vezes, não são bem definidas, distorcendo os conceitos, criando dificuldades no entendimento, diferentes formas de interpretação e problemas de comparabilidade. Essa resistência pode dificultar, segundo Nickel e Coser (2007), o processo de adaptação as novas normas.

A empresa ABC cita o exagero de informações a valor justo como um problema do IFRS. Segundo a empresa, o IFRS tem muito exagero de *Fair Value* e o mercado tem muitas imperfeições. A volatilidade do resultado para o acionista ficou ruim, e muitos modelos matemáticos e muitas premissas foram consideradas como deficiências da contabilidade internacional. Sales e Silva (2007) consideram que, para aceitarem as mudanças, as pessoas precisam conhecer exatamente as suas razões, a fim de que não se sintam ameaçadas e prejudicadas pela mudança.

A principal queixa da ABC refere-se ao fato de o IFRS não permitir o reconhecimento de ativos e passivos regulatórios, enquanto que, para a empresa, “as demonstrações contábeis do setor elétrico não ficaram melhores com o IFRS, conforme afirmou Eliseu Martins. Elas ficaram muito piores”.

Nota-se, nesse caso, que a resistência é um comportamento alardeado pelos detentores de poder e pelos agentes de mudança quando são desafiados em seus privilégios ou ações. (Hernandez & Caldas, 2001).

A empresa ABC preferiu seguir as recomendações da auditoria para os ativos e passivos regulatórios e efetuar a baixa para não ter uma ressalva no balanço. A distorção da informação foi preferida em relação a um balanço com ressalva.

Foram necessárias, na empresa ABC, muitas reuniões para convencer os auditores sobre alguns procedimentos. A instituição levou dois anos para convencê-los sobre a necessidade de capitalizar gastos com reposição de ativos intangíveis.

A baixa de ativos e passivos regulatórios faz com que as demonstrações contábeis em IFRS, na opinião dos entrevistados, não refletissem a realidade econômica da instituição. Gerencialmente, esses números de ativos e passivos regulatórios ainda são usados.

Para os entrevistados dessa empresa, o IFRS não afeta em nada o dia a dia da área regulatória. Todas as decisões gerenciais são baseadas em função do valor da tarifa regulatória, conseqüentemente, utiliza-se a contabilidade gerencial para a tomada de decisão e, além disso, há a contabilidade regulatória, regulada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

A empresa ABC, portanto, por não concordar com diversos procedimentos oriundos das normas internacionais, resiste às mudanças, as obedecendo somente para não obter uma demonstração contábil com ressalva. Ela não enxerga melhorias com essas informações para a tomada de decisão.

No BNDES não há, ainda, a cultura de que o número IFRS representa melhor a realidade econômica da instituição. Segundo entrevistados, é preciso um árduo trabalho de mudanças culturais para que essas mudanças sejam incorporadas no modelo de gestão da organização.

Muitas vezes, os números são gerados com o único intuito de serem enviados para a contabilidade. Os números em BRGAAP ainda são utilizados, gerencialmente, em muitos casos. As mudanças acontecem na percepção das pessoas sobre o ambiente (Rossetto *et al.*, 1996). Os números em IFRS ainda não foram percebidos na instituição como aquele que melhor espelha sua realidade.

O número da Provisão para Devedores Duvidosos (PDD), via procedimentos do IFRS, não é utilizado no dia a dia da instituição e serve, apenas, para ser enviado para a área contábil. O BNDES acredita que o modelo Basileia reflete melhor a realidade econômica, é mais conservador e protege melhor a instituição tanto do risco idiossincrático como sistêmico. Gerencialmente, a organização utiliza um modelo mais flexível, com hipóteses menos simplificadas.

O BNDES precisou levar o ajuste a mercado de seus derivativos embutidos para o resultado, mas a instituição acredita que esse procedimento não faz sentido, pois o lucro ou prejuízo não será realizado imediatamente. Dessa forma, o ajuste deveria ficar, segundo a organização, no patrimônio líquido.

O BNDES considera, por outro lado, que algumas informações em IFRS refletem melhor a realidade econômica da instituição. As informações a valor justo ajudam melhor acompanhar os ativos da organização. Há, na área de mercado de capitais, uma percepção da melhoria do número gerado.

O teste de *impairment* das participações societárias pode ser útil para a organização tomar decisões de desinvestimento. É importante para avaliar o orçado e o realizado e ver se o *valuation* acordado está sendo cumprido.

Nota-se, com isso, que o BNDES resiste parcialmente às transformações contábeis. Por um lado, não há consenso de que o IFRS melhor reflete a realidade econômica da instituição e os números antigos ainda são usados para a tomada de decisão. Por outro lado, em algumas áreas já existe a percepção das melhorias dos novos procedimentos.

Na empresa CCR, a visão é completamente diferente, os entrevistados acreditam que o IFRS foi algo muito positivo. Após um ano de implementação, viram que as mudanças foram para melhor.

Os entrevistados relatam que, hoje, analisando algumas mudanças, ficam pensando “como não pensei nisso antes!. Por que fazer, por exemplo, uma amortização linear se o meu benefício não é linear?”

O Grupo CCR passou a fazer a amortização de seu intangível pela curva de benefício econômico. Essa nova forma de amortização espelha de maneira muito mais apropriada, segundo entrevistados, a realidade econômica da empresa. A mudança trouxe para a contabilidade uma melhor representação do negócio.

A informação sobre tendência em longo prazo, utilizada para o cálculo do *impairment*, serve de referência para decidir comprar ou não um negócio, ou até para se desfazer de um.

Hoje, o Grupo CCR tem convicção da contribuição que o IFRS deu para a empresa. O projeto possibilitou, por exemplo, enxergar melhor os investimentos, e a empresa acredita que houve melhorias na qualidade da informação.

No Grupo CCR, cada concessionária tem uma área de planejamento e controle e são responsáveis pela elaboração do orçamento quinquenal, bem com das estimativas até o final de cada contrato de concessão. Atualmente, todas as decisões gerenciais do Grupo CCR são tomadas com os números em IFRS. No entanto, o sucesso da implementação do IFRS na instituição pode ser devido ao papel da gerência, que acreditou na melhora do número gerado.

Entretanto, o grupo está prevendo uma terceira demonstração contábil para atender ao poder concedente, com as antigas práticas contábeis, pois não existiam definições concretas sobre o fato até o final da realização do estudo de caso múltiplo. Assim, a empresa poderá ter três demonstrações contábeis: societária, fiscal e poder concedente.

#### 4. A teoria de Lewin

Com o objetivo de compreender as diferentes formas de resistência encontradas por Boscov (2013) em seu estudo, a teoria das três fases de mudança de Lewin foi definida como o parâmetro principal para a análise das resistências encontradas durante a implementação do IFRS. Apesar de ser criticada por autores como Kanter, Stein e Jick (1992, p.10) devido à simplificação de estruturas muitas vezes complexas, a abrangência e aplicabilidade da teoria de Lewin, décadas após seu desenvolvimento, confirmam sua eficácia e importância para o meio organizacional, justificando sua escolha para a investigação dos assuntos tratados neste artigo.

O cientista social Lewin (1947) dedicou-se ao estudo do campo sócio-psicológico, desenvolvendo teorias acerca do comportamento de indivíduos inseridos em determinados grupos e das forças que atuam em suas decisões e percepções. O entendimento das suas teorias acerca de processo de mudança e do fenômeno de resistência à mudança é essencial para compreender o porquê da ineficiência de alguns processos que visam à modificação da produção, consumo, hábitos, etc. (Lewin, 1947).

O termo “grupo” indica um conjunto de indivíduos caracterizado por certa interdependência entre eles. O autor ilustra isso com um exemplo: “em uma população as mulheres loiras não constituem um grupo pelo simples fato de serem loiras, mas se em uma loja as funcionárias loiras sofrem discriminação, elas se tornam um grupo com propriedades específicas” (Lewin, 1947). Portanto, o foco da ciência social consiste, prioritariamente, nas relações existentes entre indivíduos mais do que nos indivíduos propriamente ditos.

Com o objetivo de facilitar sua análise acerca da dinâmica social de grupos, o autor faz uso de um diagrama chamado “campo social”, no qual um valor numérico é atribuído aos eventos sociais e as forças que os influenciam são explicitadas. Assim, a estabilidade de um grupo é mantida por um conjunto de forças opostas. No equilíbrio quase estacionário, essas forças possuem a mesma intensidade, seu módulo, entretanto, pode assumir qualquer valor.

Ao modificar uma das forças, o equilíbrio é alterado. Entretanto modificar ou acrescentar uma força levando em consideração apenas o novo patamar desejado não é o suficiente para atingi-lo, pois, o equilíbrio da respectiva população possui valores e processos definidos que constituem o que o autor denomina por hábitos ou costumes sociais. Essas características são vistas como barreiras para a implementação de mudanças, por isso uma força adicional é necessária para superá-las e atingir o novo patamar desejado. Esse processo consiste na primeira fase da mudança, a fase de descongelamento.

Quanto mais valorizados os padrões de um grupo socialmente, maior será a resistência de cada indivíduo para alterar o nível no qual se encontra. Conseqüentemente a maneira mais eficaz para iniciar a mudança é abordar o grupo como um todo em vez de cada membro de maneira isolada. Assim, alterando os ideais da população, a vontade de continuar pertencendo e se identificando com o grupo leva cada indivíduo a mudar.

O autor aponta a importância de o objetivo inicial não consistir apenas em alterar o nível no qual o grupo se encontra, mas em, uma vez alterado, estabiliza-lo no novo patamar. Esse processo corresponde à terceira fase de mudança, chamada de congelamento. As modificações que ocorrem entre esses dois processos – as alterações dos valores do grupo e seu patamar – correspondem à segunda fase, movimento. Novamente deve ser enfatizada a importância da abordagem do grupo em detrimento da abordagem individual, visto que ela tende a gerar um efeito de maior permanência à mudança desejada.

Conforme dito anteriormente, para alterar o nível no qual o grupo se encontra, deve-se alterar uma das forças. Quando isso acontece, e o nível do equilíbrio quase estacionário é mantido, identifica-se o fenômeno de resistência à mudança. Apesar de a manutenção do equilíbrio ser possível mesmo após o aumento de alguma força, esse equilíbrio não é igual ao equilíbrio anterior, pois independentemente de, em cada caso, a soma das forças em sentidos opostos resultar em zero, as forças, no segundo caso, apresentam módulo superior às forças do primeiro.

Essa diferença no módulo das forças é refletida no aumento da tensão social existente no segundo equilíbrio, mas, apesar da aparente estabilidade, esta nova situação é mais sensível e delicada. De acordo com o autor, o aumento da tensão social é acompanhado por maior fadiga, maior agressividade, maior influência emocional e menores atitudes construtivas no grupo.

Para evitar esse resultado e possibilitar uma mudança efetiva, deve-se adotar uma estratégia que minimize as forças opostas às alterações desejadas, pois assim o nível social será modificado sem o aumento de tensão e seus conseqüentes prejuízos.

## **5. Relação entre as diferentes formas de resistência e as três etapas de mudanças de Lewin**

Uma vez analisada a teoria de Lewin, pode-se observar o processo de implementação do IFRS sob outra perspectiva. O antigo sistema contábil deve ser considerado um equilíbrio quase estacionário, e a perfeita e completa implementação do IFRS deve ser vista como o novo equilíbrio desejado.

Das três empresas acompanhadas por Boscov (2013), somente a CCR conseguiu atingir esse novo equilíbrio, pois as antigas práticas contábeis foram abandonadas e o IFRS é hoje visto de maneira positiva pelos funcionários, que acreditam que ele tenha trazido diversas melhorias para a transparência e significado das demonstrações contábeis da empresa. Atualmente, nessa empresa, o número gerado pelas normas internacionais é o utilizado no processo de tomada de decisão gerencial.

Nas outras duas empresas, há o fenômeno de resistência à mudança. Apesar de realizarem suas demonstrações de acordo com o novo critério, tanto na empresa ABC quanto no BNDES, o processo de implementação do IFRS foi realizado, pelo menos em algumas áreas e em algumas normas, de maneira compulsória.

A empresa ABC, por não concordar com diversos procedimentos oriundos das normas internacionais, resiste às mudanças, obedecendo-as somente para não obter uma demonstração contábil com ressalva. Ela não enxerga melhorias com essas informações para a tomada de decisão.

O BNDES, por sua vez, resiste parcialmente às transformações contábeis. Por um lado, não há consenso de que o IFRS melhor reflete a realidade econômica da instituição, e os números antigos ainda são usados para a tomada de decisão. Por outro lado, em algumas áreas já existe percepção das melhorias dos novos procedimentos. Devido a esses fatores, a adoção não pôde ser considerada plena e completa.

Ao comparar o processo bem-sucedido na empresa CCR com os processos malsucedidos nas outras duas empresas, observa-se que um fator fundamental para a incorporação dos novos procedimentos no processo de tomada de decisão gerencial da empresa foi o convencimento e aceitação, por parte dos funcionários, de que as novas práticas contábeis trariam benefícios e refletiriam melhor a situação da empresa.

Esse fator deve ser considerado como uma diminuição das forças opostas à mudança para o novo nível social. Utilizando a teoria de Lewin, observa-se que para atingir o novo equilíbrio não foi necessário o aumento da tensão social, mas, sim, o efeito inverso. A partir do momento em que surgiu a obrigatoriedade de implementação do IFRS e os funcionários da CCR entenderam sua importância e os benefícios advindos de sua incorporação, houve o descongelamento das antigas práticas contábeis, quebraram-se os costumes sociais e a fase de movimento foi iniciada, levando para o congelamento eficaz devido à aceitação voluntária por parte dos funcionários e da alta gerência.

Na empresa ABC, não houve aceitação das novas normas contábeis por parte dos funcionários de uma maneira geral. Principalmente devido à questão de não contabilização dos ativos e passivos regulatórios. O descongelamento foi feito de maneira compulsória, as forças que atuavam contra a mudança foram mantidas e forças a favor foram aumentadas, deslocando o equilíbrio na fase de movimento e gerando um resultado abaixo do esperado no congelamento. O fenômeno de resistência é encontrado pois, mesmo com a aplicação das forças, a alteração no nível social foi abaixo do esperado. O equilíbrio final, por sua vez, foi gerado com o aumento da tensão social, ou seja, é mais instável e delicado.

Os funcionários do BNDES não chegaram a um consenso acerca das possibilidades de melhorias advindas da aderência ao IFRS. De acordo com a teoria de Lewin, mudanças tendem a ser mais efetivas quando os valores do grupo são alterados. Nesse caso, a ausência de consenso evidencia a falha nesse aspecto, resultando na implementação parcial das novas regras. Novamente, observa-se a fase de descongelamento deficiente, pois, assim como na empresa ABC, boa parte dos funcionários aderiram de maneira compulsória aos novos métodos.

Fica evidente a importância de planejamento anterior às mudanças, sendo essa uma composição das três fases: descongelamento, movimento e congelamento. Em todas as fases, a abordagem deve ser feita com todo o grupo e, não com indivíduos, gerando consenso e fazendo com que cada membro mude de acordo com o grupo em vez de o contrário. O estudo de Boscov (2013), alinhado à conclusão de Lewin, mostra a eficácia de diminuir as forças opostas ao invés de aumentar forças no sentido da mudança.

## 6. Conclusões e recomendações para futuros estudos

O presente artigo tinha como objetivo justificar as diferentes formas de resistência às mudanças organizacionais encontradas por Boscov (2013) sob as três etapas de mudanças de Lewin (1947).

Foram analisadas três empresas, que passaram pelo processo de implementação do IFRS, a partir de um estudo de caso múltiplo feito por Boscov (2013). Posteriormente, a teoria de Lewin (1947) e as três fases de mudança foram utilizadas como parâmetro para identificar a origem da resistência nas empresas em relação aos novos procedimentos contábeis.

Com base nas três empresas estudadas, pôde-se afirmar que a fase inicial chamada de descongelamento é, possivelmente, a que mais se relaciona ao fenômeno de resistência, uma vez que nesse momento o grupo deve se separar de antigos hábitos, crenças e valores.

A implementação do novo conjunto de normas contábeis IFRS foi, evidentemente, mais difícil nas empresas onde houve resistência. Este estudo concluiu, assim como Lewin (1947), que, ao implementar mudanças, a eficiência e a estabilidade final do processo são maiores ao diminuir forças que atuam no sentido oposto às alterações desejadas em contrapartida à tentativa de aumentar forças no sentido do objetivo a ser alcançado.

Relacionando a implementação do IFRS à teoria de Lewin, concluiu-se que o antigo sistema contábil deve ser considerado um equilíbrio quase estacionário, e a perfeita e completa implementação do IFRS deve ser vista como o novo equilíbrio desejado.

Das três empresas acompanhadas por Boscov (2013), somente a CCR conseguiu atingir esse novo equilíbrio. Nas outras duas empresas, ABC e BNDES, há o fenômeno de resistência à mudança. Ao comparar o processo bem-sucedido na empresa CCR com os processos malsucedidos nas outras duas empresas, observa-se que um fator fundamental para a incorporação dos novos procedimentos no processo de tomada de decisão gerencial foi o convencimento e aceitação, por parte dos funcionários, de que as novas práticas contábeis beneficiariam e refletiriam melhor a situação da empresa.

Esse fator deve ser considerado como uma diminuição das forças que eram opostas à mudança para o novo nível social. Utilizando a teoria de Lewin, observa-se que, para atingir esse novo equilíbrio, não foi necessário o aumento da tensão social, mas ocorreu o efeito inverso. No momento em que surgiu a obrigatoriedade de implementação do IFRS e os funcionários da CCR entenderam sua importância e os benefícios advindos de sua incorporação, houve o descongelamento das antigas práticas contábeis, quebraram-se os costumes sociais e a fase de movimento foi iniciada, levando para o congelamento eficaz devido à aceitação voluntária por parte dos funcionários e da alta gerência.

Na empresa ABC, o descongelamento ocorreu de maneira compulsória, ou seja, as forças que atuavam contra a mudança foram mantidas e forças a favor foram aumentadas, deslocando o equilíbrio na fase de movimento e gerando um resultado abaixo do esperado no congelamento. Já os funcionários do BNDES não chegaram a um consenso acerca das possibilidades de melhorias advindas da aderência ao IFRS. A ausência de consenso evidencia a falha neste aspecto, resultando na implementação parcial das novas regras, ou seja, mesmo com a aplicação das forças, a alteração no nível social foi abaixo do esperado.

É possível concluir, com base nos resultados encontrados, que é de extrema importância para a implementação plena do IFRS em uma organização a aceitação e compreensão das melhorias advindas da mudança por parte dos agentes envolvidos nela. Para que uma nova norma seja plenamente implementada, é preciso que os usuários das informações contábeis percebam a melhoria informacional trazida pela mudança.

Os órgãos reguladores, ao elaborarem uma nova norma contábil, deveriam reforçar os benefícios relacionados à melhoria da informação contábil e, os impactos positivos no processo de tomada de decisão que seriam possibilitados com a substituição da norma.

Sugere-se que futuros estudos analisem a situação atual dessas três empresas sabendo-se, o estudo de caso múltiplo feito por Boscov (2013) acompanhou as três empresas de agosto até dezembro de 2011. É possível que as forças que atuam no sentido de alcançar as mudanças estejam imperando agora nas instituições de maior resistência. Sugere-se ainda a análise do processo de resistência à mudança em relação a implementação do IFRS em outras empresas e setores. Por fim, uma terceira sugestão de estudos posteriores seria a de analisar o fenômeno de resistência à mudança com base em outros autores, como Appelbaum, Degbe, MacDonald e Nguyen-Quang (2015); Bareil (2013); Ford *et al.* (2008); Hernandez e Caldas (2001) e Smollan (2011).

## Referências

- Appelbaum, S. H., Degbe, M. C., MacDonald, O., & Nguyen-Quang, T. (2015). Organizational outcomes of leadership style and resistance to change (Part One). *Industrial & Commercial Training*, 47(2), pp. 73-80. doi:10.1108/ICT-07-2013-0044.
- Araújo, K. D., Cornacchione, E. B. Jr., Reginato, L., & Suzart, J. A. S. (2014, abril-junho). Percepção dos impactos da adoção das ifrs na contabilidade gerencial sob a ótica dos professores de programas de pós-graduação stricto sensu em contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 10(2), pp.105-124. doi:10.4270/ruc.2014214
- Bareil, C. (2013). Two paradigms about resistance to change. *Organization Development Journal*, 31(3), pp. 59–71.
- Bonn, I., & Pettigrew, A. (2009). Towards a dynamic theory of boards: an organisational life cycle approach. *Journal Of Management & Organization*, 15(1), pp. 2-16. DOI: <http://dx.doi.org/10.1017/S1833367200002844>
- Boscov, C. P. (2013). *Mudanças organizacionais observadas durante o processo de implementação dos pronunciamentos do CPC baseados nas IFRS*. Tese de doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Burnes, B., & Cooke, B. (2013). Kurt Lewin's Field Theory: A Review and Re-evaluation. *International Journal Of Management Reviews*, 15(4), pp. 408-425. Doi: 10.1111/j.1468-2370.2012.00348.x
- Cunha, M. P., & Rego. A. (2002). *As duas faces da mudança organizacional: planeada e emergente*. Universidade nova de Lisboa, Lisboa, Portugal.
- Daft, R. L. (2006). *Organizações: teorias e projetos* (7 ed.) . (Moreira, C., K. Trad.) São Paulo: Pioneira Thomson Learning (Obra original publicada em 2001)..
- Daft, R. L. (2002). Processos de tomada de decisão. In R. L. Daft. *Organizações: teorias e projetos*. (C. K. Moreira, Trad.). (Cap. 11). São Paulo: Pioneira Thomson Learning. (Obra original publicada em 2001).
- Delassus, V. P., Vandelannoitte, A. L., & Descotes, R. M. (2014). La résistance au changement de nom de marque: ses antécédents et ses conséquences sur le capital de marque. (French). *Management International / International Management / Gestión Internacional*, 18(3), pp. 45-59.
- Feldman, M. S., & Pentland, B. T. (2003). Reconceptualizing Organizational Routines as a Source of Flexibility and Change. *Administrative Science Quarterly*, 48(1), pp. 94-118.
- Ford, J. D., Ford, L. W., & D'Amelio, A. (2008). Resistance to Change: The Rest of the Story. *The Academy of Management Review*, 33(2), pp. 362-377.
- Georgalis, J., Samaratunge, R., Kimberley, N., & Lu, Y. (2015). Change process characteristics and resistance to organisational change: The role of employee perceptions of justice. *Australian Journal Of Management (Sage Publications Ltd.)*, 40(1), pp. 89-113. doi:10.1177/0312896214526212
- Giangreco, A., & Peccei, R. (2005). The nature and antecedents of middle manager resistance to change: evidence from the Italian context. *International Journal of Human Resource Management*, 16(10), pp.1812-1829. doi: 10.1080/09585190500298404
- Gibson, J. L., Ivancevich, J. M., Donnelly J. R., James H., & Konopaske, R. (2006) *Organizações: comportamento, estrutura e processos* (12a ed). (Cuccio, S. S. M., Trad.) São Paulo: Mc Graw Hill. (Obra original publicada em 1976).

- Gonçalves, J. C., Batista, B. L., da Silva Macedo, M. A., & da Costa Marques, J. V. (2014). Análise do impacto do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil: um estudo com base na relevância da informação contábil. *Revista Universo Contábil*, 10(3), pp. 25-43. doi:10.4270/ruc.2014318
- Hernandez, J. M. C., & Caldas, M. P. (2001). Resistência a mudança: uma revisão crítica. *Revista De Administração De Empresas*, 41(2), pp. 31-45. doi:10.1590/S0034-75902001000200004
- Hon, A. H., Bloom, M., & Crant, J. M. (2014). Overcoming resistance to change and enhancing creative performance. *Journal of Management*, 40(3), pp. 919-941. doi:10.1177/0149206311415418.
- Kanter, R. M., Stein, B. A., & Jick, T. D. (1992). The challenge of organizational change: how companies experience it and leaders guide it. New York: free press.
- Kisil, M. (1998). Gestão de mudança organizacional (Vol. 4). São Paulo: Faculdade de saúde pública da Universidade de São Paulo.
- Lewin, K. (1947) Frontiers in group dynamics. In. D. Cartwright. (Ed.) *Field theory in social science: selected theoretical papers*. New York: harper torchbook,. cap. 9, pp.188–237
- Macedo, M. A. S., Machado, M. A.V., & Machado, M. R. (2013). Análise da relevância da informação contábil no brasil num contexto de convergência às normas internacionais de contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 9(1), pp. 65-85. doi:10.4270/ruc.2013104
- Macedo, M. A. S., Machado, M. A.V., & Machado, M. R. (2013). Análise da relevância da informação contábil no brasil num contexto de convergência às normas internacionais de contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 9(1), pp. 65-85. doi:10.4270/ruc.2013104
- Mariana, P., Daniela, B., & Nadina, R. R. (2013). Forces that enhance or reduce employee resistance to change. *Annals Of The University Of Oradea, Economic Science Series*, 22(1), .1606-1612.
- Mariana, P., Daniela, B., & Nadina, R. R. (2013). Forces that enhance or reduce employee resistance to change. *Annals Of The University Of Oradea, Economic Science Series*, 22(1), pp. 1606-1612.
- Mário, S. N., & Edmundo, E. F. (2000). Estrutura organizacional e equipes de trabalho: estudo da mudança organizacional em quatro grandes empresas industriais. *Gestão & Produção*, 7(2), pp. 136-145. doi:10.1590/S0104-530X2000000200004
- Sacomo Neto, M., & Escrivão Filho, E. (2000). Estrutura organizacional e equipes de trabalho: estudo da mudança organizacional em quatro grandes empresas industriais. *Gestão & Produção*, 7(2), pp. 136-145. doi:10.1590/S0104
- Mintzberg, H., & Westley, F. (1992, december 1). Cycles of Organizational Change. *Strategic Management Journal*, pp. 39-59. DOI: 10.1002/smj.4250130905
- Nickel, D., & Coser, C. (2007). Mudança organizacional, aprendizagem e estresse: um estudo de caso numa IES. *REGE - Revista de Gestão*, 14(3), pp. 91-106. DOI: <http://dx.doi.org/10.5700/issn.2177-8736.rege.2007.36607>
- Palmer, B. (2015). Measure your organization's readiness for change. *The Journal for Quality and Participation*, 37(4), pp. 8-10.
- Palmer, B. (2015). Making Change Work. *Journal For Quality & Participation*, 37(4), pp. 1-2.
- Razali, M. Z., & Vrontis, D. (2010). The Reactions of Employees Toward the Implementation of Human Resources Information Systems (HRIS) as a Planned Change Program: A Case Study in Malaysia. *Journal of Transnational Management*. 15(3), pp. 229-245. doi:10.1080/15475778.2010.504497
- Rossetto, C.R., Cunha, C. J. A., Orssatto, C. H., & Martignago, G. (1996). Os elementos da mudança estratégica empresarial: um estudo exploratório. *Teoria e evidência econômica*, v. 4, n. 7/8.

- Sales, J. D., Silva, P. K. (2007). Os fatores de resistência à mudança organizacional e suas possíveis resultantes positivas: um estudo de caso na indústria calçados bibi do município de Cruz das Almas – BA. *Semead – seminários em administração FEA-USP*, São Paulo, Brasil, 10.
- Salvador, A., Trés, E.K., Costalonga, F. B, Pelissari, A.S., & Silva, A.R.L. (2010). A contextualização da resistência à mudança na cultura, nas relações de poder e no clima organizacional. *Seget – simpósio de excelência em gestão e tecnologia*, Resende, Rio de Janeiro, Brasil, 7.
- Silva, J. G., & Vergara, S. C. (2003). Sentimentos, subjetividade e supostas resistências à mudança organizacional. *RAE: Revista De Administração De Empresas*, 43(3), pp. 10-21. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-75902003000300002>
- Smollan, R. (2011, autumn). Engaging with Resistance to Change. *University Of Auckland Business Review*, 13(1), pp. 12-15.
- Szabla, D. B. (2007). A Multidimensional View of Resistance to Organizational Change: Exploring Cognitive, Emotional, and Intentional Responses to Planned Change across Perceived Change Leadership Strategies. *Human Resource Development Quarterly*, 18(4), pp. 525-558. DOI: 10.1002/hrdq.1218
- Wood Jr., T. (1992). Mudança organizacional: uma abordagem preliminar. *Revista De Administração De Empresas*, (3), pp. 74-87. doi:10.1590/S0034-75901992000300009
- Umble, M., & Umble, E. (2014). Overcoming resistance to change. *Industrial Management*, 56(1), pp.16-21. DOI: 10.1016/j.ijproman.2015.01.008
- Vilkas, M., & Stancikas, E. (2006). Modelling of Planned Change of Organizational Work Processes in Terms of Process' Internal Structure. *Engineering Economics*, 49(4), pp. 76-86.