UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**FATORES DE RESISTÊNCIA AO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DE UM
CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS: UMA ABORDAGEM SEGUNDO A
TEORIA INSTITUCIONAL**

Ludwig Miguel Agurto Berdejo
Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

SÃO PAULO

2009

Profa. Dra. Suely Vilela
Reitora da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Carlos Roberto Azzoni
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Gilberto de Andrade Martins
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

LUDWIG MIGUEL AGURTO BERDEJO

**FATORES DE RESISTÊNCIA AO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DE UM
CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS: UMA ABORDAGEM SEGUNDO A
TEORIA INSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção de título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

SÃO PAULO

2009

Dissertação defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Berdejo, Ludwig Miguel Agurto

Fatores de resistência no processo de implementação de um centro de serviços compartilhados : uma abordagem segundo a teoria institucional / Ludwig Miguel Agurto Berdejo . – São Paulo, 2009. 172 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2009
Bibliografia.

1. Contabilidade gerencial 2. Rede de hotéis 3. Serviços 4. Mudança organizacional I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 658.151

A Lu, por me ensinar pacientemente a amar a vida
como ela é, em pura perda e desesperadamente.

AGRADECIMENTOS

Aqui neste espaço quero registrar o meu sincero obrigado a algumas pessoas sem as quais este trabalho não teria me envolvido com a mesma paixão. Primeiro aos meus pais, Ludwig e Gladys, pelas decisões que tomaram na vida e pelo exemplo de superação, trabalho e honestidade, ambos representam, cada um a sua forma, as fundações do que sou e do que acredito. A Bertha e Betty, minhas lindas irmãs, que beberam dessa mesma fonte e trilham seu próprio caminho, buscando crescer sempre. Ao Ricardo e a sua paixão inspiradora, o trabalho, e claro ao Gabriel, filho da Bertha e do Ricardo, sinal mais claro que a vida continua, se renova e cobra nossa responsabilidade em relação ao mundo que vamos deixar para as próximas gerações.

Ao meu orientador Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro, pelos seus comentários sempre certos, simples e sábios.

Aos professores do Programa, em especial ao Prof. Dr. Gilberto Martins pelo tempo e paciência dedicados à leitura do trabalho e ao Prof. Dr. Luiz Corrar pelos ensinamentos para enfrentar, no papel de professor, os temas quantitativos.

Ao Prof. Dr. Ludwig Plata pela leitura, ensinamentos e palavras de incentivo.

Aos professores Drs. Fábio Frezatti e Carlos Alberto Pereira pelo debate valioso quando da minha qualificação.

A CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior e a FINECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras pelo auxílio financeiro recebido.

Ao Grupo A que abriu suas portas e se colocou à disposição para que o resultado deste trabalho seja exitoso, em especial a Regiane e aos profissionais que me atenderam diretamente, o Jacques, o Fábio, o Frank e a todos os que cederam preciosos minutos do seu tempo.

Aos amigos, de perto e de longe, que torceram pela vitória, obrigado!

Aos colegas das salas de aula do mestrado, foram meses intensos de convívio, aprendizado e crescimento.

Aos colegas dos escritórios e organizações que sempre foram fonte de inspiração, aliados para enfrentar desafios e onde nasceram grandes amizades, ao Vitor, ao Guido, Marcos e a turma da Diagnostica. Obrigado!

A família, em Piura, Trujillo, Lima, Sorocaba, Piracicaba, Campinas, Sertãozinho e Montevideo que estiveram comigo e me apoiaram nesta jornada.

Obrigado a todos, a Deus e a esta vida.

“Ler é recriar. A palavra final não é dada por quem a escreve, mas por quem a lê. [...] Entendimento absoluto não há.”

Eduardo Giannetti

RESUMO

A presente pesquisa procura estudar uma mudança organizacional de larga escala em uma rede hoteleira multinacional. Esta mudança tem como foco a implementação de um Centro de Serviços Compartilhados (CSC) que passa a realizar de forma centralizada as rotinas e processos administrativos, contábeis e financeiros de mais de quarenta unidades hoteleiras do grupo. Na implementação de mudanças desta magnitude, é necessário lidar com as resistências internas da organização que se apresentam no decorrer do processo. Neste sentido, esta pesquisa objetiva estudar quais são as principais resistências que envolvem um processo de mudança, tomando como ponto base os elementos da resistência apontados por Burns e Scapens (2000). Este construto foi desenvolvido para dar um foco intraorganizacional aos processos de mudança, sendo influenciado pela *Old Institutional Economics* (OIE), e procura sanar algumas críticas postas às primeiras pesquisas da *New Institutional Sociology* (NIS) pelas quais esta última estaria descrevendo os processos de mudança como lineares e inevitáveis, nos quais os atores se tornavam voluntariamente isomórficos às instituições. Com base neste construto, este trabalho procura analisar os elementos de resistência (i) por existência de conflito de interesses; (ii) por falta de competência (conhecimento e / ou experiência); e (iii) por apego às instituições postas no ambiente, identificando quais são as mais importantes e como estas resistências se relacionam ao processo de institucionalização posto por Burns e Scapens (2000), no processo de codificação, incorporação, repetição e institucionalização. Assim, por meio de um estudo descritivo, com o uso de técnicas qualitativas e quantitativas, entrevistas, questionários e das ferramentas multivariadas Análise de Conglomerados, Análise de Correspondência (ANACOR), análise de homogeneidade (HOMALS) e da *Categorical Principal Component Analysis* (CAPTCA), procura-se analisar e observar como os gestores operacionais (gerentes gerais e subgerentes das unidades hoteleiras) e os gestores corporativos (alta diretoria e condutores da mudança) assimilam e percebem a mudança promovida pela implementação de um CSC. O CSC, por sua vez um modelo recente nas organizações, foi implementado para 42 unidades hoteleiras do grupo, distribuídas em cinco marcas com características distintas, através de um cronograma de migração de dezoito meses de duração. Os achados permitem concluir que as principais resistências existentes ao processo estão relacionadas com a resistência por falta de competência e por apego às instituições existentes. É preciso considerar que os elementos da resistência estão todos eles entrelaçados e todos devem ser analisados em planos de ação que visem à institucionalização completa no novo modelo do CSC. Os resultados desta pesquisa levantam insumos para considerar que a identificação das principais resistências em um processo de institucionalização, dentro do construto descrito por Burns e Scapens (2000), é bastante útil para direcionar ações e estratégias que visem à completa institucionalização do modelo. Nestes estudo, a análise dos elementos da resistência lança luz sobre as possíveis causas da resistência dos gestores operacionais pela falta de conhecimento principalmente com os temas essenciais relacionados à análise das informações contábeis e financeiras. Adicionalmente, levantam-se argumentos sobre as possíveis causas da resistência destes mesmos gestores por apego às instituições, especificamente nas marcas superiores, onde se demandam informações específicas e diferenciadas em função da complexidade maior destas unidades. Ambas as conclusões servem como um importante direcionador, tanto para a organização foco de estudo como para outras organizações que passem por processos de mudança similares ou que estejam procurando implementar um centro de serviços compartilhados, solução recente e em franca expansão no Brasil.

Palavras-chave: resistência, institucionalização, Centro de Serviços Compartilhados (CSC).

ABSTRACT

The following research brings a study on a large-scale organizational change in an international hotel chain. The change has as its focus the implementation of a Shared Service Center (SSC) that accomplishes the administrative, accounting and financial processes in a centralized way in more than forty hotel unities of the group. In order to implement changes of such magnitude, it is necessary to deal with internal resistances within the organization that appear during the process. In this sense, this research aims to study which are the main resistances involved in a change process, based on the resistance elements indicated by Burns and Scapens (2000). Influenced by the Old Institutional Economics (OIE), the present research has been developed to bring an intra-organizational focus to the change processes, and it intends to solve some criticism brought toward the first researches developed by the New Institutional Sociology (NIS). Those researches would describe the change processes as being linear and unavoidable, and, through such processes, the actors supposedly became voluntarily isomorphic to the institutions. Based on those ideas, this paper intends to analyze the following elements of resistance: (i) formal and overt due to competing interests; (ii) by lack of capability (knowledge and experience); and (iii) by attachment to the institutions set in the environment, identifying which are the most important resistances and how they would relate to the process of institutionalization considered by Burns and Scapens (2000) in the encoding, enacting, reproduction and institutionalization process. Thus, through descriptive research, using qualitative and quantitative techniques, interviews, surveys and through multivariate analysis such as Conglomerate Analysis, Correspondence Analysis (ANACOR), Homogeneity Analysis (HOMALS) and Categorical Principal Component Analysis (CAPTCA), the research aims to analyze and observe how operational managers (general managers and assistant managers of the hotel unities) and corporative managers (board members) assimilate and realize the change promoted by the implementation of a SSC. On its turn, the SSC, being a recent model on the organizations, was implemented in 42 hotel unities of the group, distributed in five brands with distinct characteristics, through a migration chronogram lasting 18 months. The findings led to the conclusion that the main resistances to the process are related to the resistance by lack of capability and by attachment to the existing institutions. It is necessary to consider that the elements of the resistance are interconnected, and they should be analyzed in action plans aiming the complete institutionalization within the new model of the SSC. The results of this research bring inputs to consider that the identification of the main resistances in an institutionalization process, as described by Burns and Scarpens (2000). Those inputs are very useful to lead actions and strategies, in order to guide the complete institutionalization of the model. In this specific case observed, the analysis of the elements of resistance illuminates the possible reasons for which there is, by the operational managers, resistance by lack of knowledge, resistance which is mainly connected to the essential subjects related to the analysis of accounting and financial information. Additionally, the research raises arguments on the possible causes of the resistance of such operational managers, caused by attachment to the institutions, specifically on the superior brands, in which there is a demand for specific and different information because of the complexity of those unities when compared to the economical brands. The conclusions work as an important guide, both to the organization focused in this study and to the ones that possibly may go through similar change processes or that may be trying to implement a center of shared services, a recent solution that is in expansion in Brazil.

Keywords: resistance, institutionalization, Shared Service Centers (SSC).

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	2
LISTA DE QUADROS	3
LISTA DE TABELAS	4
LISTA DE FIGURAS	5
1 INTRODUÇÃO	7
1.1 Contextualização	7
1.2 Questão de pesquisa	9
1.3 Objetivos	9
1.3.1 Objetivo geral	9
1.3.2 Objetivos específicos	9
1.4 Justificativa	9
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: OIE, CSC E CENÁRIO HOTELEIRO	15
2.1 <i>Old Institutional Economics</i> (OIE)	15
2.1.1 O modelo de Burns e Scapens	21
2.1.2 Aceitação e resistência	34
2.1.2.1 Os elementos da resistência – modelo latente	54
2.2 O setor hoteleiro	57
2.2.1 Características do cenário hoteleiro	60
2.2.1.1 Redes de hotéis	64
2.2.2 Medidas de performance no cenário hoteleiro	68
2.2.2.1 Aspectos de controle no cenário hoteleiro	71
2.3 <i>Outsourcing</i> na indústria hoteleira e o Centro de Serviços Compartilhados	73
2.3.1 <i>Outsourcing</i> na indústria hoteleira	73
2.3.2 Centro de Serviços Compartilhados	77
2.3.2.1 Modelos e tipos	81
2.3.2.2 Implementação e gerenciamento	86
2.3.2.3 O CSC no Brasil	90
3 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA	97
3.1 Tipo de pesquisa	97
3.2 A forma de construção dos instrumentos de coleta de dados e pesquisa de campo	98
4 O CASO ESTUDADO	107
4.1 Plus Hotelaria	107
4.2 Estatística descritiva das respostas obtidas na aplicação de questionários	117
4.3 Aplicação da CAPTCA, ANACOR, Análise de Conglomerados e HOMALS	118
4.4 Discussão dos resultados	134
5 CONCLUSÕES	149
REFERÊNCIAS	155
APÊNDICES	165
ANEXO A – MATERIAL DE GESTÃO E <i>BENCHMARKING</i> UTILIZADO PELO GRUPO	169

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABIH: Associação Brasileira da Indústria Hoteleira
ACP: Análise de Componentes Principais
ANACOR: Análise de Correspondência
BNDES: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BRIC: Brasil, Rússia, Índia e China
CAF: Centro Administrativo Financeiro
CAPTCA: *Categorical Principal Component Analysis*
CRM: *Customer Relationship Management*
CSC: Centro de Serviços Compartilhados
DRE: Demonstração do Resultado do Exercício
EBITDA: *Earnings Before Interest Taxes, Depreciation e Amortization*
ERP: *Enterprise Resource Planning*
FCS: Fatores Críticos de Sucesso
FTSE: *Financial Times Stock Exchange*
IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
NIE: *New Institutional Economics*
NIS: *New Institutional Sociology*
OIE: *Old Institutional Economics*
RevPAR: *Revenue per Available Room*
SCG: Sistema de Contabilidade Gerencial
SLA: *Service Level Agreement*
TCE: *Transacion Cost Economics Theory*
TI: Tecnologia da Informação
UH: Unidade Habitacional
USP: Unidade de Serviços Partilhados

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Resumo dos elementos de resistência ou adoção verificados na bibliografia com base nos elementos apontados por Burns e Scapens (2000)	55
Quadro 2 – Característica da indústria e relação com a contabilidade gerencial	72
Quadro 3 – Cinco atributos que definem um CSC	78
Quadro 4 – Benefícios potenciais conseguidos através do CSC	80
Quadro 5 – Organizações com implementação do CSC no Brasil	91
Quadro 6 – Nível de esforço para a implementação do CSC	93
Quadro 7 – Resumo dos cinco principais itens identificados pelos gestores operacionais que representam potenciais riscos para a implementação do modelo CSC	100
Quadro 8 – Métodos qualitativos e seus objetivos	102
Quadro 9 – Métodos quantitativos e seus objetivos	106
Quadro 10 - Detalhe da descrição do cenário para a operação das unidades, antes e depois da implementação do Centro de Serviços Compartilhados	114
Quadro 11 – Princípios institucionais na implementação do CSC	117

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Finalidade das questões do questionário e alfa de Cronbach da fase pré-teste	103
Tabela 2 – Estrutura de propriedade nas unidades hoteleiras migradas para o modelo CSC	110
Tabela 3 – Hotéis participantes da implementação do CSC e ERP	115
Tabela 4 – Cargo dos respondentes.....	118
Tabela 5 – Segmento das unidades respondentes.....	118
Tabela 6 - Resistência formal e aberta devido a conflito de interesses - em %	118
Tabela 7 – Validação solução CAPTCA para elemento conflito de interesses	119
Tabela 8 – Qui-quadrado para associações ao conflito de interesses.....	120
Tabela 9 - Resistência devido à falta de capacidade (conhecimento) - em %	122
Tabela 10 - Resistência devido à falta de capacidade (experiência) - em %	122
Tabela 11 – Validação solução CAPTCA para os elementos de resistência	123
Tabela 12 – Qui-quadrado para associações à falta de conhecimento	123
Tabela 13 – Qui-quadrado para associações à falta de experiência	125
Tabela 14 – Qui-quadrado para associações à falta de competência	126
Tabela 15 - Resistência por apego às formas de pensar e agir, incorporadas nas rotinas e instituições existentes - em %	126
Tabela 16 – Qui-quadrado para associações ao apego às formas de pensar e agir	127
Tabela 17 – Qui-quadrado para associações dos elementos de resistência.....	128
Tabela 18 – Validação solução CAPTCA para Resistência Total	132
Tabela 19 – Qui-quadrado para associações dos elementos de resistência.....	133

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Dimensão Institucional	25
Figura 2 – O processo de institucionalização.....	26
Figura 3 – Modelo latente de elementos da resistência.....	57
Figura 4 – Exemplos de processos do CSC, das unidades e do núcleo corporativo	79
Figura 5 – Potencial de redução de custo a partir do CSC.....	86
Figura 6 – O CSC pode ser implementado antes, depois e durante a transformação de processos	87
Figura 7 – Curva de estabilização	88
Figura 8 – Desafios para as organizações	90
Figura 9 – Processos atendidos por meio de CSC.....	91
Figura 10 – Razões para implementar um CSC	92
Figura 11 – Tempo de retorno do projeto de CSC; tempo para alcançar as metas de eficácia; e redução de pessoal obtida pela implementação do CSC	94
Figura 12 – Origem e composição da receita do Grupo Plus a 31 de dezembro de 2008.....	108
Figura 13 – Estratégia do Grupo, evolução e objetivos sobre a estrutura de propriedade dos hotéis	109
Figura 14 – Oito centros de excelência para entregar os melhores serviços de valor-agregado para os proprietários, administradores e <i>franchisees</i> dos hotéis	110
Figura 15 – Mapa de implementação do CSC no Grupo. Cenário mundo em abril de 2008.	112
Figura 16 – Associações ao elemento de resistência Conflito de Interesses.....	121
Figura 17 – Associações ao elemento de resistência Falta de Conhecimento	124
Figura 18 – Associações ao elemento de resistência Apego às Formas de Pensar e Agir	127
Figura 19 – Associações dos elementos de resistência com associação qui-quadrado	129
Figura 20 – Associações dos elementos (i) apego às formas de pensar e agir; (ii) conflito de interesses e (iii) segmento operacional da organização.....	130
Figura 21 – Associações dos elementos (i) cargo do respondente; (ii) conflito de interesses e (iii) falta de conhecimento.....	131
Figura 22 – Agrupamento com base na Resistência Total	132
Figura 23 – Associações dos elementos (i) resistência total; (ii) cargo; (iii) segmento de operação e (iv) marca	133
Figura 24 – Frequências obtidas questão a questão dentro do instrumento de vinte questões elaborado para mensurar os elementos que compõem a resistência	135

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A presente pesquisa procura estudar uma mudança organizacional de larga escala em uma rede hoteleira multinacional. A mudança intencional tem como foco a implementação de um Centro de Serviços Compartilhados (CSC) que passa a realizar, de forma centralizada, as rotinas e processos administrativos, contábeis e financeiros de mais de quarenta unidades hoteleiras do grupo (atividades estas antes realizadas individualmente nas unidades). As noções sobre a mudança e o processo de mudança têm amealhado considerável esforço de pesquisa na contabilidade gerencial. Embora os receituários para as mudanças sejam abundantes, a academia continua a lamentar que a literatura sobre o gerenciamento da mudança seja largamente atórica e fragmentada. Para Huy (2001), existem dúvidas sobre o rigor acadêmico da produção da pesquisa sobre mudança, existindo uma demanda por pesquisas que observem os processos de mudança a partir da perspectiva dos gestores e que produzam conhecimento que possibilite uma evolução tanto teórica como prática.

Uma mudança de larga escala envolve uma alteração significativa de diversos elementos organizacionais, como estruturas formais, sistemas de trabalho e relacionamentos sociais (HUY, 2001, p.610). Na implementação de mudanças desta magnitude, é necessário identificar e lidar adequadamente com as resistências internas da organização que se apresentam no decorrer do processo. Atualmente, existe uma literatura extensiva e crescente a respeito dos direcionadores da mudança na contabilidade gerencial sobre os processos de mudança e sobre a resistência e consequências da mudança (LUKKA, 2007, p.79). O esforço de pesquisa é amplo e deve considerar que o conceito de contabilidade gerencial não é homogêneo e que, na prática, a contabilidade gerencial consiste de um conjunto ou acúmulo de diferentes práticas e técnicas, no melhor dos casos sutilmente acopladas (HOPWOOD, 2002).

Neste sentido, esta pesquisa objetiva fazer um estudo a respeito das principais resistências que envolvem um processo de mudança, tomando como ponto base os elementos da resistência apontados por Burns e Scapens (2000). Ao longo dos anos, o conceito de mudança nos sistemas de controle gerencial tem sido estudado a partir de perspectivas funcionalistas,

comportamentais, interpretativas e críticas. A pesquisa de Burns e Scapens, no entanto, tem sido particularmente influenciada pelas teorias institucionais (BERRY *et al.* 2008).

O construto de Burns e Scapens (2000) foi desenvolvido para dar um foco intraorganizacional aos processos de mudança. O construto foi influenciado pela *Old Institutional Economics* (OIE) e veio procurar sanar algumas críticas postas às primeiras pesquisas da *New Institutional Sociology* (NIS) pelas quais esta última estaria descrevendo os processos de mudança como lineares e inevitáveis, nos quais os atores se tornavam voluntariamente isomórficos às instituições ou em que as instituições os moldavam de forma involuntária, com pouca resistência à mudança.

Burns e Scapens (2000) colocam um construto que estimula a pesquisa sobre como os sistemas de controle gerencial se desenvolvem ao longo do tempo e porque é possível que exista resistência a estas mudanças. O construto observa ainda a interação entre os atores da contabilidade gerencial e outros agentes de mudança, a mudança revolucionária *versus* mudança evolucionária, o relacionamento entre confiança e controle e o acoplamento sutil entre regras e rotinas (BERRY *et al.*, 2008; RIBEIRO; SCAPENS, 2006; NOR-AZIAH; SCAPENS, 2007; YAZDIFAR *et al.*, 2008; GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008).

Com base neste construto, este trabalho aborda os principais elementos da resistência: (i) a resistência por existência de conflito de interesses; (ii) a resistência por falta de competência (conhecimento e / ou experiência); e (iii) resistência por apego às instituições postas no ambiente. Estes elementos são os citados por Burns e Scapens no seu trabalho e orientam uma pesquisa sobre o tema resistência aos processos de mudança, não procurando esgotá-lo. Assim, por meio de um estudo descritivo de uma rede multinacional hoteleira, procura-se analisar e observar como os gestores operacionais (gerentes gerais e subgerentes das unidades hoteleiras) e os gestores corporativos (alta diretoria) assimilam e percebem a mudança promovida pela implementação de um CSC, tomando como foco principal as resistências encontradas. O CSC, por sua vez um modelo recente nas organizações, foi implementado para 42 unidades hoteleiras do grupo, distribuídas em cinco marcas com características distintas, através de um cronograma de migração de dezoito meses de duração.

Considerando este recorte, este trabalho pretende observar, analisar e reportar, usando técnicas quantitativas e qualitativas, o grau de existência de resistências à mudança, bem

como a percepção que estes gestores têm do impacto provocado pelo novo modelo CSC no seu processo de institucionalização, no tocante ao desempenho das suas atividades. As técnicas qualitativas e quantitativas tiveram como base questionários respondidos pelos gerentes gerais e subgerentes das unidades hoteleiras, sendo tratados através de análise multivariada de dados e, adicionalmente, entrevistas realizadas com gestores dos hotéis e com os diretores e gestores sênior incumbidos da realização do projeto de implementação do CSC.

1.2 Questão de pesquisa

A presente pesquisa será norteada pela seguinte questão: quais são os fatores de resistência no processo de implementação de um Centro de Serviços Compartilhados?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

- Investigar os fatores indutores da resistência na implementação de um Centro de Serviços Compartilhados à luz da base conceitual da *Old Institutional Economics*.

1.3.2 Objetivos específicos

- Levantar e caracterizar quais fatores indutores de resistência são mais importantes.
- Apurar em que fase do modelo de institucionalização (codificação, incorporação, repetição e institucionalização) os fatores indutores de resistência se situam.
- Averiguar como os fatores de resistência e de adoção se apresentam e se diferenciam entre os principais atores no processo de mudança.

1.4 Justificativa

Dentro do recorte escolhido para este trabalho, de pesquisar os fatores de resistência ou adoção decorrentes da implementação de um CSC em uma rede multinacional hoteleira,

destacam-se três aspectos principais que podem contribuir para a pesquisa em contabilidade gerencial.

Primeiramente, observa-se a indústria foco deste estudo, a indústria hoteleira. Esta indústria é parte fundamental da estrutura de turismo que, por sua vez, se configura em importante variável no segmento econômico de serviços. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2006), em sua Pesquisa Anual de Serviços, aponta que a atividade de serviços é importante na geração de emprego, valor e renda na economia, contribuindo em grande medida na composição do Produto Interno Bruto. Dentre os serviços em expansão, o turismo destaca-se pelo fato de ser um fenômeno social e estar ligado a diversas atividades, desde transporte, hospedagem, alimentação, até diversão. Para o IBGE (2008), a relevância das atividades características do turismo no conjunto da economia nacional revela-se não somente no elevado número de pessoas por elas ocupadas diretamente, mas também na identificação das inter-relações destas com os setores da economia nacional, além dos pesados investimentos necessários para incrementar o parque hoteleiro. O crescimento em importância da indústria de serviços como a hoteleira e turismo na maior parte das economias abre importantes demandas para pesquisa em contabilidade gerencial (CHENHALL, 2007, p.179).

Por possuírem produtos e serviços específicos, os gestores operacionais das unidades hoteleiras (o gerente geral e assistente de gerência ou subgerentes dos hotéis) enfrentam níveis de complexidade distintos nas suas operações diárias na busca por atingir metas do negócio. Os gestores operacionais precisam lidar com tipos de negócios diferentes (hotelaria, alimentação, lavanderia, etc.) dentro de uma mesma unidade hoteleira, unidades estas que podem, por sua vez, apresentar estruturas de propriedade diferentes – onde quem detém a propriedade pode ser radicalmente diferente do responsável pela gestão do hotel – tendo uma autonomia de gestão razoavelmente independente (MONGIELLO; HARRIS, 2006). Neste negócio, diversas vezes a produção e o consumo de produtos e serviços são simultâneos, não existindo a possibilidade de fazer estoques, sempre priorizando a satisfação dos hóspedes, heterogêneos na sua natureza e demandas (FORGACS, 2003; PATIAR; MIA, 2008; LAMMINMAKI, 2007). Se soma a estes aspectos o fato de que o negócio da unidade hoteleira deve se alinhar, no caso das redes multinacionais hoteleiras, com as estratégias definidas para a marca à qual a unidade pertence (econômica, superior, luxo, etc.).

Os gestores corporativos (diretoria operacional e financeira, gerência geral de projeto CSC, etc.) destas redes multinacionais, por outro lado, precisam lidar com temas de controle e gestão de redes de hotéis de marca, com unidades hoteleiras espalhadas geograficamente, tendo a necessidade de reporte consolidado, por segmento de atuação e marca, para os *headquarters*, além de uma crescente demanda por informação e cumprimento de orçamentos por parte dos proprietários e investidores, dentro de um modelo de negócio onde existe o divórcio operador/proprietário na estrutura de gestão dos hotéis. A indústria hoteleira mundial, especificamente as redes hoteleiras multinacionais, perseguem uma estratégia de expansão que tem nos mercados emergentes, principalmente no BRIC (Brasil, Rússia, Índia e China), um dos seus principais focos de atuação. Ter a oportunidade de observar essa estratégia em ação no Brasil, dentro do cenário de evolução da indústria hoteleira e suas idiossincrasias, a partir da visão dos responsáveis pela contabilidade gerencial, é uma possibilidade que certamente é capaz de trazer contribuições para a pesquisa em contabilidade gerencial.

O segundo aspecto surge observando especificamente o grupo estudado, uma rede hoteleira multinacional, verificando-se a existência de uma situação singular. Na implementação de um CSC para concentrar as atividades de *back-office* (contabilidade, contas a pagar, contas a receber, folha de pagamento, fiscal e tesouraria) de quarenta e duas das suas unidades hoteleiras, o grupo foco deste trabalho dá importantes passos para se preparar para a concretização de uma expansão mais aguda na América Latina, e para consolidar o ferramental necessário para o controle, gestão e apoio às operações. O modelo de CSC, por si só, é um modelo ainda na sua infância no Brasil; diferente de outros países do mundo, o CSC no Brasil ainda se consolida como solução para uma eficiência de custo principalmente para processos relacionados a contas a pagar, escrituração fiscal, contabilidade, tesouraria, Tecnologia da Informação (TI), folha de pagamento, contas a receber e gestão financeira (DELOITTE, 2008).

No Brasil, são poucas as empresas que têm implementado o CSC, menos ainda aquelas que têm aplicado este modelo dentro do segmento econômico de serviços e nenhuma que o tenha aplicado dentro da indústria hoteleira. Mapeamento da Deloitte (2008), com empresas que usem o CSC, aponta que apenas 13% destas empresas estão no ramo de serviços (serviços públicos, serviços financeiros e aviação e serviços de transporte). Adicionalmente, aponta-se naquela pesquisa que, das empresas que adotam o modelo de CSC, 80% o adotam há no

máximo 9 anos, sendo que 36% delas o adotam há menos de cinco anos. A pesquisa sobre o impacto da centralização das funções contábeis, particularmente no setor hoteleiro, é, na maior parte, realizada por consultores ou outras partes interessadas ao invés de ser feita de uma perspectiva acadêmica (BURGESS, 2007).

Desta forma, pelo seu caráter inovador no segmento de serviços, na indústria hoteleira e pelo pouco material acadêmico desenvolvido no Brasil para este tema, o estudo da implementação de um CSC com foco em atividades de *back-office*, conduzida pelos responsáveis pela contabilidade gerencial, dentro de um grupo multinacional do segmento hoteleiro, pode trazer contribuições importantes para a pesquisa em contabilidade gerencial.

Analisando especificamente o processo de implementação do CSC, pode-se observar o terceiro e principal aspecto que justifica esta pesquisa. Pelo levantamento teórico efetuado, a implementação deste modelo representa uma mudança revolucionária para a organização que opte pelo CSC. Os profissionais que debatem este tema concordam em afirmar que a migração para um CSC é um momento de enorme instabilidade e dúvidas, gera muita desconfiança, podendo provocar queda de produtividade (IBEF, 2008). Os benefícios esperados deste modelo, em grande parte, decorrem das economias de custo que o CSC proporciona e da possibilidade de ganhos de escala para organizações com uma estratégia de expansão. Estes ganhos, no entanto, estão estreitamente atrelados a revisão, análise e refinamento dos processos internos da empresa. Consequentemente, esta mudança revolucionária depende em larga medida da forma como os agentes da organização aceitarão ou rejeitarão este novo modelo e os princípios institucionais inseridos nele.

Neste cenário, faz-se necessário uma teoria que procure observar os aspectos relacionados a um processo de mudança desta magnitude, especificamente, observando as resistências que acontecem devido à perda de poder, possível perda de informações e aumento aparente dos custos, quando da implementação do CSC. É importante não subestimar a resistência como ilógica ou emocional. Esta resistência provavelmente é composta de uma grande variedade de preocupações e medos reais. Tentativas de usar a coerção para superar estes aspectos podem levar à contestação do controle e a mais resistência (SCAPENS; ROBERTS, 1993).

Neste sentido, observa-se a necessidade de uma teoria que procure analisar como os atores influenciam e são influenciados pelos modelos anteriores instituídos na organização e como

estes atores reagem a uma mudança nesses modelos. Somente explorando as contingências históricas e organizacionais que influenciam o processo de mudança na contabilidade é que a resistência pode ser entendida (SCAPENS; ROBERTS, 1993). Assim, a análise deste processo de mudança, sob a perspectiva da teoria institucional apresentada por Burns e Scapens (2000), especificamente no que diz respeito aos elementos que compõem a resistência em processos de mudança, surge como bastante apropriada, possibilitando que este trabalho traga contribuições importantes para a pesquisa do processo de mudança na contabilidade gerencial.

Na sequência deste trabalho são elucidados o referencial teórico, os aspectos metodológicos e as discussões e achados da pesquisa. No referencial teórico discutem-se as principais contribuições do que se define como *Old Institutional Economics* (OIE) e o construto multidimensional dos elementos da resistência. Adicionalmente, desenha-se o cenário hoteleiro no Brasil e suas principais características relacionadas ao controle e desempenho, e são abordados os principais materiais a respeito do CSC. Desta forma, acredita-se que este trabalho traga contribuições para a pesquisa sobre o papel da contabilidade gerencial em mudanças deste tipo (no papel de condutora da mudança) e para a prática profissional através de um referencial teórico para implementações de modelos CSC na indústria hoteleira e de serviços. Uma preocupação mais detalhada com as atividades desempenhadas pelos agentes pode trazer mais informações sobre as razões pelas quais e os processos pelos quais alguns sistemas se concretizam (AHRENS; CHAPMAN, 2007a).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: OIE, CSC E CENÁRIO HOTELEIRO

O presente capítulo busca efetuar um levantamento teórico sobre os principais conceitos que formarão a base para as conclusões deste trabalho. Será abordada a *Old Institutional Economics* (OIE). Procura-se descrever o pensamento associado com a OIE e seu uso no construto de Burns e Scapens (2000), lançando uma luz especificamente sobre os aspectos relacionados a elementos de resistência e adoção nos trabalhos acadêmicos influenciados por este construto. Como item necessário para a construção do entendimento do caso em estudo, apontam-se aqui os principais conceitos do que deve ser entendido como um CSC e sua origem, dentro da indústria hoteleira, associado aos processos de *outsourcing*. Adicionalmente, são abordadas as principais características que constituem o cenário hoteleiro, no Brasil e no mundo, principalmente dentro do que se conhece como redes hoteleiras.

2.1 *Old Institutional Economics* (OIE)

Segundo Hodgson (2001, p.7543), o termo “*institutional economics*” aborda a natureza e o papel das instituições sociais na vida econômica. Tais instituições incluem, dentre outras, as empresas, o estado, dinheiro, propriedade e família. Os pesquisadores da “*institutional economics*” têm se preocupado com a explicação da natureza e origem dessas instituições, as razões para sua existência e persistência, e as formas pelas quais sua eficiência econômica pode ser melhorada. Outros temas importantes abordados por estes estudiosos incluem o entendimento das dinâmicas da mudança institucional, o relacionamento entre as instituições, cultura e tecnologia e a eficiência comparativa de instituições diferentes em diferentes culturas e contextos.

Hodgson (2001) aponta que o termo “*institutional economics*” apareceu duas vezes no século vinte, cada uma cobrindo uma linha ampla e distinta de pensamento econômico, ambas com abordagens metodológicas diferentes. A mais recente foi a usada por Oliver Williamson em 1975. Nela, Williamson cunhou o termo “*New Institutional Economics*”, em sua análise seminal sobre o *transaction cost* da natureza e estrutura da firma. Hodgson (2001, p.7544) explica que a *New Institutional Economics* busca de forma unificada explicar a existência de

instituições políticas, legais ou sociais tomando como referência o comportamento individual como inquestionável, rastreando suas consequências em termos de interações humanas. A explicação é no sentido dos indivíduos para as instituições, tomando os indivíduos ostensivamente como dados prontos a partir de um estado inicial, sem a existência de instituições (HODGSON, 2007, p.326).

Conforme comenta Hodgson (2001), o termo original “*institutional economics*” surge em Walton Hamilton em discurso na *American Economic Association* em 1918. Os velhos (*old*) economistas institucionais americanos eram muito influenciados pela escola histórica alemã do século dezenove que enfatizava o papel das instituições na economia, destacando que a análise econômica precisa levar em consideração as circunstâncias históricas específicas.

O tema mais proeminente e unificador da *Old Institutional Economics* é que a análise econômica tem de ser baseada nas circunstâncias econômicas e culturais específicas a cada caso. Em particular, defende-se que as motivações e comportamentos individuais são muitas vezes moldados por essas circunstâncias, incluindo as instituições envolvidas. Isto contrasta com a *New Institutional Economics*.

Hodgson (2001, p.7545), examinando o trabalho de Douglass North, Richard Posner, Andrew Schotter e Oliver Williamson, coloca que a característica do projeto da *New Institutional Economics* é claramente buscar explicar o surgimento das instituições, como as empresas (firmas) ou os estados, tendo como referência o modelo do comportamento racional do indivíduo, mapeando as consequências não intencionais em termos de interações humanas. No início, assume-se uma situação sem instituições, em estado bruto. Explicam-se então as instituições a partir dos indivíduos, tomando os indivíduos como pressupostos.

Embora tenha um adjetivo temporal “novo” no nome, a *New Institutional Economics* está construída sobre suposições muito antigas relacionadas ao agente humano, derivadas do individualismo do Iluminismo. Nessa tradição de trezentos anos, a ideia chave é a noção de que o indivíduo pode, de certa forma, ser um pressuposto assumido tido como certo (*taked for granted*). Desta forma, o indivíduo é tomado como o bloco elementar na construção da teoria econômica. O crucial é que o foco individualista assume, com o propósito de questionamento econômico, que os indivíduos e suas funções de preferência devem ser tomados como certos ou inquestionáveis. Assim, o critério definidor não é a maleabilidade do indivíduo *per se*, mas

sim considerar este tema importante ou legítimo para a análise econômica. O argumento em comum no pensamento econômico de que os gostos e preferências não contribuem para a explicação da economia deriva diretamente da tradição individualista. Diferente da “velha” teoria institucional, *Old Institutional Economics*, a “nova” teoria institucional, *New Institutional Economics*, faz uso dessas pressuposições individualistas. Embora atualmente os limites que definem tanto a nova como a velha economia institucional estejam cada vez menos claros (DEQUECH, 2002).

Em sua análise Hodgson (2001) aponta que o fio que une a literatura da *Old Institutional Economics*, nos seus estudiosos fundamentais, de Veblen a Commons e Mitchell a Myrdal e Galbraith, é a ideia de que, na análise econômica, o indivíduo não deve sempre ser tomado como um pressuposto assumido tido como certo. O uso geral de determinadas funções de preferência para modelar os indivíduos e seu comportamento é rejeitada por estes autores. Assim como os indivíduos interagem para formar as instituições, os propósitos e preferências dos indivíduos são moldados pelas condições socioeconômicas. O indivíduo é produtor e produto das suas circunstâncias. A *Old Institutional Economics* (OIE) distingue-se tanto do pensamento econômico dominante como da *New Institutional Economics* precisamente pela razão de não assumir o indivíduo com funções de preferência e propósitos assumidos como certos. Um aspecto em comum da OIE é a pressuposição de que o comportamento econômico é formado por instituições, sendo que esta pressuposição se contrapõe às pressuposições básicas dos economistas neoclássicos que estão relacionadas com atores maximizadores de lucro e equilíbrio econômico (JOHANSSON; SIVERBO, 2009).

Hodgson (2007, p.331) alerta, no entanto, que uma coisa é que as instituições afetam as preferências individuais, outra coisa é explicar suas causas e efeitos. Uma explicação é encontrada nos escritos de Veblen, 1914, 1919, que examina como as circunstâncias e restrições levam à formação de hábitos que, por sua vez, fornecem o terreno para mudança de preferências e crenças. Através do mecanismo individual do hábito, tanto o enquadramento, a mudança, quanto as limitações da capacidade das instituições sociais originam novas percepções e disposição dentro dos indivíduos.

As instituições são sistemas permanentes de regras socialmente enraizadas. Estas regras canalizam e limitam o comportamento de modo que os indivíduos formam novos hábitos como resultado. As pessoas não desenvolvem novas preferências, vontades ou propósitos

simplesmente porque “valores” ou “forças sociais” as controlam. Ao invés disto, o enquadramento, a mudança e as limitações da capacidade das instituições sociais originam novas percepções e disposição dentro dos indivíduos. Sobre novos hábitos de pensamento e comportamento, novas preferências e intenções surgem. Como resultado, os hábitos compartilhados são o material que constitui as instituições, fornecendo-lhes maior durabilidade, poder e autoridade normativa.

O mecanismo pelo qual regras específicas de cognição e ação são gravadas na mente humana é através da formação de hábitos (HODGSON, 2007). Tanto a razão, a deliberação quanto o cálculo dependem da formação prévia de hábitos. Os hábitos são formados pela repetição de pensamentos e comportamentos dentro de um tipo de configuração social específica. No entanto, assim como os indivíduos não podem raciocinar ou agir sem a existência de um repertório de hábitos, algumas condições e gatilhos são necessários para que os hábitos se formem. O indivíduo desde pequeno tem de ser “programado” para discernir e responder a estímulos específicos de forma que a repetição de comportamentos que leva à formação de hábitos possa se tornar possível. Qualquer “programação” envolve instintos, que têm evoluído lentamente ao longo de milhões de anos. O aprendizado inicial de uma linguagem demanda uma ajuda inicial de gatilhos instintivos, apesar do imenso impacto do ambiente cultural e social no indivíduo. Em algum grau, é isto que acontece com outras capacidades humanas. Para pensar e agir em ambientes naturais e sociais é necessário tanto um direcionamento como uma predisposição inicial para identificar os estímulos chave e acionar as respostas apropriadas, antes que os hábitos se desenvolvam (HODGSON, 2007).

Embora a OIE nunca tenha fornecido um legado teórico sistematizado, as suas conquistas e influência têm sido consideráveis. Os escritos de Veblen estão repletos de ideias, muitas das quais têm sido usadas subsequentemente por outros pesquisadores. Hodgson (2001) aponta que, na *Theory of Business Enterprise* de 1904, Veblen discute não somente o conflito entre a cultura pecuniária e a industrial, mas também sua manifestação na separação de propriedade e controle, tornada famosa posteriormente por Adolph Berle e Gardiner Means no seu influente livro *The Modern Corporation and Private Property* de 1932. Adicionalmente, no mesmo volume, Veblen insinua a ideia dos custos de transação, muito antes de Ronald Coase e Oliver Williamson.

Para Hodgson (2001, p.7548), na OIE, a cognição e hábitos possuem um papel central. Nela, o conhecimento e o aprendizado são enfatizados. A percepção da informação não é possível sem os hábitos de pensamento anteriores para dotar-lhe significado. Sem estes hábitos, os agentes não podem perceber ou fazer uso dos dados recebidos pelos seus sentidos. Os hábitos, desta forma, possuem um papel cognitivo crucial e estes hábitos são adquiridos através do envolvimento em instituições.

Stanfield (1999) argumenta que a OIE é significativamente diferente do pensamento econômico mais convencional no seu escopo, método e significância. Em seu escopo, as vontades dos indivíduos e os recursos disponíveis são parte das variáveis que devem ser explicadas. As demandas humanas e a tecnologia mudam, redefinindo e misturando o menu de recursos disponíveis. As demandas e a tecnologia não mudam aleatoriamente ou por alguma lei natural que trabalha sem intervenção humana, elas mudam em virtude das influências que são endógenas ao sistema social humano. As invenções e inovações ocorrem na medida em que os caminhos e meios habituais não mais funcionam. Novas demandas e novos significados surgem dessas inovações. As mudanças nas demandas e recursos e o processo social do qual estas derivam formam parte das variáveis da análise institucional. A problemática da OIE é, desta forma, examinar estas mudanças com um olhar em seus efeitos sobre o fluxo de resultado real.

O método da OIE difere daquele convencional com ênfase nos testes econométricos de dedução de generalizações hipotéticas. A OIE se sustenta nos métodos comparativos desenvolvidos pelos antropólogos para coletar informação, procurando encontrar generalizações sobre as atividades econômicas de grupos humanos. Assim, Stanfield (1999) explica que a OIE tende a se apoiar mais em examinar informação empírica qualitativa de natureza cultural e histórica e descritiva ao invés de um uso inferencial de informação quantitativa. O método comparativo se sustenta na execução de estudos de caso ou estudos de campo pelos quais os pesquisadores compilam informações cuidadosamente sobre as atividades de um grupo humano. Os estudos de campo são especificações de atividades, regras, e do entendimento aplicável ou base cultural que compreende o desdobramento do comportamento humano no contexto institucional.

A significância da abordagem da OIE, segundo Stanfield (1999), é que sua ênfase evolucionária introduz mudança social e, desta forma, o poder e a cultura na sua análise.

Tratar as demandas e capacidades técnicas humanas como variáveis introduz a análise das atividades pessoais e subjetivas pelas quais estas demandas e capacidades evoluem.

Em seu trabalho, Burns e Scapens (2000, p.4) destacam três teorias institucionais que vêm sendo usadas para o entendimento das mudanças organizacionais e mudanças na contabilidade gerencial (SCAPENS, 2006). A nova economia institucional (*New Institutional Economics* - NIE), que se preocupa com as estruturas usadas na governança das transações econômicas. A velha economia institucional (*Old Institutional Economics*) que se preocupa com as instituições que modelam as ações e pensamentos dos agentes individuais humanos. A terceira teoria é a nova sociologia institucional (*New Institutional Sociology* - NIS) que se preocupa com as instituições no ambiente organizacional que modelam as estruturas e sistemas organizacionais, Scapens (2006) coloca que a NIS inicia sua análise se questionando por que as organizações parecem similares e quais são as pressões e processos que modelam as organizações.

Tomadas em conjunto, a NIE e a NIS indicam as diversas pressões externas, tanto econômicas como institucionais, que podem impactar na forma como as organizações são estruturadas e conduzidas. Scapens (2006) coloca que tanto a NIE como a NIS contribuem para o entendimento da natureza das pressões externas nas organizações, porém não todas as organizações se sujeitam a essas pressões com algumas podendo ser mais suscetíveis a algumas pressões do que outras. É preciso olhar dentro dessas organizações caso se queira explicar as práticas contábeis de organizações individuais. Adicionalmente às pressões externas, existem pressões e limitações internas que fazem parte do emaranhado de influências inter-relacionadas. Enquanto na NIE e na NIS as instituições são dadas, e assume-se que estas instituições pressionam as organizações de fora para dentro, a OIE possibilita observar mais de perto as instituições dentro da organização, focando-se nas pressões e limitações internas que modelam as práticas da contabilidade gerencial.

Tanto a NIE, a NIS como a OIE oferecem esclarecimentos valiosos para conceituar a mudança na contabilidade gerencial, no entanto Burns e Scapens (2000) sustentam seu trabalho baseados na *Old Institutional Economics* (OIE). A OIE é particularmente útil porque oferece um foco nas rotinas organizacionais e sua institucionalização. Adotando a perspectiva da OIE a contabilidade gerencial pode ser estudada a partir das regras e rotinas que modelam

a atividade organizacional e, estudando como as regras e rotinas evoluem, pode se ter um melhor entendimento de como a contabilidade gerencial muda (SCAPENS, 2006).

2.1.1 O modelo de Burns e Scapens

Em seu trabalho, Burns e Scapens (2000, p.3) colocam que, embora alguns pesquisadores argumentem que a natureza fundamental dos sistemas e práticas de contabilidade gerencial não mude, existem evidências de que o uso da contabilidade dentro do processo de gestão tem mudado. Os gestores agora parecem usar seus sistemas contábeis e rotinas de relatórios financeiros de forma mais flexível, utilizando-os junto com uma ampla gama de outros indicadores de performance, tanto financeiros como não financeiros.

Burns e Scapens (2000, p.4) destacam que o conhecimento convencional coloca a contabilidade gerencial como fornecedora de informação para o planejamento e controle gerencial sendo este recorte baseado na teoria econômica neoclássica da firma. No entanto, dado que a teoria econômica neoclássica está baseada nas suposições de racionalidade e equilíbrio, apresenta certa dificuldade em analisar o processo de mudança. A teoria econômica neoclássica está mais focada com a previsão dos resultados racionais ou “ótimos”, ao invés de se focar na explicação do desenrolar de processos, na sua movimentação de um estado de equilíbrio para outro. No entanto, o estudo dos processos de mudança da contabilidade gerencial requer a conceitualização das formas pelas quais novas práticas contábeis evoluem ao longo do tempo.

Neste sentido, Burns e Scapens (2000) assumem que, em muitas organizações, os sistemas e práticas da contabilidade gerencial constituem regras e rotinas estáveis. Partindo-se deste pressuposto, a teoria institucional é usada para desenvolver um construto para conceitualizar a mudança na contabilidade gerencial, que não somente reforce a estabilidade inserida no comportamento baseado nas regras e nas rotinas dos sistemas e práticas organizacionais, mas que também reconheça que as regras e rotinas podem mudar.

A preocupação do trabalho de Burns e Scapens (2000) é primordialmente com a mudança na contabilidade gerencial dentro da organização. Para este propósito (2000, p.5), a contabilidade gerencial é concebida como uma rotina, e como uma prática organizacional potencialmente institucionalizada. Por institucionalização entende-se que a contabilidade gerencial pode, ao

longo do tempo, vir a ser base para pressupostos tidos como certos, pressuposições assumidas (*taken-for-granted*) de pensamento e execução em uma organização em particular. Assim, a preocupação com a contabilidade gerencial como uma instituição dentro de uma organização contrasta com a pesquisa em contabilidade baseada na nova teoria institucional (NIS), a qual se foca predominantemente nos efeitos que instituições externas à organização (sociais, econômicas e políticas) têm nas práticas contábeis nas organizações. O foco passa então a ser a “velha” (OIE) ao invés da nova economia institucional (NIE), dado que a nova é fundamentalmente baseada na teoria econômica neoclássica que apresenta dificuldade em analisar os processos de mudança.

Burns e Scapens (2000, p.5) destacam que o ponto inicial do seu construto institucional é o reconhecimento de que as práticas da contabilidade gerencial podem tanto moldar como ser moldadas pelas instituições que governam a atividade organizacional. Neste ponto é preciso esclarecer o que se entende por instituição. Para Burns e Scapens não existe uma definição universal para instituição, porém, dentro da OIE, é comum usar a definição de Hamilton, 1932, pela qual uma instituição é a forma de pensar ou agir que prevalece e permanece, que está inserida nos hábitos de um grupo e nos costumes das pessoas. Desta forma, as instituições podem ser entendidas tanto como impostas pela atividade humana como coerentes com a atividade humana, através da produção e reprodução de um conjunto de hábitos de pensamento e ação. No entanto, as próprias instituições evoluem através do processo de rotinização da atividade humana. Deste modo, existe uma dualidade entre a ação (atividade humana) e as instituições que estruturam essas atividades. Esta dualidade é essencialmente o relacionamento estrutura-agência.

Enquanto os hábitos são pessoais, as rotinas compreendem grupos de indivíduos. Neste sentido, as rotinas representam os padrões de pensamento e ação que são habitualmente adotados por grupos de indivíduos. As rotinas organizacionais desempenham um papel importante no relacionamento entre ações e indivíduos. Burns e Scapens (2000) destacam que uma ênfase nos hábitos e rotinas não renega que os indivíduos tenham razões para fazer as coisas. Ainda que atores individuais não busquem consistentemente escolhas racionais (analisando continuamente a utilidade subjetiva esperada de todas as alternativas disponíveis), eles podem geralmente oferecer razões para suas ações. Estas razões frequentemente incluem seguir regras de comportamento estabelecidas e aceitas. Neste sentido, as regras podem ser definidas como uma maneira formalmente reconhecida pelas quais as coisas devem ser feitas.

As regras são necessárias para coordenar e dar coerência para as ações de grupos de indivíduos. Assim, o comportamento baseado em regras pode resultar de uma avaliação explícita das alternativas disponíveis, sendo que as regras escolhidas passam a ser seguidas para evitar as dificuldades e o custo de efetuar este tipo de análise em cada ocasião. No entanto, ao seguir repetidamente as regras, o comportamento pode se tornar programático e baseado de forma crescente no conhecimento tácito (entendimento implícito), que os indivíduos adquirem através do monitoramento reflexivo do seu comportamento diário. Este comportamento programático baseado em regras pode ser descrito como rotinas – na medida em que representam os hábitos de um grupo. As rotinas são definidas então como a forma pela qual as coisas são de fato feitas.

No processo de rotinização, as regras previamente formuladas podem ser modificadas à medida que o grupo encontra formas aceitáveis de implementá-las. Burns e Scapens (2000) colocam, como exemplo, que um novo procedimento orçamentário pode ser definido dentro de um conjunto de regras depositadas em um manual de formulação de orçamento. Estas regras podem ser estabelecidas, por exemplo, quando uma organização é adquirida por outra com o comprador impondo seus procedimentos. No entanto, à medida que estas novas regras (procedimentos orçamentários) são implementadas, modificações podem ser introduzidas, tanto de forma deliberada como inconsciente. As mudanças deliberadas podem ocorrer devido à resistência dentro da organização comprada ou por causa de circunstâncias específicas da organização. Mudanças inconscientes podem ocorrer quando, por exemplo, novas regras não são bem entendidas ou inapropriadas para as circunstâncias. Não obstante, o estabelecimento das rotinas do procedimento orçamentário irá acontecer, com estas rotinas sendo reproduzidas ao longo do tempo, sendo passadas para os novos membros da organização. Neste sentido, as regras são estabelecidas e, através da sua implementação, surgem as rotinas.

Em vários tipos de atividade organizacional, as rotinas podem surgir sem se desviar das regras originais ou sem nunca terem sido explicitadas na forma de regras. Nestes casos, indicam Burns e Scapens (2000, p.7), pode-se decidir por formalizar as rotinas estabelecidas transformando-as em um conjunto de regras, como em um manual de procedimento. Isto pode ser feito para evitar que o conhecimento seja perdido quando o *staff* chave deixar a organização, para facilitar o treinamento de novos funcionários ou para controlar modificações futuras. Aqui o processo se move das rotinas para as regras.

Para Burns e Scapens (2000), no contexto da contabilidade gerencial, as regras compreendem os sistemas de contabilidade gerencial formais, na medida em que são colocadas em manuais de procedimentos, enquanto que as rotinas são as práticas contábeis atualmente em uso; as regras e rotinas sustentam-se nos seus contextos históricos específicos. As instituições estão desassociadas das suas circunstâncias históricas particulares e, desta forma, elas existem somente na compreensão e conhecimentos acumulados dos atores, sendo expressas por estes atores como a forma pela qual as coisas são o que são.

Para Burns e Scapens (2000), o relacionamento entre as ações e as instituições é essencialmente o relacionamento agente-estrutura discutido nas ciências sociais. A definição de instituição como a forma de pensamento ou ação que mais prevalece e permanece, dentro das rotinas de um grupo ou hábitos das pessoas, contém tanto sistemas (pensamentos e ações que mais prevalecem e permanecem) como estruturas (dentro das rotinas e hábitos). No entanto, para analisar o relacionamento entre ações e instituições é mais interessante usar uma definição que enfatize as propriedades estruturadoras das instituições. Derivada da definição de Barley e Tolbert (1997), na definição de Burns e Scapens (2000) a instituição é o conjunto de pressuposições inquestionáveis tidas como certas e compartilhadas entre os atores que identifica e categoriza os atores humanos, suas atividades e relacionamentos apropriados. Desta forma, as instituições englobam as pressuposições inquestionáveis tidas como certas (*taken-for-granted*) que comunicam e modelam as ações dos atores individuais. Ao mesmo tempo, estes pressupostos inquestionáveis e tidos como certos são eles próprios o resultado das ações sociais.

As instituições são as propriedades estruturais que definem tanto as relações entre os membros de grupos ou comunidades sociais como as atividades destes. Desta perspectiva, o relacionamento entre as ações e as instituições é similar ao relacionamento entre o discurso (ações) e a linguagem. Burns e Scapens (2000) apontam que, para que uma comunicação efetiva aconteça, cada expressão deve estar em conformidade com a estrutura fundamental de entendimento tácito da linguagem. De forma similar, para que as ações sociais sejam interpretadas, elas devem seguir os pressupostos assumidos, tidos como certos (*taken-for-granted*) sobre as atividades e relacionamentos apropriados para as diferentes classes de atores. No entanto, a linguagem muda, evolui ao longo do tempo, da mesma forma, as instituições são o resultado do comportamento de grupos ou comunidades sociais.

Uma característica importante das instituições é seu caráter normativo e objetivo. As instituições definem os padrões comportamentais que são esperados em um grupo social em particular. Membros do grupo simplesmente pressupõem de forma inquestionável e certa que essa é a forma das coisas acontecerem. No entanto, nem todos os padrões comportamentais têm o mesmo grau de institucionalização. Podem existir variações no período de tempo em que determinadas instituições existem e quão amplamente elas são aceitas pelos membros da coletividade (como um grupo ou organização). As instituições que possuem relativamente pouco tempo de vida e / ou que não ganharam uma ampla aceitação são mais vulneráveis a um questionamento, sendo menos provável que venham a influenciar ações.

No levantamento teórico do trabalho de Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008), são esquematizadas as características dos hábitos, rotinas e instituições. Esta esquematização encontra-se na Figura 1.

Figura 1 – Dimensão Institucional
 FONTE: Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008, p.48)

Burns e Scapens (2000) desenvolveram um construto (Figura 2) que combina tanto os elementos sincrônicos como diacrônicos: enquanto as instituições limitam e modelam a ação sincronicamente (por exemplo, em pontos específicos no tempo), as ações produzem e reproduzem as instituições diacronicamente (por exemplo, através da sua influência cumulativa ao longo do tempo). No entanto, os processos de mudança no campo institucional

ocorrem ao longo de períodos maiores de tempo do que aqueles do campo da ação. A parte superior da Figura 2 representa o campo institucional, enquanto que a parte inferior representa o campo da ação. Ambos os campos estão em curso contínuo, dentro de um processo cumulativo de mudança ao longo do tempo, como representado pelas linhas sólidas na parte superior e inferior da figura. A parte central da figura ilustra a forma pela qual as regras e rotinas agem como protocolos que conectam o campo institucional e o campo da ação. As regras e rotinas estão dentro de um processo cumulativo de mudança. No entanto, de tempos em tempos, novas regras (e novas rotinas) podem ser introduzidas (ou podem emergir) de uma forma mais evidente, o que é ilustrado pelos quadros separados. As quatro flechas (de a-d) representam os processos sincrônicos (a, b) e diacrônicos (c,d).

Figura 2 – O processo de institucionalização

FONTE: Burns e Scapens (2000, p.9)

Burns e Scapens (2000) explicam que o primeiro processo (seta a) representa a codificação dos princípios institucionais em regras e rotinas. Geralmente, as regras existentes trazem consigo (codificam) os princípios institucionais existentes, e moldarão as novas regras que, por sua vez, levarão à formação e / ou reforma das rotinas em curso. Este processo de codificação toma por base as pressuposições assumidas tidas como certas (*taken-for-granted*), que englobam os princípios institucionais, através da sua concretização nos significados, valores e poderes existentes. O segundo processo (seta b) envolve a incorporação pelos atores

das rotinas (e regras) que codificam os princípios institucionais. Este processo de incorporação pode envolver uma escolha consciente, porém usualmente resulta do monitoramento reflexivo e da aplicação do conhecimento tácito a respeito de como as coisas devem ser feitas. Esta incorporação das regras e rotinas pode ser objeto de resistência, especificamente se as regras e rotinas questionam os significados e valores existentes e caso os atores possuam recursos de poder suficientes para intervir no processo. No entanto, na ausência de mudanças externas, tais como avanços tecnológicos ou uma crise originada pela compra da organização por outra companhia, é improvável que o ordenamento existente seja reaberto o que deixa, de certa forma, as rotinas resistentes à mudança.

O terceiro processo (seta c) acontece à medida que a repetição do comportamento leva à reprodução das rotinas. Esta reprodução pode envolver tanto a mudança consciente como a inconsciente. A mudança consciente provavelmente ocorrerá somente se os atores estiverem habilitados a agrupar os recursos e a fundamentação lógica necessária para questionar coletivamente as regras e rotinas existentes. Já a mudança inconsciente (não intencionada) pode ocorrer na ausência de sistemas para monitorar a execução das rotinas e onde as regras e rotinas não forem suficientemente entendidas e/ou aceitas pelos atores.

O quarto e último processo (seta d) é a institucionalização das regras e rotinas que vêm sendo reproduzidas através do comportamento individual dos atores. Isto envolve a dissociação de padrões de comportamento das suas circunstâncias históricas particulares, de forma a propiciar que as regras e rotinas adquiram qualidades normativas e factuais, o que enfraquece o relacionamento destas regras e rotinas com os interesses dos diferentes atores. Ou seja, as regras e rotinas se tornam a forma pelas quais as coisas são o que são, como instituições. Estas instituições então serão codificadas em regras e rotinas em curso e modelarão novas regras e assim por diante.

Desta forma, as próprias rotinas podem ser institucionalizadas. Ou seja, elas se tornam os pressupostos inquestionáveis e tidos como certos de comportamento, desassociados das suas circunstâncias históricas particulares. A instituição é o pressuposto assumido tido como certo (*taken-for-granted*) de que essas rotinas representam o comportamento apropriado para o grupo social, enquanto que as rotinas são concretização local da instituição. Quanto mais ampla e profundamente a instituição for aceita, mais provável será sua influência na ação e sua resistência à mudança.

Scapens (2006) adiciona que, embora as instituições estejam dissociadas dos seus antecedentes históricos, esta dissociação não significa que a história não tenha importância, a história é muito importante no entendimento do comportamento histórico atual. É provável que a mudança seja evolucionária e dependente das decisões que foram tomadas no passado, embora as circunstâncias do passado não sejam mais relevantes (*path dependence*), isto na medida em que as rotinas existentes criam uma inércia que limita as possibilidades de mudança.

Burns e Scapens (2000, p.11) afirmam que as instituições são as propriedades estruturais que englobam os pressupostos assumidos tidos como certos (*taken-for-granted*) sobre a forma de fazer as coisas, que modelam e limitam as regras e rotinas e determinam os significados, valores e poderes dos atores individuais. Na medida em que as instituições estão desassociadas de circunstâncias históricas particulares, elas existem somente na compreensão e conhecimento acumulado dos indivíduos e grupos. As instituições são mais abstratas que as regras e as rotinas (por este motivo, o uso de linhas pontilhadas na Figura 2 para a seta *a* e seta *d*), e englobam o tempo modelando as ações período a período (por este motivo, a diversas setas *b* e *c* para cada par de setas *a* e *d* na Figura 2). Ainda, a codificação e a institucionalização são processos em curso, ao invés de dois movimentos identificáveis separadamente (por este motivo, as linhas mais amplas usadas para as setas *a* e *d* na Figura 2).

As regras podem ser impostas e implementadas através do estabelecimento de rotinas ou as regras podem surgir a partir de rotinas estabelecidas. Em ambos os casos, a codificação e a reprodução de regras e rotinas continuará ao longo do tempo, e nesse processo as rotinas podem mudar. Adicionalmente, podem acontecer mudanças mais espaçadas – como as representadas pelo movimento do primeiro para o segundo quadrado de regras e rotinas na Figura 2. A implementação de novas regras e o surgimento de novas rotinas será influenciada tanto pela codificação das propriedades estruturais das instituições em curso como pela reprodução das rotinas existentes. Este processo é indicado na Figura 2 pelas linhas horizontais entre os dois quadrados de regras e rotinas. Por exemplo, as novas regras podem ser interpretadas no contexto das regras e rotinas existentes. A reprodução das rotinas existentes (linha pontilhada *c*) influenciará a implementação de novas regras e o surgimento de novas rotinas (isto pode incluir a resistência efetiva às novas regras e a continuação de regras existentes).

O mais importante para Burns e Scapens (2000) é que o processo como um todo será modelado pelas instituições existentes. As instituições sempre existem antes de qualquer tentativa dos atores em introduzir mudanças, além de modelarem o processo de mudança. Desta forma, ao estudar mudanças intencionais específicas é importante examinar as instituições existentes.

As rotinas que surgirão em um caso em particular são difíceis de prever. No entanto, elas não são arbitrarias. Para Burns e Scapens (2000), a seleção de um novo sistema contábil pode ser intencional (e racional), sendo que em uma organização provavelmente refletirá uma preocupação com eficiência econômica e controle de custos. No entanto, o novo time de gestão será influenciado por outras, possivelmente maiores instituições (incluindo externas à organização). Por exemplo, o novo time de gestão imposto pela matriz que acabou de comprar a organização será influenciado pelas instituições da empresa compradora. Pode também ser influenciado por instituições profissionais mais amplas (incluindo as recomendações de órgãos profissionais de classe ou mesmo formas de gestão da moda). Assim, embora a seleção do novo sistema de contabilidade possa ser baseada em critérios de eficiência, pode não necessariamente ser ótima do ponto de vista econômico neoclássico, porém é provável que represente a solução satisfatória racionalmente.

Se, ao longo do tempo, as rotinas que emergiram se tornarem amplamente aceitas na organização de tal forma que se tornem formas inquestionáveis de controle de gestão, então elas podem ser consideradas institucionalizadas. Desta maneira, elas são mais que um conjunto de procedimentos de rotina demandados pelo gestor sênior e implementadas pelos contadores, elas são uma característica inerente do processo de controle de gestão, e representam a forma esperada de comportamento definindo as relações entre os vários grupos dentro da organização. Influenciando, portanto, a atividade organizacional, se tornando provavelmente muito resistentes a eventuais questionamentos.

Para Burns e Scapens (2000), mudanças específicas na contabilidade gerencial podem ser bastante revolucionárias – envolvendo mudanças radicais das rotinas existentes e fundamentalmente questionando as instituições existentes. Mesmo nestes casos o processo de mudança será influenciado, de alguma maneira, pelas rotinas e instituições existentes. Uma mudança revolucionária é provavelmente possível somente como resultado de uma mudança

externa maior como, por exemplo, uma aquisição, uma recessão econômica, um colapso do mercado, etc. No entanto, a resposta a estes eventos maiores provavelmente será determinada amplamente pelo contexto atual da organização, incluindo suas rotinas e instituições.

Burns e Scapens (2000) destacam três dicotomias que fornecem formas de classificar e distinguir entre diferentes tipos de processos de mudança: (1) a mudança formal vs. a informal; (2) a mudança revolucionária vs. evolucionária; e (3) a mudança progressiva vs. a regressiva.

A mudança formal acontece pelo desenho consciente, normalmente através da introdução de novas regras e/ou através das ações de um indivíduo ou grupos poderosos. A mudança informal, no entanto, ocorre em um nível mais tácito, por exemplo, na medida em que novas rotinas se adaptam ao longo do tempo às mudanças nas condições operacionais. É razoável esperar que a mudança formal da contabilidade gerencial (com, por exemplo, a implementação de novos sistemas e técnicas de contabilidade gerencial) seja mais direcionada para a busca por mudanças nas formas de pensar que estão incorporadas nas rotinas de contabilidade gerencial existentes. No entanto, a implementação de sucesso de uma mudança formal pode ser problemática na ausência de uma mudança nas formas de pensar que a acompanhem – sendo esta última a essência da mudança informal.

A distinção entre a mudança formal e a informal é similar à distinção entre mudança intencional e não intencional na contabilidade gerencial. O termo não intencional é usado para fazer referência ao fato de a mudança não ser especificamente direcionada, embora ela possa evoluir a partir das ações intencionais dos indivíduos que estão incorporando e reproduzindo as rotinas organizacionais. A distinção entre intencional e não intencional tem sua atenção focada em: (1) mudança que decorre da introdução de novas regras; e (2) mudança que evolui em um nível mais tácito, subconsciente.

Enquanto a mudança revolucionária envolve uma interrupção substancial nas regras e instituições existentes, a mudança evolucionária é incremental com somente uma interrupção menor nas rotinas e instituições existentes. Burns e Scapens (2000) argumentam que existem algumas sobreposições entre estes conceitos e os conceitos de mudança intencional e não intencional, mas existem também importantes diferenças. Por exemplo, as mudanças intencionais nos sistemas de contabilidade gerencial podem permanecer firmemente atreladas

às rotinas e instituições existentes, não sendo, portanto, revolucionárias. Ainda, as mudanças não intencionais nos processos informais podem, pelo menos em princípio, ser revolucionárias, na medida em que podem questionar as instituições existentes.

Burns e Scapens (2000) destacam que a contribuição de Tool, 1993, sobre a mudança institucional progressiva e regressiva pode trazer alguns entendimentos para o processo de mudança da contabilidade gerencial. Em princípio deve ser feita uma distinção entre comportamento cerimonial e comportamento instrumental. O comportamento cerimonial surge a partir de um sistema de valores que estabelece uma diferença entre seres humanos e preserva as estruturas de poder existentes. O comportamento instrumental surge a partir do sistema de valores que aplica o melhor conhecimento e tecnologia disponível aos problemas e para melhorar os relacionamentos. A mudança regressiva descreve o comportamento que reforça um predomínio cerimonial, restringindo, portanto, uma mudança institucional. A mudança progressiva descreve a substituição do comportamento cerimonial pelo comportamento instrumental. Estas mudanças progressivas podem acontecer mesmo onde existe uma predominância cerimonial, porque a nova tecnologia pode levar ao questionamento dos valores cerimoniais que predominavam anteriormente.

Para Johansson e Siverbo (2009), uma instituição, assim como uma rotina, é um conceito analítico que ajuda a entender a estabilidade e a mudança da contabilidade gerencial. As instituições proporcionam a continuidade – simultaneamente, a continuidade fortalece as instituições – sendo, por este motivo, importantes na interpretação evolucionária. Segundo Johansson e Siverbo (2009), muitos pesquisadores da contabilidade gerencial guiados pela OIE usam a definição de instituição de Burns e Scapens (2000). Johansson e Siverbo (2009) alertam para o fato de que, primeiro, os limites entre instituições e rotinas não estão totalmente claros e, segundo, é difícil observar como o conceito de instituição pode incluir tanto as pressuposições assumidas tidas como certas (*taken-for-granted*) como também os aspectos normativos sobre como as pessoas deveriam agir.

A dificuldade em estabelecer um limite entre as instituições e as rotinas é causada pelo fato de que ambos os conceitos são analíticos e estão relacionados a um conceito mais abrangente de cultura organizacional. Ainda, nem as instituições nem as rotinas são observáveis. As rotinas se originam da rotinização e instituições surgem quando as rotinas são institucionalizadas. Tanto a rotinização como a institucionalização sugerem que as rotinas vão progressivamente

se tornando pressuposições assumidas tidas como certas (*taken-for-granted*), ou seja, parece que por definição as rotinas e as instituições são a mesma coisa.

Para Johansson e Siverbo (2009), o problema da similaridade no significado de rotinas e instituições resulta do foco dos pesquisadores, dado que este foco está centrado nas pressuposições assumidas tidas como certas (*taken-for-grantedness*) – que caracterizam as instituições e algumas rotinas – e muito pouco interesse nos significados das pressuposições que caracterizam especificamente as instituições. Essas pressuposições estão (em algumas fases) fora do conhecimento dos atores e constituem verdades sobre a organização que, por sua vez, influenciam quais rotinas devem surgir. Nas organizações onde a pressuposição é que as pessoas são naturalmente preguiçosas e egoístas, provavelmente serão desenvolvidas diferentes rotinas de contabilidade gerencial do que aquelas desenvolvidas em organizações onde a pressuposição é que todos estão fazendo o seu melhor dentro do que foi demandado. Johansson e Siverbo (2009) argumentam que as instituições e as rotinas são conceitos analíticos que capturam diferentes aspectos da cultura organizacional. Ambas, instituições e rotinas, podem se tornar pressuposições assumidas tidas como certas (*taken-for-granted*), porém as instituições dizem respeito às pressuposições assumidas que influenciam a seleção das rotinas. Consequentemente, a continuidade pode derivar das forças tanto da retenção (rotina) como da seleção (instituição).

Para Johansson e Siverbo (2009), um problema com a pesquisa em contabilidade gerencial direcionada pela OIE que enfatiza teoricamente as pressuposições assumidas tidas como certas (*taken-for-granted*) é o comportamento inconsciente e não reflexivo e, adicionalmente, que esta pesquisa tem fornecido explicações incompletas sobre observações empíricas. Um grande número de estudos de caso tem mostrado que os atores aparentemente agem conscientemente, intencionalmente e com interesses próprios. Tanto a mudança como a aversão à mudança, quando se refere à contabilidade gerencial, dependem do entendimento claro de como as coisas devem ser. O comportamento dos atores pode ser explicado pelo entendimento normativo de como a contabilidade gerencial deve funcionar ou pelo fato de que os atores simplesmente se subordinam ao poder de certas pessoas na organização. Esta discussão leva à conclusão de que existem diferentes dimensões nas rotinas. Johansson e Siverbo (2009) citam com exemplo Scott (2001) e suas três dimensões: reguladora, cognitiva e normativa, embora frisem que Scott não usa em seus trabalhos os conceitos de rotina.

Johansson e Siverbo (2009) primeiro consideram a dimensão reguladora, que Burns e Scapens (2000) definem como regras. Regras são artefatos (expressões da cultura organizacional como instituições e rotinas) que normalmente se manifestam no comportamento, textos e imagens, assim como na fala. Estes artefatos, conforme Burns e Scapens (2000), podem influenciar o comportamento das organizações (outra forma de artefato) e podem possivelmente ser rotinizados. A dimensão cognitiva está relacionada com rotinas que são tidas como pressupostos assumidos tidos como certos (*taken-for-granted*). A dimensão normativa lida com os valores e normas para um comportamento apropriado e justo. Se, em função de conflito de interesses, existirem diferentes opiniões sobre como deva ser desenhado o sistema de contabilidade gerencial, então as relações de poder dentro da organização decidirão que opiniões terão efeito no comportamento.

Até o momento, segundo Johansson e Siverbo (2009), na pesquisa inspirada na OIE os conceitos apropriados para lidar com a dimensão normativa não têm evoluído. Isto é problemático porque existem lutas de poder em curso entre diferentes opiniões normativas acerca de como a contabilidade gerencial deve funcionar. Esta luta de poder assume que os atores estão conscientes das suas rotinas, mas não assume que eles refletem sobre as instituições por traz dessas rotinas. Desta forma, é útil fazer uma distinção entre rotinas normativas e cognitivas. Existe uma conexão clara entre as dimensões cognitivas e normativas porque as relações de interesses e poder são construídas com base nas pressuposições assumidas tidas como certas (cognitivas). As rotinas então oscilam entre as dimensões cognitivas e normativas. As rotinas cognitivas originam o comportamento não reflexivo e inconsciente enquanto as rotinas normativas resultam em ações intencionais e conscientes.

As rotinas cognitivas surgem gradualmente como resultado das interações sociais que frequentemente refletem interesses divergentes e as lutas de poder. As rotinas são parte de um todo contendo outras rotinas incompatíveis que podem estar fragilmente conectadas umas às outras, permitindo, desta forma, que o sistema alcance a estabilidade. A tensão e conflito crescente dentro da organização, causados pela incompatibilidade entre diferentes rotinas, pode resultar na conscientização dessas rotinas. Desta forma, as rotinas começam a mudar de cognitivas para normativas e, como resultado, opiniões sobre como deva ser desenhado o sistema de contabilidade gerencial começam a se tornar todas mais explícitas. Estas opiniões estão baseadas tanto nas rotinas anteriores quanto no seu produto inevitável, as contradições

dessas rotinas. O significado das contradições é que existem várias opiniões normativas na organização sobre qual deveria ser o desenho apropriado dos sistemas de contabilidade gerencial. Assim, a luta de forças contrárias entre interesses divergentes surge.

2.1.2 Aceitação e resistência

Em seu trabalho, Burns e Scapens (2000) destacam que a resistência à mudança pode ser dividida em três elementos separados, porém inter-relacionados. Os efeitos desses diferentes elementos de resistência nos processos de mudança da contabilidade gerencial são difíceis de prever, e dependerão, em grande medida, das instituições da organização em foco. Os três elementos apontados são:

- Resistência formal e aberta devido a conflito de interesses;
- Resistência devido à falta de capacidade (conhecimento e experiência) para fazer frente às mudanças; e
- Resistência devido a um apego às formas de pensar e agir, incorporadas nas rotinas e instituições existentes.

Diversos são os trabalhos que apontam os temas relacionados aos elementos da resistência, tomando como base o construto da teoria institucional. Em um desses trabalhos, Burns e Scapens (2000) trazem os exemplos da Ferac e da Omega como processos de institucionalização nos quais se destacam aspectos de aceitação e resistência. As rotinas foram institucionalizadas dentro da Ferac. Na Ferac tanto o trabalho dos gestores, como do gestor de produção e do gestor de vendas, era explicado em termos contábeis. Todos explicavam suas atividades em termos contábeis como, por exemplo, a importância do *botton line*, das variações e das medidas de rentabilidade. Embora estes gestores não falessem das suas atividades exclusivamente em termos contábeis, eles mostravam alto grau de instrução financeira e viam a informação financeira como foco principal de atenção. Esta era a forma aceita de entender as atividades organizacionais e através dela os gestores davam sentido às suas próprias ações e às ações de outros membros da organização.

Na Ferac, o processo de institucionalização aconteceu durante um amplo período de tempo, porém, no seu uso diário, as rotinas contábeis foram desassociadas das suas origens históricas, sendo vistas simplesmente como a forma de fazer as coisas. Deste modo, as rotinas contábeis

codificaram os pressupostos institucionalizados baseados na contabilidade sobre a natureza das atividades da organização fazendo parte do conhecimento acumulado dos gestores. Essas rotinas contábeis foram incorporadas sendo reproduzidas nas atividades diárias ou mensais usadas pelos gestores. Este processo tinha consequências intencionais, por exemplo, em uma tentativa de melhorar os resultados anuais, o estoque e o produto inacabado foram reduzidos, em um efeito prejudicial na produção no início do ano seguinte. Adicionalmente, existia uma tensão entre as pretensões do gestor de produção em operar eficientemente com longos programas de produção e o gestor de vendas que pretendia garantir a flexibilidade e o máximo serviço para os clientes. No entanto, na Ferac estes problemas eram reconhecidos pelos gestores e vários processos e acordos informais foram introduzidos nas rotinas organizacionais e contábeis. Ou seja, através de processos de incorporação e reprodução, as rotinas contábeis evoluíram na medida em que os gestores encontraram formas mutuamente aceitáveis de trabalhar.

Contrariamente ao que acontecia na Ferac, os gestores das unidades de negócio da Omega não entendiam suas atividades em termos de medidas de performance contábeis e financeiras. Para eles, embora não negassem a importância das medidas de custo e controle financeiro, o controle era expresso em termos como a produção total processada e rastreamento das ordens individuais de clientes, garantindo a disponibilidade de materiais e seguindo agendas de entregas. De forma geral, as preocupações da produção eram expressas em termos de qualidade, entrega e serviço aos clientes, se haveria ou não lucro era tratado como um exercício à parte e de responsabilidade dos contadores, não dos gestores de produção.

Burns e Scapens (2000) alertam que, embora os fatores de resistência devam ser vistos dentro do contexto e história específicos da Omega, foram as diferenças entre os gestores operacionais e o entendimento dos contadores acerca do negócio as maiores fontes de conflito. Os gerentes operacionais viam o negócio em termos de significados e rotinas baseados na produção e esperavam que o novo método de controle de custo implementado pela empresa os ajudasse a assegurar melhor controle operacional sobre o processo produtivo. Os contadores da divisão, no entanto, viam o negócio em termos financeiros e atribuíam ao novo método os meios de introduzir rotinas baseadas na contabilidade que melhorariam o controle financeiro dos gestores da divisão sobre a operação individual das companhias e dos seus gerentes.

Desta forma, existiam significados e normas diferentes incorporadas nas rotinas organizacionais emergentes na divisão engenharia. As rotinas existentes para os gestores operacionais da companhia codificam suas pressuposições assumidas tidas como certas (*taken-for-granted*) sobre a natureza do negócio, sendo que seu entendimento sobre o novo método de controle de custos era modelado por essas rotinas e instituições existentes. À medida que a implementação do novo método evoluía ficava claro para os gestores operacionais que as novas regras e rotinas representavam a codificação dos pressupostos dos contadores, e isto questionava as rotinas existentes orientadas para a produção. Este questionamento foi recebido com resistência, o que resultou inicialmente em um atraso significativo e finalmente em uma falha do projeto.

Na Omega, o conflito teve suas origens nas potenciais contradições entre o novo sistema contábil e as regras, rotinas e instituições existentes. Assim, a resistência pode ser vista em termos da relutância individual dos gestores em adaptar-se a novas formas de pensar e comportar, tanto por escolha própria como por dificuldade (em se adaptar). A mudança que conflita com as rotinas e instituições existentes será provavelmente muito mais difícil de implementar.

Ribeiro e Scapens (2006) colocam que muito do comportamento na organização (e em todo lugar) é rotina e baseado em regras que os indivíduos tomam como pressupostos assumidos tidos como certos a respeito das coisas como elas são. A OIE aponta para a importância da transformação em rotinas das regras estabelecidas, especialmente na descrição dos sistemas e práticas de contabilidade gerencial na organização e da resistência a mudanças nesses sistemas e práticas. Por exemplo, em um hospital, os doutores podem considerar a tentativa de introduzir novas regras de orientação financeira como potencialmente danosas ao serviço que eles oferecem aos seus pacientes. Desta forma, a resistência ao estabelecimento de uma ordem inovadora, mesmo que esta seja introduzida formalmente na organização, pode acontecer em função do poder que as regras de significado possuem e dos relacionamentos interpessoais anteriores, que são tidos como pressupostos assumidos e tidos como certos sendo aceitos inconscientemente na organização.

A organização estudada por Ribeiro e Scapens (2006), uma grande empresa portuguesa com ações negociadas em bolsa, durante a implementação de um *Enterprise Resource Planning* (ERP), conduzida por uma família poderosa. O membro sênior da família tinha colocado os

membros da família e outros confidentes em posições chave por toda a companhia, de forma que ele podia controlar o que estava acontecendo com o negócio. Como resultado, as regras e rotinas da organização estavam em prática, mas não por pressuposições assumidas tidas como certas, mas por circuitos de poder (SCAPENS, 2006).

Ribeiro e Scapens (2006) destacam que os novos sistemas eram vistos pelos atores organizacionais chave como os ingredientes necessários em suas estratégias para estabelecer suas preferências no que diz respeito à representação e para ganhar poder. No entanto, outros atores dentro da organização resistiram ao estabelecimento dessas inovações. A desconexão observada ocorreu por causa da complexa interação dessas ações estratégicas. O diretor executivo e seus aliados eram favoráveis a uma apresentação de orientação financeira para a área de produção. Porém, outros atores – especialmente o diretor de produção – não aceitaram esse viés e sua estratégia de resistência teve sucesso.

Ribeiro e Scapens (2006) procuram analisar o que contribui para fixar determinadas regras como obrigatórias em uma organização. O construto da OIE adota a noção de pressupostos assumidos como certos (*taken-for-grantedness*). No entanto, um entendimento em termos dos “circuitos de poder” atribui importância para a distribuição de recursos e tecnologias de disciplina e produção disponíveis dentro da organização. Especificamente, no seu estudo de caso a posição do diretor de produção, no que diz respeito à família, constituía um fator favorável para os gerentes de produção e outros na área de produção. O diretor de produção tinha autorização total (tanto formal como informal) na área de produção, tanto em termos de contratar e demitir como na disposição dos recursos de produção.

Adicionalmente, a ausência de uma infraestrutura confiável de TI facilitou as estratégias do diretor de produção. Esta deficiência de TI permitiu-lhe isolar a produção do novo sistema de avaliação de performance. Todos os gerentes de produção entrevistados estavam claramente conscientes disto. Ainda, as tecnologias existentes não estavam – em muitos casos – particularmente habilitadas para os gerentes de produção. Por exemplo, os novos sistemas de contabilidade gerencial eram complexos e os relatórios que eles forneciam eram produzidos fora do tempo previsto, em função da falta de integração entre os sistemas de TI em uso. Estes eram os fatores que sedimentavam as regras de orientação para a produção na área de produção. As características do circuito de integração de sistemas na produção da empresa

eram fundamentais para o entendimento do circuito de integração social (como as regras de significado e integração pessoal anteriores) naquela área.

O caso de Ribeiro e Scapens (2006) ilustra que as regras e rotinas podem ser tanto mantidas em prática pelo uso explícito do poder como pelos pressupostos assumidos tidos como certos. O caso explora ainda as formas pelas quais os atores da organização fazem frente a essa situação e os movimentos estratégicos que estes estão habilitados a fazer para superar a resistência de pessoas que detêm o poder em diferentes pontos da organização. Assim, neste caso foi importante estudar o papel de atores individuais e, particularmente, daqueles atores que estavam em uma posição de desafiar os circuitos de poder existentes. Desta forma, Scapens (2006) aponta que este estudo identifica uma importante limitação do construto de Burns e Scapens (2000). O que não significa que o construto não tenha seus usos, indica sim que é necessário que os pesquisadores da contabilidade gerencial devem estar atentos aos circuitos de poder.

Reis (2008) aponta que, uma vez que determinado processo de mudança seja devidamente institucionalizado, ele pode ser considerado como concluído, estando consistentemente integrado no campo de ação e no campo institucional, ao longo do tempo. Nesse momento, de acordo com os pressupostos da teoria institucional, qualquer ação que vise a alterar o padrão estabelecido terá resistências, visto essas regras e rotinas estarem "enraizadas" no comportamento individual de tal forma que seria necessário retornar ao processo de codificação.

Para que o estágio de codificação possa ser considerado como iniciado, deve-se verificar se a organização possuía as regras a respeito dos procedimentos a serem seguidos durante o processo de mudança. Essas novas regras devem ser elaboradas sob a forma de normas, visando a estabelecer padrões de conduta e procedimentos a serem adotados pelos usuários da Contabilidade Gerencial, em linha com o que indica o modelo de Burns e Scapens (2000).

Reis (2008) segue sua análise afirmando que, como componente do estágio de codificação, também é desejável a existência de um planejamento pela equipe responsável, que estipule prazos, recursos financeiros e demais recursos físicos e humanos necessários à implementação do processo de mudança. Para isso, os responsáveis pela elaboração das regras devem ter

pleno conhecimento das operações da organização, bem como devem alinhar os resultados esperados com a missão, os valores e a finalidade da organização.

Como um meio de proporcionar uma menor resistência ao processo de mudança, espera-se que, durante ou após o estágio de codificação, de acordo com a estratégia adotada pelos responsáveis, haja a divulgação para os futuros usuários com o objetivo de compartilhar as informações a respeito da mudança de comportamento esperada.

Em seu estudo de caso, Reis (2008) constata a ocorrência de uma baixa aceitação dos conceitos de contabilidade gerencial por parte daqueles gestores com menos nível de concordância com o discurso econômico, pois este discurso de natureza racional-econômica possivelmente entrou em conflito com fatores qualitativos de natureza social. Estes dois discursos surgiram em decorrência da missão do banco (estatal), que passou de atender as decisões político-sociais do Governo Federal para entrar de forma competitiva no mercado bancário de varejo brasileiro.

Em seu levantamento teórico, Reis (2008) afirma que o discurso, de maneira geral, manifesta-se por meio de textos formais, que passam a integrar o contexto da organização e que são utilizados para legitimar informações que se deseja transformar em fatos no chamado “mundo real”. O discurso é um conjunto de declarações que estão presentes em textos e manuais de procedimentos, o que produzirá um conjunto de ação dos indivíduos. A forma pela qual são apresentados os argumentos de mudança, utilizando-se da retórica apropriada, pode determinar o sucesso ou o fracasso de determinado processo de mudança. Desta forma, comparando estas afirmações com o modelo de Burns e Scapens (2000), infere-se que, por meio do processo de codificação, busca-se a transposição do campo institucional para o campo da ação, das normas e regras que se desejam transformadas em hábitos e rotinas. Essas rotinas, após um processo de incorporação e reprodução, transformar-se-ão em instituições, fazendo parte do cotidiano organizacional, desvinculado de suas origens históricas e com uma característica de pressuposições assumidas tidas como certas (*taken-for-granted*).

No caso estudado por Reis (2008), o banco posicionava-se, anteriormente ao processo de mudança, como uma organização voltada quase que exclusivamente para atender as questões políticas e sociais do Governo Federal. Com a inserção da empresa no mercado competitivo, emergiu o discurso de natureza econômica, objetivando preencher eventuais lacunas

existentes, para que a empresa pudesse se tornar eficiente e eficaz nesse mercado. Assim, verificou-se que o discurso econômico, presente nos textos que foram codificados durante o primeiro estágio do processo de mudança (codificação), apresentou maior associação, representada pelo maior nível de institucionalização, no grupo de indivíduos em que o discurso predominante era o econômico. Para os indivíduos que apresentaram tendência ao discurso social, observou-se um fraco nível de adesão aos conceitos de contabilidade gerencial, com associação com nível de institucionalização fraco.

Na sua conclusão, Reis (2008, p.162) afirma que um dos fatores que podem provocar baixa aderência, de uma parcela dos gestores, ao modelo de controladoria é a falta de coerência entre os discursos. O discurso inserido nos textos do processo de mudança conceitual e o discurso ao qual o indivíduo possui adesão em virtude de fatores culturais e da forma individual de se visualizar a realidade não são compatíveis. Essa falta de coerência pode emergir em virtude da existência de mais de um discurso no interior da organização, que, de forma consciente ou inconsciente, promove uma competição em relação a princípios, normas e valores.

Desta forma, Reis (2008) considera que o discurso inserido em um processo de mudança conceitual deve ser estruturado de acordo com as características e com o repertório de crenças de seu público-alvo. Esse processo irá facilitar a legitimação, por parte dos receptores, dos emissores da mensagem, possibilitando uma união coerente entre o exercício da linguagem e a prática operacional, permitindo a transformação do campo institucional para o campo de ação de forma eficaz.

Em outro estudo, Nor-Aziah e Scapens (2007) estudam uma empresa estatal da Malásia que passava por um processo de grande mudança organizacional. Sob pressão do governo, em um primeiro momento, esta empresa teve de se tornar uma empresa comercial, depois passou por um processo de corporatização e, mais recentemente, foi privatizada. O foco principal do estudo foi o período de corporatização.

Scapens (2006), analisando o trabalho de Nor-Aziah e Scapens, destaca que o maior problema no processo de corporatização foi a introdução de um novo sistema contábil, incluindo sistemas de controle orçamentário; o principal ingrediente era a falta de confiança dos gestores operacionais, que quase não confiavam nos contadores. Em um momento anterior,

quando a organização era um departamento do governo, não havia um papel significativo para os contadores. No entanto, quando se tornou uma empresa comercial, tornou-se necessário produzir demonstrações financeiras, assim um novo quadro de contadores foi empregado, porém, na sua grande maioria, estes contadores eram recém-graduados com pouca experiência comercial.

Como resultado deste cenário, os contadores possuíam um *status* relativamente baixo na organização, não sendo percebidos como especialistas financeiros – pelo contrário, eram vistos como intrusos desnecessários nas operações diárias de negócio. Adicionalmente, na configuração do novo sistema para produzir demonstrações financeiras durante o processo de comercialização, os contadores deliberadamente se distanciaram das operações diárias do negócio, na medida em que não confiavam nos gestores operacionais para o fornecimento de informações confiáveis. Consequentemente, o novo sistema de contabilidade financeira estava bastante separado da operação do negócio.

Nor-Aziah e Scapens (2007) destacam que o novo sistema contábil (e o controle orçamentário) tinha o objetivo de melhorar o foco nos custos dos gerentes responsáveis pelo fornecimento de serviços públicos. Mas, ao procurar promover um comportamento com orientação financeira, os controles contábeis reduziram a autonomia dos gerentes operacionais passando a impressão de que estes gerentes não eram confiáveis. Os gerentes, por sua vez, passaram a não confiar nos contadores ou nos sistemas de orçamentos que estes últimos estavam propondo.

Nor-Aziah e Scapens (2007) explicam que o relacionamento entre confiança e controle tem sido reconhecido por diversos autores. Alguns autores argumentam que a confiança e o controle estão entrelaçados. A confiança pode facilitar a implementação de mecanismos de controle e o uso de controles não necessariamente enfraquece a confiança. No entanto, sugere-se que os controles formais, como os sistemas contábeis e de orçamento, podem apresentar uma grande tendência a deteriorar as relações de confiança, se comparados a formas sociais de controle. Em geral, o uso de controles formais pode reduzir tanto a autonomia como o estresse, mas ao mesmo tempo aumenta a suspeita dos atores de que estão sendo controlados. O uso mecânico da contabilidade, como uma forma de controle hierárquico, pode deteriorar as relações de confiança interpessoal. No caso, os contadores e os gerentes operacionais

precisavam trabalhar em conjunto, estreitamente ligados, caso quisessem adequar as demandas simultâneas por melhora nos níveis de serviço e melhores controles de custo.

Nor-Aziah e Scapens (2007) mostram que as diferenças entre as instituições existentes e os novos sistemas de contabilidade contribuem para explicar as diferentes respostas para os dois objetivos do projeto de modernização pelo qual a empresa governamental foco de estudo estava passando. Por um lado, o primeiro objetivo, relacionado ao desempenho do serviço, era compatível com as instituições anteriores orientadas para a prestação de serviço, sendo, desta forma, aceito como legítimo. Por outro lado, o segundo objetivo, o de redução de custo e melhor prestação de contas, não era compatível com as instituições existentes, passando a ser objeto de resistência.

Era cognitivamente difícil para os gerentes operacionais, tanto em função das normas de serviços existentes anteriormente como pelo seu baixo conhecimento financeiro, aceitar as novas regras contábeis da forma que se pretendia. Em função da falta de aceitação e de resistência ao uso do orçamento como meio para melhorar a eficiência financeira da prestação de serviço, as rotinas anteriores, orientadas à prestação de serviço foram mantidas. Adicionalmente, Nor-Aziah e Scapens (2007) apontam que existiram outros problemas que impediram os contadores de se tornarem direcionadores de mudança nas normas institucionais e nas formas de trabalhar. Deficiências no que diz respeito à senioridade, experiência, idade e *background* educacional entre os dois grupos de profissionais (contadores e gerentes operacionais) colocaram dificuldades reais na construção de um entendimento comum a respeito da necessidade de controlar os custos operacionais.

Era interesse dos gerentes operacionais preservar as práticas existentes. Os novos procedimentos orçamentários tinham o potencial de atribuir aos contadores um poder significativo sobre recursos financeiros. Desta forma, com a ausência de confiança tanto no sistema de orçamento como nos contadores que são os pontos de acesso ao sistema, não era do interesse dos gerentes operacionais cooperar tanto com o sistema de orçamento como com os contadores. Caso os contadores tivessem sido capazes de demonstrar sua confiança nos gerentes operacionais, provavelmente o trabalho em conjunto entre contadores e gerentes operacionais teria sido possível para balancear as demandas contraditórias por melhorias na prestação de serviços e redução de custos. Mas, como os contadores eram percebidos como

outsiders com pouco conhecimento operacional e geralmente jovens e sem experiência, eles falharam em construir a confiança necessária.

Para Nor-Aziah e Scapens (2007), os objetivos buscados com a introdução de orçamentos na empresa governamental (como, por exemplo, implementar uma maior conscientização sobre os custos dentro da operação) não se materializaram dado que a implementação de um novo sistema orçamentário criou resistência em função da falta de confiança e das relações de poder entre os contadores e os gerentes operacionais. Outra barreira, como as diferenças de senioridade e competência entre os dois grupos, também contribuíram para a falha do novo sistema orçamentário em conseguir uma mudança organizacional efetiva. As funções operacionais e de contabilidade permaneceram amplamente separadas, os orçamentos continuaram a funcionar como mecanismos para autorização de gastos, e o papel dos contadores se transformou no papel de guarda-livros.

Não era o objetivo inicial da empresa deixar os contadores e o orçamento em um papel secundário. Nor-Aziah e Scapens (2007) explicam que se trata de resultados não intencionais que aparecem a partir da forma pela qual os orçamentos são preparados e usados ao longo do tempo. Foi a interação entre os dois grupos funcionais (contadores e gerentes operacionais) que levou o orçamento a ser usado de forma cerimonial e a apresentar consequências disfuncionais. Os contadores e os gerentes operacionais constituíam grupos poderosos que precisavam interagir de alguma maneira, porém, durante as interações, ficou claro que os significados que ambos atribuíam ao trabalho, seus valores e normas eram incompatíveis e, em decorrência, havia uma falta de linguagem comum para promover a comunicação efetiva. Assim, para entender as tensões nas interações no ambiente de trabalho entre os contadores e os gerentes operacionais, e para entender como o orçamento veio a se tornar *loosely coupled* (usado para manter a legitimidade externa, mas não aproveitado no processo de tomada de decisão diário) dentro da empresa, é necessário considerar temas como confiança, resistência e poder.

Em seu estudo, focado no processo de mudança decorrente da aquisição de uma empresa governamental italiana, a NP (*Nuovo Pignone*), pela gigante multinacional GE, Busco, Riccaboni e Scapens (2006) destacam que as histórias e a retórica, que contribuíram para a criação do mito da forma e estilo de trabalho da GE, tinham um poderoso impacto no estabelecimento dos contornos do significado do processo de mudança para as pessoas da NP.

Os pesquisadores reportam que a reação dos trabalhadores aos valores da GE foi bastante racional. As entrevistas com os empregados do chão de fábrica, além de servir para catalogar uma variedade de reclamações a respeito de temas específicos, revelaram claramente o quanto representava para eles ser parte de uma companhia mundialmente conhecida. Assim, após terem criado uma ansiedade natural pela sobrevivência, foram as comunicações massivas e os treinamentos que contribuíram para promover um senso de segurança.

A GE é reconhecida pela sua orientação financeira, pela sua gestão direcionada por números, que enfatiza tanto a integridade como a geração de caixa. Contudo, a NP tinha um escasso histórico de gestão financeira. No passado, a NP tinha uma abordagem governamental típica sobre sua gestão, com pouca atenção para a geração de caixa e gerenciamento por dados financeiros. Desta forma, esta mudança pode ser considerada como uma mudança revolucionária (SCAPENS, 2006).

Busco, Riccaboni e Scapens (2006) colocam que com o propósito duplo de (i) entender como os Sistemas de Contabilidade Gerencial (SCG) são envolvidos em um processo de mudança de cultura organizacional, e (ii) como estes SCG podem ser usados pelos indivíduos para identificar soluções confiáveis em situações críticas, foi usada uma série de argumentos que conceituam o conhecimento e o aprendizado como fenômenos culturais e sociais que envolvem tanto elementos cognitivos como comportamentais. Estes pesquisadores lançam mão de uma literatura que enfatiza que os processos de (des)aprendizado não podem ser tomados somente como processos existentes na mente dos indivíduos. Ao invés disto, estes processos devem ser situados nos contextos históricos, relacionais e culturais nos quais surgiram, sendo materializados através de uma grande variedade de formas socialmente construídas (como os SCG).

Desta forma, o conhecimento é mantido tanto na memória como dentro de padrões repetidos de comportamento sendo desenvolvido tanto através da participação em práticas como através da reflexão sobre as práticas, ao invés de ser simplesmente o resultado do pensamento individual feito por indivíduos autônomos. Assim, enfatiza-se, no trabalho de Busco, Riccaboni e Scapens (2006), a importância do entendimento do papel das práticas e da compreensão dentro do processo de (des)aprendizado. Isto porque ambas, entendimento e compreensão, precedem o conhecimento tanto lógica como cronologicamente, na medida em que o conhecimento é a versão institucionalizada da compreensão.

Segundo Busco, Riccaboni e Scapens (2006), no caso da NP, o objeto de confiança era o novo estilo da GE. Naquele contexto, a alta gerência da GE, simultaneamente à quebra da cultura existente, implementou diversos instrumentos, projetos e iniciativas que contribuíam para lidar com a nova realidade de negócio, e materializou certo grau de confiança a respeito da mudança proposta. A esse respeito pode ser dito que a linguagem da contabilidade e da mensuração apoiou os funcionários da NP no entendimento da nova organização e instruiu processos de reflexão crítica nas suas experiências. Desta forma, dentro da NP, o SCG contribuiu para a criação de confiança na mudança, na medida em que contribuiu tanto para a confiabilidade percebida sobre o estilo GE como sobre as novas soluções que ele oferecia.

Conforme comenta Scapens (2006), um dos fatos que foram particularmente importantes na habilitação dos gerentes da NP para fazer frente às demandas do estilo GE de gestão foi a introdução do Six Sigma, entendido como um programa de melhora da qualidade. Embora administrativamente a NP fosse uma organização bastante burocrática, em termos de engenharia dos seus produtos e serviços, era reconhecida como sendo de elite. Um dos elementos essenciais do programa Six Sigma é que todos os projetos de melhoria de qualidade devem ser expressos em termos quantitativos e suas consequências financeiras avaliadas. Assim, os resultados dos projetos podem ser monitorados e avaliados para demonstrar tanto a melhora na qualidade como os ganhos financeiros deles resultantes. Desta forma, o Six Sigma trouxe as técnicas de mensuração financeira e de orientação financeira para a NP. Embora estes fatores sejam novos para a organização, eles foram expressos em termos que todos entendiam (em termos de qualidade). O Six Sigma conectou as mudanças que aconteciam na NP com as formas de pensar e fazer existentes (as instituições existentes).

O ponto inicial para a perspectiva interpretativa de Busco, Riccaboni e Scapens (2006) é o reconhecimento de que, para que o processo reflexivo e consciente seja colocado em prática, alguma coisa em uso na prática atual deve se tornar em desuso. Nessas situações, a reflexão demanda a separação (distância para ser criada) entre a compreensão e o objeto de conhecimento. Dentro da NP, a aquisição pela GE levou ao questionamento do conhecimento existente, de tal forma que o que antes não era problemático e tido como certo foi revisto na medida em que foi trazido para a superfície. Neste contexto particular, os mecanismos, a linguagem e os profissionais da contabilidade deram suporte aos processos no entendimento das consequências financeiras das suas decisões. Embora a contabilidade e a confiança sejam

mutuamente dependentes, de tal forma que as práticas de contabilidade podem ser interpretadas como fontes de confiança, as formas de confiança pessoal e nos sistemas são envolvidas na introdução e constituição do SCG como um objeto de confiança socialmente construído.

Busco, Riccaboni e Scapens (2006) reafirmam o entrelaçamento entre o SCG e os sentimentos de confiança na mudança. Isto durante o processo de (des)aprendizado e mudança cultural organizacional. Estes pesquisadores argumentam que a complexidade e a incerteza nas organizações contemporâneas demandam que os participantes confiem diariamente em uma ampla rede de sistemas abstratos a respeito dos quais eles mesmos possuem pouco ou nenhum conhecimento técnico. No entanto, dado que os contatos com estes sistemas especializados frequentemente ocorrem na forma de interações com indivíduos especializados, a confiança nos sistemas especializados é mutuamente dependente da confiabilidade dos pontos de acesso ou interface dos sistemas.

Na NP, as interações pessoais dos profissionais da área financeira, a competência dos contatos financeiros nos times de implementação do projeto de qualidade total (Six Sigma), assim como o suporte dos diretores financeiros na tradução dos problemas operacionais em termos financeiros, em seu conjunto, ajudaram a humanizar e reintroduzir o jargão familiar (do estilo GE) nas relações interpessoais. Quando os atores organizacionais participam da prática, é muito difícil diferenciar a confiança depositada nas pessoas que representam os sistemas especializados (a confiança pessoal) daquela confiança depositada nos mecanismos institucionais (confiança no sistema). Por estes motivos, e dado que a confiança nos sistemas especializados específicos é modelada tanto pela participação em experiências como através da reflexão sobre essas experiências nos pontos de acesso, os papéis financeiros desempenhados constituem importantes pontos de encontro onde a (des)confiança na mudança pode ser criada e mantida através de práticas.

Quando a contabilidade está incrustada na base lógica da confiança (p.ex. nas normas de comportamento e nas formas de pensar aceitas), que sustenta as rotinas organizacionais, é provável que seja empregada para confrontar distúrbios no ambiente ou crises organizacionais e para reconstituir as condições anteriores de segurança. Nessas situações, pode-se dizer que existe confiança para a contabilidade (p.ex. aceitação da contabilidade), de forma que a contabilidade e os contadores são bem vindos na busca por soluções para as crises. Por outro

lado, quando o SCG é usado para medidas *ad hoc*, deslocado de qualquer lógica de confiança, é provável que o SCG seja marginalizado e pode mesmo ser foco de conflito, caso seja usado em uma crise.

Busco, Riccaboni e Scapens (2006) sugerem que, especialmente quando ocorrem episódios de desconformidade, os sistemas organizacionais como a contabilidade gerencial representam uma fonte potencial de confiança na medida em que estes sistemas oferecem a oportunidade de revisar as formas existentes de pensamento, tanto diretamente, em termos de encontros pessoais, como indiretamente, através de sistemas abstratos. No entanto, os pesquisadores argumentam que a contabilidade e a confiança são mutuamente dependentes dentro do contexto organizacional. Enquanto as práticas contábeis podem ser interpretadas como fontes de confiança, formas de confiança pessoal e confiança no sistema estão envolvidas na constituição do SCG como um objeto socialmente construído que, em última instância, precisa ser de confiança caso venha a ser usado em situações de crise.

Scapens (2006) afirma que, enquanto existia uma falta de confiança nos contadores, no estudo da Malásia de Nor-Aziah e Scapens, no caso da NP a confiança nos contadores emergiu, passando a ser vistos como especialistas do sistema. Dentro da NP os gestores e outros atores da companhia reconheceram que a contabilidade é uma característica que está impregnada dentro da GE, e, mais especificamente, perceberam a contabilidade como algo que as modernas organizações fazem. Enquanto no caso da Malásia existiu uma falta de confiança nos contadores e isto levou a uma resistência aos novos sistemas contábeis, no caso da NP foi a construção da confiança que facilitou o processo de mudança e a introdução de novos sistemas de contabilidade. Desta forma, a confiança na contabilidade e nos contadores parece ser importante para modelar as práticas de contabilidade gerencial e, conseqüentemente, a confiança é um tema que deve ser explorado no estudo de mudança na contabilidade gerencial.

Siti-Nabiha e Scapens (2005) relatam no seu estudo que o processo de mudança na contabilidade teve início quando a empresa controladora impôs um novo sistema de performance em todas as suas subsidiárias, incluindo a empresa foco de estudo dos pesquisadores, a Eagle. Embora muitos na empresa estivessem inicialmente preocupados e apreensivos com a natureza e os efeitos das novas regras associadas ao sistema de mensuração de performance, todos a implementaram, uma vez que se tratava de uma diretiva da empresa.

No entanto, a forma pela qual foi implementada e finalmente rotinizada foi largamente cerimonial e modelada pelas normas e valores existentes dentro da empresa.

O estudo estava focado na divisão responsável pela produção e transmissão de gás natural. A divisão estudada era bastante rentável e uma geradora de caixa considerável, na medida em que detinha o monopólio em um mercado em expansão. Sua maior limitação era a capacidade de transmissão dos gasodutos, conseqüentemente os três maiores objetivos eram a segurança, a confiabilidade e a eficiência, com a eficiência, especialmente em termos de custos, representando um objetivo pouco observado. A empresa produzia orçamentos e reportes financeiros, porém estes desempenhavam um papel menor no controle de gestão, que estava focado na maximização da capacidade usada.

Na Eagle, as instituições anteriores, ou as pressuposições assumidas tidas como certas, eram expressas em termos que seguiam direcionamento da produção, sendo codificadas nas regras e rotinas existentes. Como resultado, a contabilidade era vista como um instrumento para assegurar os meios de produção, ao invés de ser vista como um mecanismo para alcançar controle financeiro. As regras e rotinas contábeis eram estabelecidas de forma a possibilitar aos gestores a busca de dois objetivos entrelaçados: confiabilidade e segurança. Quando o novo método de mensuração de desempenho foi imposto pela companhia controladora gerou-se incerteza e apreensão porque suas suposições básicas não estavam alinhadas com as instituições existentes.

No entanto, embora novas regras tivessem sido estabelecidas para implementar o novo método, estas regras foram desconectadas das atividades operacionais, produzindo e subsequentemente, através do uso repetido ao longo do tempo, reproduzindo rotinas permitindo que o novo método fosse encaixado dentro das instituições existentes. Como colocam Siti-Nabiha e Scapens (2005), o novo método de avaliação de desempenho foi institucionalizado cerimonialmente. Embora novas regras tenham sido estabelecidas, elas foram desconectadas das atividades produtivas dos negócios, subvertendo, por este motivo, as intenções proclamadas do novo método de mensuração de desempenho como, por exemplo, fornecer às operações da Eagle uma orientação mais estratégica buscando a maximização de valor.

Para Siti-Nabiha e Scapens (2005), a resistência ao novo método, e especialmente aos novos indicadores de performance que ele trazia, embora passiva e oculta por uma fachada de conformidade, pode ser atribuída como sendo deliberada e, desta forma, a desconexão foi uma resposta intencional dos gestores operacionais. Não obstante, seria equivocado argumentar que esta desconexão tenha sido uma resposta organizacional. Os tomadores chave de decisão na Eagle (como os gestores sênior na matriz – especialmente os gestores financeiros sênior) argumentaram que o novo método era necessário para assegurar que todos os gestores entendessem as implicações financeiras das suas decisões. A intenção destes gestores era incorporar o novo método nas atividades operacionais do negócio. Foram os gerentes operacionais que desconectaram o método das suas atividades diárias.

A interdependência entre a legitimidade e a eficiência é claramente uma questão a ser observada na Eagle. Enquanto questões de legitimidade podem ser importantes na decisão da matriz em impor o novo modelo nas suas subsidiárias, questões de eficiência não podem ser ignoradas. No entanto, à medida que a matriz não questionava explicitamente o uso cerimonial do novo modelo na Eagle, pode-se levantar a suspeita de que as questões de legitimação eram mais importantes para a matriz do que as questões de eficiência.

Siti-Nabiha e Scapens (2005) descrevem que os gestores sênior da Eagle, especialmente os gestores financeiros sênior argumentavam que o novo método era necessário para trazer uma orientação mais financeira para as operações do negócio. Desta forma, os gestores viam a implementação de novos indicadores de desempenho (KPI) como meio para melhorar a eficiência do negócio. Para estes gestores financeiros, a implementação do novo método era uma questão de eficiência econômica, ao invés de ser primordialmente uma questão que asseguraria a legitimidade. Mas, para os gestores operacionais, a questão primordial era estar em conformidade com as diretivas da controladora. Assim, neste caso, a implementação de um novo método de mensuração de desempenho envolvia tanto temas de legitimação como de eficiência. A desconexão, portanto, não é por si só uma resposta organizacional a pressões institucionais externas. Ao invés disto, é o resultado do trabalho de complexos processos internos de resistência à mudança – neste caso, uma mudança que questiona as instituições existentes dentro da organização.

Scapens (2006) observa que, embora o caso da Eagle possa ser configurado como um caso de estabilidade e resistência à mudança – com o sistema imposto sendo implementado de forma

cerimonial e não tendo impacto no processo de gestão ou pensamento dos gestores, no entanto, ao longo dos três a quatro anos seguintes, algumas ideias do novo sistema de mensuração de desempenho começaram a ser usadas na divisão, mas não da forma que a matriz pretendia. Os gestores da Eagle desenvolveram seus próprios KPI que eram usados para seus próprios propósitos, dando suporte para sua própria visão de desempenho da empresa. Eles adaptaram, desta forma, o sistema de mensuração de performance para alcançar os objetivos que eles tinham para a organização. Assim, apesar da aparente estabilidade e resistência ao novo sistema imposto pela controladora, ocorreu uma mudança, todavia não uma mudança esperada pelos responsáveis pelo novo sistema. Desta forma, pode-se concluir que ocorreu tanto estabilidade como mudança.

Siti-Nabiha e Scapens (2005), comentando o trabalho de Busco, Riccaboni e Scapens, afirmam que, em termos do construto da teoria institucional, na empresa italiana foco do estudo destes últimos, as pressuposições inquestionáveis que estavam codificadas nas regras e rotinas existentes foram questionadas. Este questionamento no nível institucional foi bastante perturbador para os membros da organização, na medida em que as certezas do passado foram retiradas e novas instituições foram criadas. Os novos sistemas contábeis se tornaram os meios pelos quais se fez frente ao processo de mudança institucional. Na Eagle, no entanto, o novo sistema de contabilidade foi concebido como uma maneira de promover a mudança na forma de pensar – mais precisamente para instigar uma melhor percepção dos aspectos financeiros. Porém, no caso da Eagle, como não houve um questionamento das instituições existentes, estes novos sistemas contábeis foram interpretados em termos das normas e valores existentes dos membros da organização.

No caso da Eagle pode-se argumentar que existe tanto uma mudança progressiva como regressiva. A implementação dos KPI do novo método teve resistência por parte dos gestores operacionais e sua implementação cerimonial foi desconectar os KPI das atividades diárias dos gestores operacionais. No entanto, em vista das incertezas que cercavam os novos KPI e as preocupações sobre seu uso para avaliação de performance, os gestores começaram a formular informalmente um conjunto alternativo de KPI para avaliação de performance. Este conjunto alternativo de KPI foi subsequentemente incorporado no novo sistema de mensuração de desempenho. Na medida em que os objetivos da Eagle sejam objeto de atenção, a introdução dos novos KPI pode ser entendida como uma mudança contábil progressiva, ou seja, pode ser entendida como uma mudança instrumental que contribuiu para

rotinizar o uso dos KPI, para assegurar a confiabilidade, dado que foram produzidos pelos próprios gestores operacionais e inseridos nas normas e valores existentes (como as instituições) dentro da Eagle.

Siti-Nabiha e Scapens (2005) apontam que um fator interessante da resistência à mudança que foi encontrado na Eagle foi o fato de esta mudança nunca ter se tornado explícita. As críticas aos novos KPI não foram expressas nas arenas formais, ao invés disto as críticas foram passadas informalmente através da companhia. Apesar disto, os gestores sênior dentro da Eagle estavam bastante conscientes da existência das críticas e fizeram seu melhor para acalmar os temores que surgiram.

A introdução dos novos métodos de mensuração de desempenho pode ter sido revolucionária, uma vez que sua orientação financeira básica questionava as formas de pensar da Eagle. Neste contexto, a mudança revolucionária não é necessariamente a introdução de técnicas inovadoras, ao invés disto a mudança revolucionária está relacionada ao impacto do novo sistema nas instituições existentes. Neste sentido, a mudança na Eagle foi evolucionária, e mesmo com a resistência, uma mudança contábil aconteceu.

Em seu caso, Yazdifar *et al.* (2008) descrevem o processo de mudança pelo qual a Omega passou quando da sua aquisição pela CC junto a sua antiga controladora, a WW. Os pesquisadores comentam que a WW exercia pressão na Omega para que esta adotasse os sistemas do grupo, incluindo o sistema de controle gerencial, que era demasiado inadequado para a Omega, mas adequado para a WW. A adoção do sistema de contabilidade gerencial pela Omega era mais cerimonial do que real. As pessoas estavam insatisfeitas com os sistemas desde o início. Era claro que os sistemas eram obrigatórios, com componentes internos independentes que não respondiam com agilidade e que não eram apropriados para a tomada de decisão interna. As pessoas confiavam na sua experiência e expertise tácita para tomar decisões ao invés de na informação produzida pelos sistemas de controle gerencial.

Os gestores da CC uma vez que entenderam os valores e as normas que prevaleciam na Omega, procurando quebrar os significados e tradições fortemente sustentadas (como, por exemplo, a ausência de uma cultura de mensuração e prestação de contas de performance), começaram uma intensa mudança. Particularmente, a CC levou o programa de mudança mobilizando o poder sobre os significados e percepções usando reuniões com o staff e sessões

de discussão para convencer o staff de que as coisas não estavam certas e que a mudança era necessária caso a companhia quisesse sobreviver. No entanto, a ênfase era em destacar as vantagens dos sistemas da CC em detrimento de outras alternativas. Ao fazer isto, a CC começou a justificar a necessidade por mudança e a treinar o staff para melhor usar os novos sistemas e completar suas atribuições.

Yazdifar *et al.* (2008) relatam que os diretores da CC realizaram diversas reuniões formais e informais para discutir as razões para a mudança e os motivos pelo quais os antigos sistemas não eram os mais adequados. Os diretores defendiam que era preciso levar os funcionários a questionar as pressuposições tidas com inquestionáveis. A utilidade dos sistemas da CC em comparação com os sistemas anteriores, os conceitos de tempo padrão e contribuição, a importância da cultura de prestação de contas e mensuração de desempenho junto com o uso dos sistemas de informação de gestão e os sistemas de controle gerencial descentralizado foram demonstrados para o staff, sendo explicada a necessidade para a mudança. Este movimento foi muito importante para que a CC pudesse ajudar o staff a trabalhar durante o processo de aquisição, a abandonar suas antigas formas de pensamento e a adotar as novas formas, tudo isto contribuindo para que a CC ganhasse o comprometimento do staff.

Quanto o staff era informado sobre os planos e decisões (os porquês), e quando eram treinados a cumprir suas atribuições (o como), a cultura organizacional se tornou disposta a adotar novos sistemas. Consequentemente, o método adotado pela CC fomentou o uso do novo sistema (i) garantindo que os empregados estivessem capacitados para os novos sistemas em uso (por exemplo, com treinamento); (ii) fornecendo incentivos para seu uso e desincentivos para quem não os usasse (por exemplo, criando demandas por relatórios e resultados); e (iii) removendo obstáculos para seu uso (por exemplo, adotando estilos autocráticos).

Yazdifar *et al.* (2008) colocam que a CC trabalhou no aspecto cultural da mudança na Omega, de tal forma que, quando as novas regras e sistemas fossem introduzidos, os valores e instituições existentes na empresa já estivessem em processo de mudança de uma forma que fosse compatível com as suposições básicas do estilo e prestação de contas da CC. Ainda, a justificativa anterior à implementação minimizou o conflito em virtude de interesses comuns ao invés de conflitantes. Adicionalmente, a percepção positiva sobre o valor dos novos sistemas se tornou uma propriedade geradora de ação que facilitou não somente a adoção

inicial da prática, mas também sua persistência e estabilidade ao longo do tempo. Como resultado, uma mudança revolucionária foi percebida com tranquilidade.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008, p.56) apontam que, quando uma mudança intencional é iniciada, esta é orientada por um conjunto de princípios que estão na mente dos condutores das mudanças. A meta dos atores é institucionalizar esses princípios, por meio da implantação efetiva de novas rotinas e regras dentro da organização. No estudo de caso destes pesquisadores, os atores que iniciaram o processo de mudanças foram a diretoria colegiada do Banco e o time de projeto designado para a criação da área de controladoria. Os princípios idealizados foram: (i) otimização do desempenho econômico da organização; (ii) melhorar o desempenho operacional e econômico dos gestores; (iii) aperfeiçoar o processo de avaliação de desempenho dos gestores e a prestação de contas (*accountability*); e (iv) assegurar o controle organizacional.

Na conclusão de seu trabalho, Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) revisam as etapas de institucionalização do modelo de Burns e Scapens (2000), a codificação, a incorporação, a reprodução e a institucionalização. A análise do processo de codificação evidenciou que os princípios institucionais idealizados da organização foram intencionalmente especificados em regras e rotinas. O sistema de contabilidade gerencial do Banco foi detalhado analiticamente em um conjunto de rotinas, incorporando uma nova base de conceitos de mensuração e um novo conjunto de indicadores de desempenho.

Os resultados do estudo de Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) indicam que o processo de incorporação das novas regras e rotinas codificadas pelos gestores se desenvolveu de forma efetiva por meio das ações de treinamento promovidas pela área de controladoria do Banco, baseadas nos conceitos e indicadores do novo sistema de contabilidade gerencial. O estudo revela, também, que a nova instituição de contabilidade gerencial passou a oferecer maior reconhecimento social e a proporcionar uma maior integração dos gestores no grupo social, facilitando o processo de incorporação dos novos conceitos e valores.

Na análise do terceiro processo do modelo de Burns e Scapens (a reprodução), Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) indicam que houve um comportamento repetitivo no que diz respeito às novas rotinas da contabilidade gerencial. Os resultados do estudo revelaram que, de forma geral, o sistema de contabilidade gerencial do Banco passou a materializar formas de pensar e

de agir comuns ao grupo, e estas formas foram incorporadas, passando a ser reproduzidas pelos gestores comerciais ao longo do tempo. Os dados do estudo demonstraram que os gestores comerciais tomam decisões baseados nos indicadores de desempenho do novo sistema e que esse sistema tornou-se o principal instrumento de suporte informacional à governança corporativa do Banco.

A análise do quarto processo (a institucionalização), segundo Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008), demonstrou a ocorrência efetiva da institucionalização do novo sistema de contabilidade gerencial. O antigo sistema foi completamente desativado, evitando-se repetição dos antigos hábitos e facilitando a construção de novos hábitos desejados. O estudo revelou que a contabilidade gerencial foi materializada por meio de artefatos concretos do Banco, envolvendo sistemas de informação corporativos (sistemas de simulação de resultados, orçamento e mensuração de resultados). Essas rotinas correspondem a hábitos formalizados que incorporaram os comportamentos desejados e os novos procedimentos guiados por regras, especialmente na avaliação de desempenho dos gestores do Banco, das unidades organizacionais, dos produtos e dos clientes. Outros artefatos e símbolos que deram forma concreta à contabilidade gerencial da instituição foram os manuais de procedimentos, as reuniões de planejamento e as reuniões de avaliação de desempenho.

2.1.2.1 Os elementos da resistência – modelo latente

Com base no levantamento teórico são resumidas, no Quadro 1, as principais contribuições para o entendimento da resistência ou adoção dos processos de institucionalização, tomando-se como base a especificação de Burns e Scapens (2000) no que diz respeito aos três elementos que compõem a resistência à mudança.

Quadro 1 - Resumo dos elementos de resistência ou adoção verificados na bibliografia com base nos elementos apontados por Burns e Scapens (2000)

Pesquisadores	Resistência ou Adoção... <ul style="list-style-type: none"> • ... formal e aberta devido a conflito ou alinhamento de interesses. • ... devido à falta ou existência de capacidade (conhecimento e experiência). • ... por apego ou desapego às formas de pensar e agir, incorporadas nas rotinas e instituições existentes. 	Resistência / Adoção
Burns e Scapens (2000) - Ferac	<ul style="list-style-type: none"> - Inserção de processos e acordos informais de aceitação mútua entre os atores interessados (contabilidade gerencial e gestores operacionais). - Gestores operacionais e de produção com alto grau de instrução financeira. - A informação financeira tinha prioridade na atenção dos gerentes. - Todos os gestores explicavam suas atividades em termos contábeis. 	Adoção
Burns e Scapens (2000) - Omega	<ul style="list-style-type: none"> - Entendimento diferenciado acerca do negócio entre os gestores operacionais e os contadores. - Gestores operacionais esperavam que o novo método de controle de custo ajudasse a controlar o processo produtivo em termos de produção e não contábeis, como aconteceu. - As novas regras e rotinas representavam a codificação dos pressupostos dos contadores. - Controle expresso em termos de produção. 	Resistência
Ribeiro e Scapens (2006)	<ul style="list-style-type: none"> - Discordância entre membros da alta diretoria sobre a apresentação de informações de orientação financeira para a área de produção. - Distribuição desigual de recursos e tecnologias. - Ausência de uma infraestrutura confiável de TI facilitou as estratégias de resistência do diretor de produção. - Os novos SCG eram complexos e os relatórios que eles forneciam eram produzidos fora do tempo previsto. - Proximidade da diretoria resistente à mudança da família que detinha o controle da companhia. 	Resistência
Reis (2008)	<ul style="list-style-type: none"> - A forma pela qual são apresentados os argumentos de mudança pode determinar o sucesso ou fracasso de determinado processo de mudança. - Priorização de um único discurso, dentre dois dominantes, durante o processo de codificação. - Discurso racional econômico em conflito com fatores qualitativos de natureza social. 	Adoção
Nor-Aziah e Scapens (2007)	<ul style="list-style-type: none"> - Suspeita dos atores (gerentes operacionais) de que estão sendo controlados. - Poder significativo sobre recursos financeiros aos contadores com a implementação do controle orçamentário. - Controles formais, como os sistemas contábeis e de orçamento, podem apresentar uma grande tendência a deteriorar as relações de confiança. - Falta de trabalho em conjunto para atender as demandas. - Deficiências no que diz respeito à senioridade, experiência, idade e <i>background</i> educacional entre os dois grupos de profissionais (contadores e gerentes operacionais). - Contadores eram percebidos como <i>outsiders</i>. - Falta de linguagem comum para promover a comunicação efetiva. - Rotinas anteriores, orientadas à prestação de serviço foram mantidas. 	Resistência
Busco, Riccaboni e Scapens (2006)	<ul style="list-style-type: none"> - Constituição do SCG como um objeto de confiança socialmente construído. - Comunicações massivas e treinamentos que contribuíram para promover um senso de segurança. - Implementação de diversos instrumentos, projetos e iniciativas que contribuíam para lidar com a nova realidade de negócio. - A complexidade e a incerteza nas organizações demandam que os atores confiem diariamente em uma ampla rede de sistemas abstratos a respeito dos quais eles mesmos possuem pouco ou nenhum conhecimento técnico. - Confiabilidade dos pontos de acesso ou interface dos sistemas. - Profissionais da área financeira interagindo pessoalmente com os outros profissionais. - Profissionais da área financeira contribuindo positivamente nos times de implementação de qualidade total. - Diretores financeiros traduzindo os problemas operacionais em termos financeiros. - Peso da fama da empresa compradora (GE) influenciando positivamente a mudança. - Para que o processo reflexivo e consciente seja colocado em prática, alguma coisa em uso na prática atual deve se tornar em desuso. 	Adoção

Pesquisadores	Resistência ou Adoção... <ul style="list-style-type: none"> • ... formal e aberta devido a conflito ou alinhamento de interesses. • ... devido à falta ou existência de capacidade (conhecimento e experiência). • ... por apego ou desapego às formas de pensar e agir, incorporadas nas rotinas e instituições existentes. 	Resistência / Adoção
Siti-Nabiha e Scapens (2005)	<ul style="list-style-type: none"> - Gestores da matriz e os gerentes operacionais da Eagle com focos diferentes. - A matriz impôs o novo método na Eagle e nas suas outras subsidiárias como parte de um processo de construção de imagem (ceremonial). - O novo método oferecia os meios para melhorar a eficiência econômica e financeira dos seus negócios. - Interdependência entre a legitimidade e a eficiência. - Gestores começaram, de forma paralela, a elaborar um conjunto alternativo de KPIs para avaliação de performance. - Contabilidade era vista como um instrumento para assegurar os meios de produção. - Caso a Eagle mudasse com cada iniciativa da empresa controladora, existiria pouca estabilidade na vida organizacional. A estabilidade e a mudança são mutuamente dependentes. - Não houve um questionamento das instituições existentes. 	Resistência
Yazdifar <i>et al.</i> (2008)	<ul style="list-style-type: none"> - Reuniões com o staff e sessões de discussão para discutir com o staff porque as coisas não estavam certas e que a mudança era necessária caso a companhia quisesse sobreviver. - Justificar a necessidade por mudança e a treinar o staff para melhor usar os novos sistemas e completar suas atribuições. - Reuniões formais e informais para informar ao staff os planos e decisões e quando e como cumprir suas atribuições.. 	Adoção
Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008)	<ul style="list-style-type: none"> - A nova instituição de contabilidade gerencial passou a oferecer maior reconhecimento social dos gestores. - O sistema de contabilidade gerencial do Banco foi detalhado analiticamente em um conjunto de rotinas. - Incorporação das novas regras e rotinas por meio das ações de treinamento. - Os gestores comerciais tomam decisões baseados nos indicadores de desempenho do novo sistema e esse sistema tornou-se o principal instrumento de suporte informacional. - A contabilidade gerencial foi materializada por meio de artefatos concretos do Banco. - Novo sistema contribuindo para a avaliação de desempenho dos gestores do Banco. - Manuais de procedimentos, as reuniões de planejamento e as reuniões de avaliação de desempenho como artefatos e símbolos que deram forma concreta à contabilidade gerencial da instituição. - O antigo sistema foi completamente desativado. 	Adoção

Tomando como base as contribuições da pesquisa sobre a resistência em processos de mudança, enquadradas dentro dos três elementos de resistência apontados por Burns e Scapens (2000), define-se o modelo usado neste trabalho como latente com construto multidimensional. Desta forma, consideram-se os elementos da resistência: (i) conflito de interesses; (ii) falta de competência; e (iii) apego às formas de pensar e agir, como as dimensões do nível de institucionalização, neste caso, da institucionalização do modelo de CSC. Segundo Bisbe, Batista-Foguet e Chenhall (2007), um construto é definido como multidimensional quando faz referência às dimensões distintas, porém relacionadas que podem ser conectadas de forma simples e compreensivelmente dentro de um único conceito mais amplo. Um modelo latente considera que existe um construto multidimensional em um nível de abstração mais profundo e encoberto do que suas dimensões. As relações de causa fluem do construto para as dimensões e as dimensões são efeitos de um construto latente.

Como resultado, com uma mudança no construto latente espera-se que resulte em mudanças em todas as dimensões. A Figura 3 ilustra o modelo.

Figura 3 – Modelo latente de elementos da resistência

FONTE: Baseado no modelo latente de Bisbe, Batista-Foguet e Chenhall (2007)

Partindo do modelo ilustrado na Figura 3, procura-se neste trabalho levantar indícios da existência dessas dimensões na organização estudada e o grau ou intensidade em que se encontram, bem como apurar de que forma estas dimensões se relacionam com a institucionalização do novo modelo de Centro de Serviços Compartilhados. Neste caminho, faz-se necessário trazer insumos para o entendimento da organização foco deste estudo, ou seja, compreender de forma satisfatória o que define o segmento de atuação da organização estudada (base para as instituições existentes) e o que define um Centro de Serviços Compartilhados.

2.2 O setor hoteleiro

Wanderley (2004, p.27) destaca que a primeira medida governamental de incentivo à implementação de hotéis de que se tem notícia no Brasil foi o decreto publicado em 1907 na cidade do Rio de Janeiro. Este decreto isentava por sete anos, de todos os emolumentos e impostos municipais, os cinco primeiros grandes hotéis que se instalassem na cidade. Em seu estudo setorial, a Deloitte (2007) aponta que estimativas da Associação Brasileira da Indústria Hoteleira (ABIH) indicam que o país contava, até a data da realização daquele estudo (dezembro de 2006), com aproximadamente 22 mil estabelecimentos de hospedagem, segregados em três grandes grupos: empresas familiares (tradicionais) ou hotéis

independentes, cadeias ou redes hoteleiras nacionais e cadeias ou redes hoteleiras internacionais.

Klement (2007) afirma que a base da indústria hoteleira no Brasil era formada por hotéis de pequeno e médio porte, frequentemente de propriedade familiar. A construção desses hotéis foi financiada com o excedente de capital dos negócios principais dessas famílias, algumas vezes com a finalidade de ter um imóvel gerador de renda, mas muitas vezes com a finalidade de atender a satisfações pessoais. Este cenário começou a mudar consideravelmente com a vinda de cadeias internacionais, no início da década de 70, quando a hotelaria começou a ser desenvolvida em bases mais profissionais no Brasil.

Ainda segundo Rodrigues (2002), na década de 80 houve o surgimento do *apart-hotel* ou *flat service*, oferecendo ao mercado de construção civil a oportunidade de um negócio novo, seguro e viável. Os pequenos e médios investidores puderam participar de empreendimentos hoteleiros, com investimentos baixos e um retorno atrativo. A década de 90 trouxe perspectivas interessantes para a indústria hoteleira quer seja pelo oferecimento de linhas de crédito, principalmente por parte do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), quer seja pela estabilização econômica, promovida pelo Plano Real.

Segundo Wanderley (2004, p.29), a implementação de um *flat* envolve basicamente três categorias de profissionais. Um empreendedor imobiliário, que pretende colocar no mercado todas as unidades o mais rápido possível e que tem o seu compromisso cessado após a entrega das chaves, quando se inicia a administração do prédio por uma empresa especializada; uma empresa hoteleira, que deseja operar um hotel sem investir no imóvel; e, por fim, o comprador da unidade, ou seja, o investidor imobiliário, que deseja auferir uma boa renda. A captação de recursos de um prédio de *flats*, por se dividir em pequenos módulos (cada apartamento é um módulo de investimento), torna-se muito mais fácil do que a necessária para a construção do hotel. Com uma boa operadora de hotelaria, de nome conhecido no mercado, tal captação se torna ainda mais fácil, atraindo assim investidores imobiliários não familiarizados com o mercado brasileiro.

A indústria hoteleira trabalha em diferentes segmentos de mercado, possuindo grande diferenciação em seus produtos. Klement (2007, p.47) afirma que os produtos da hotelaria são classificados através de uma combinação de vários fatores, tais como: classe social a ser

atendida (de luxo a supereconômico), destinação (praia, montanha, negócios, etc.), tipo de Unidade Habitacional (UH), entre outros. Exemplo são os Resorts do litoral do Nordeste brasileiro, classificados como hotéis de luxo, para turismo de lazer, com unidades habitacionais normalmente em estrutura em suíte (quarto e sala). Outro exemplo crescente são os hotéis econômicos que se multiplicam nas capitais brasileiras, cujo principal segmento é o turismo de negócios e cujas unidades habitacionais possuem metragem mínima em uma composição quarto e banheiro, ou ainda o conceito de duas marcas de diferentes segmentos. Segundo Cesari (HVS, 2004), a solução encontrada para o reposicionamento de propriedades com mais de 600 UH foi servir duas marcas em segmentos econômicos diferentes com diferentes âmbitos de preços.

Canteras (HVS, 2008) comentando sobre o impacto da crise econômica de 2008 para a indústria hoteleira no Brasil afirma que o mercado das grandes capitais, encabeçado por São Paulo, é essencialmente voltado para o turismo de negócios e convenções. Esse mercado sofreu um forte impacto negativo nos primeiros cinco anos desta década com a superoferta provocada pela avalanche de *apart-hotéis*. Principalmente em São Paulo, mas também em Porto Alegre, Curitiba, Campinas, Guarulhos, Fortaleza, Brasília, entre outros destinos, as incorporadoras imobiliárias lançaram um número excessivo de *apart-hotéis*, o que fez com que a oferta de quartos superasse em muito a demanda e, conseqüentemente, a ocupação dos hotéis. Após 2005, a construção de *apart-hotéis* foi drasticamente reduzida e, em conjunto com a recuperação econômica, o mercado hoteleiro das grandes cidades iniciou um processo de recuperação.

Wanderley (2004, p.20) destaca que uma das principais diferenças entre o turismo de negócios e outros segmentos do setor turístico é o comportamento frente às mudanças de cenário econômico, mais precisamente em épocas de desaceleração da economia. Uma das grandes vantagens deste tipo de turismo é a manutenção de certa estabilidade, principalmente porque: (1) as empresas necessitam constantemente de participar de reuniões e fechar negócios; e (2) os funcionários das empresas, empresários e profissionais liberais de todas as áreas têm necessidade de participar de feiras, congressos e outros eventos para manterem seus conhecimentos atualizados e promoverem o intercâmbio comercial, além de prospectarem novos negócios nestes encontros.

2.2.1 Características do cenário hoteleiro

O ambiente de negócios na indústria hoteleira é altamente competitivo. Cada hotel na indústria enfrenta concorrência direta e indireta dos seus hotéis. O ambiente altamente competitivo induz os gerentes gerais dos hotéis a satisfazer as expectativas dos clientes de forma muito mais precisa para garantir o sucesso e a sobrevivência do negócio (MIA; PATIAR, 2001, p.111). Klement (2007, p.38) aponta que as empresas hoteleiras enquadram-se, genericamente, como lojas de serviços, tendo como principais desafios para o crescimento as seguintes situações: crescimento de custos desafiador; avanços tecnológicos importantes no que se refere à customização e contato com o cliente; e impacto considerável de novas operações na força de trabalho.

Mais precisamente, a hotelaria é um subsistema do segmento econômico do turismo e, como tal, interage com as demais partes e influencia, bem como é influenciada, pelo desempenho do todo (BRITO, 2008, p.85). Segundo Forgacs (2003, p.340), existe uma característica que faz os produtos da hotelaria únicos, a simultaneidade da produção e do consumo. As hospedagens em hotéis são experiências e os hóspedes as consomem no lugar, em muitos casos simultaneamente. Neste sentido, Patiar e Mia (2008, p.210) afirmam que os produtos e serviços de um hotel são perecíveis (impossibilidade de fazer estoque), intangíveis em sua natureza, e que possuem um ciclo de tempo curto para produção, entrega e consumo. O sucesso de um hotel reside significativamente na íntima interação entre os empregados do hotel e os diversos tipos de clientes (homem, mulher, jovem, velho, com diferentes *backgrounds* culturais, de grupos corporativos ou convenções, etc.), desta forma, a melhora da satisfação do cliente é uma variável chave na performance de um hotel.

Neste sentido, considerando o negócio da hotelaria como, antes de tudo, um processo para satisfazer o cliente, Brito (2008, p.87) coloca que cabe à gerência geral de um hotel a coordenação de todos os processos organizacionais, promovendo a sintonia entre cada um dos seus setores no sentido de sensibilizar o pessoal para a melhor qualidade e a maior produtividade.

Cada área do hotel contribui de maneira significativa para o desempenho do hotel, embora variem os respectivos graus de importância, em cada caso. Em seu levantamento teórico, Wanderley (2004, p.48) destaca que os hotéis são constituídos das seguintes áreas básicas:

- Área de hospedagem: apartamentos e suítes;
- Áreas públicas e sociais: lobby, salas de estar, restaurantes, salas de eventos, etc.;
- Áreas administrativas: recepção, gerências, recursos humanos, etc.;
- Áreas de serviços: lavanderia, manutenção, depósitos;
- Áreas de alimentos e bebidas: recebimento, cozinha, câmaras frigoríficas, etc.;
- Área de equipamentos: subestação, casa de bombas, quadros de medição, etc.;
- Áreas recreativas: quadras de esportes, piscinas, marinas, etc.

Com seu estudo, Wanderley (2004, p.51) aponta que o produto hoteleiro possui características próprias e passa obrigatoriamente pela transformação de matérias-primas envolvendo pessoas, equipamentos e instalações, mas a sua diferença substancial está na participação indispensável do cliente no processo produtivo, pois sem este seria impossível a efetivação da prestação de serviço. Adicionalmente, outra característica idiossincrática da indústria hoteleira refere-se à estrutura proprietário/operador. Quem detém a propriedade pode ser radicalmente diferente do responsável pela gestão do hotel, gestão esta amparada por contratos específicos (LAMMINMAKI, 2007, p.80), o que Guilding (2003, p.180) chamou de divórcio entre o proprietário do hotel e operador do hotel na estrutura de gestão.

Panvisavas e Taylor (2006, p.232) afirmam que, para os grupos hoteleiros, uma entrada no mercado externo através de altos investimentos em propriedade (ativo fixo) e controle não é sempre a estratégia mais confiável ou desejável em operações de amplo alcance global. Para ser um *player* global, segundo Panvisavas e Taylor, as empresas hoteleiras frequentemente depositam considerável confiança em parcerias sem investimentos em ativo fixo e nas franquias. Desta forma, possuir uma rede de hotéis franqueados ou em operação sob contratos de administração – em adição aqueles onde se detêm a propriedade direta – possibilita às grandes redes capturar algumas das economias vitais necessárias para competir em operações internacionais.

Um contrato de administração hoteleiro pode ser definido como um acordo escrito entre o proprietário e o operador, através do qual o operador é designado a operar e gerir o hotel em nome do proprietário, com o operador recebendo um *fee* de administração em troca. Consequentemente, o contrato de administração age para criar um relacionamento de longo-prazo entre o proprietário e o operador. As empresas hoteleiras que fornecem esta modalidade

de contrato de administração podem ser de dois tipos. Cada empresa oferece um determinado conjunto de serviços ao proprietário. Determinadas empresas oferecem expertise operacional e uma marca reconhecida. Um segundo tipo oferece somente a expertise operacional, caso o hotel demande uma marca, a franquia deve ser obtida separadamente (PANVISAVA; TAYLOR, 2006, p.233).

Guilding (2003, p.180) afirma que esta separação entre propriedade e gestão significa que, diferentemente dos contextos da maioria dos orçamentos de capital, onde as decisões de investimento são feitas dentro dos limites da hierarquia de uma única organização, duas organizações distintas são frequentemente envolvidas no processo de tomada de decisão nos investimentos dos hotéis.

O construto teórico dominante sobre a pesquisa a respeito da prática dos orçamentos de capital nos hotéis, segundo Guilding (2003), é a teoria da agência. O agente é representado pela companhia operadora, o principal é representado pela companhia proprietária e o relacionamento das duas partes é mediado por um contrato de administração hoteleiro. É comum neste tipo de relacionamento que a companhia operadora inicie as propostas de investimento relacionadas à infraestrutura do hotel, enquanto a principal ratificação diz respeito ao proprietário. Dada a proximidade às atividades do hotel, espera-se que a companhia operadora esteja mais familiarizada com as demandas de restauração, reforma e substituição. A companhia proprietária, no entanto, financia todos os gastos de capital, dado que é a dona do patrimônio nos hotéis. O arranjo usual com os gerentes gerais dos hotéis sendo empregados da companhia operadora sustenta o papel significativo que o relacionamento de agência pode desempenhar entre a operadora e a proprietária.

Guilding (2003, p.181) aponta, em seu levantamento bibliográfico, os diversos fatores que contribuem para o crescimento das estruturas divorciadas de proprietários e operadores na gestão dos hotéis:

- O desenvolvimento de grupos de gestão altamente profissionalizados oferecendo os benefícios de marcas internacionais, incluindo o incremento do poder de compra, um sistema de referenciamento amplo, competências de treinamento avançadas, e progresso de carreira para os talentos do quadro.

- O tamanho do investimento de capital necessário para abrir hotéis significa que a segregação da propriedade da gestão possibilita aos operadores do hotel evitar as limitações de expansão impostas pelo mercado de capital.
- Algumas das companhias operadoras desejam se expandir sem assumir os riscos associados a investimento em investimentos em propriedades.
- Nesta mesma linha, existe um motivo para os donos do hotel comprarem propriedades sem assumir a responsabilidade pela gestão do hotel.

Segundo Guilding (2003, p.182), a teoria da agência tem se provado um construto teórico popular para que pesquisadores interessados nas trocas onde uma parte, o principal (frequentemente representado pelo dono do negócio), atribui um trabalho a uma segunda parte, o agente (frequentemente representado pelo empregado do negócio do qual o principal é dono). A teoria da agência procura expor os problemas contratuais que surgem quando os agentes atuam para priorizar seus próprios interesses, egoisticamente, em formas que não estão alinhadas com o interesse do principal. Estes problemas são exacerbados na presença de assimetria de informação em favor do agente.

Lambert (2001) citado em Guilding (2003) identifica os seguintes quatro fatores que dão origem ao conflito agente-principal:

- Uma percepção diferente entre o principal e o agente no que diz respeito ao horizonte de tempo relevante (o principal pode estar procurando manter o interesse na organização no longo-prazo enquanto o agente pode estar procurando se desligar no curto-prazo).
- Diferentes aversões ao risco apresentadas entre o principal e o agente.
- O agente pode usar oportunisticamente as circunstâncias do seu trabalho para desviar recursos para seu benefício próprio.
- Aversão ao esforço por parte do agente.

Para Guilding (2003), em seu levantamento bibliográfico, a teoria da agência reconhece dois distintos custos em que o principal pode incorrer quando procura gerir o agente: (i) os custos de monitoramento e (ii) os custos de mensuração. Os custos de monitoramento estão relacionados aos custos incorridos no monitoramento do comportamento do agente. Onde os custos são proibitivos (como acontece frequentemente quando o dono está a uma distância

geográfica considerável), espera-se que o principal atribua grande importância à mensuração dos resultados das ações do agente. Um fator importante entre o monitoramento do comportamento e a mensuração de resultados é que este último significa a transferência do risco do principal para o agente. Se for atribuída importância aos resultados, o agente é exposto aos caprichos de eventos incontroláveis (e.g. recessão econômica, quebra de equipamentos, novos competidores, etc.) afetando a mensuração da performance.

Guilding (2003, p.197) conclui seu trabalho apontando que tanto o proprietário como o operador adotam um horizonte de planejamento de relativo curto-prazo no que diz respeito ao hotel. Se o operador do hotel não está planejando renovar o contrato, e caso pertença a uma marca forte, o potencial para conflito entre operador e proprietário será diminuído pela necessidade de manter o valor da marca. A necessidade do operador de manter a imagem da marca pode representar uma fonte de conflito proprietário/operador, na medida em que a manutenção da imagem da marca pode competir com a maximização dos resultados. Uma motivação potencial para o desvio de recursos no longo-prazo pelo operador, aponta Guilding, é evidente dado que a base de remuneração do operador está ligada às receitas e lucros.

Adicionalmente, Guilding (2003) conclui que, além da estrutura de propriedade, o tamanho do proprietário representa um determinante na formalização dos orçamentos de capital. Pequenos proprietários estão positivamente relacionados a menos formalização no orçamento de capital. Este tema é especificamente importante para as conclusões deste trabalho de dissertação na medida em que a grande maioria dos hotéis foco da implementação do modelo CSC apresenta estrutura de propriedade com diversos proprietários investidores possuindo um ou mais módulos de investimento (apartamentos).

2.2.1.1 Redes de hotéis

Whitla, Walter e Davies (2007, p.782) apontam que existe uma concorrência multifocal na indústria hoteleira com as redes baseadas na América do Norte, Europa e Ásia competindo na maioria dos grandes mercados globais. As operações dos países são vistas como interdependentes dado que os hotéis, dentro de uma rede hoteleira, compartilham o marketing e outros custos centralizados associados aos sistemas de informação e reservas. Em áreas como programas de fidelização, reserva de quartos e sistemas de informação, as redes internacionais que não adotem sistemas globais uniforme terão menos chance de concorrer.

Burgess (2007, p.170) destaca que, para as redes de hotéis, particularmente para aquelas com marcas fortes, os gestores estão sujeitos a padronização de sistemas e procedimentos. Para Kwun e Oh (2007, p.81), as companhias da indústria hoteleira têm feito uso efetivo das estratégias de marca tendo expandido e rotineiramente diferenciado seus produtos e serviços através do *branding*. Como resultado disto, um número relativamente pequeno de companhias emergiu como principais desenvolvedores de marcas, estabelecendo fortes portfólios. Neste objetivo de construir marcas mais fortes para clientes mais exigentes e sofisticados, os grandes grupos hoteleiros, segundo Holverson e Revaz (2006, p.399), consolidam e se beneficiam das economias de escala, escopo, e concentram recursos para adquirir a tecnologia e expertise mais moderna, melhorando sua padronização e gerenciamento (BURGESS, 2007; ESPINO-RODRIGUEZ; TAYLOR, 2006). Como resultado deste processo, existe uma pressão cada vez maior sobre hotéis independentes, pequenos e médios, para que sejam capazes de continuar com uma boa performance ou mesmo sobreviver.

Possuir uma marca forte, segundo Holverson e Revaz (2006), possibilita às companhias não somente que sejam facilmente diferenciáveis da concorrência, mas também criar confiança e fidelidade do cliente na sua performance; exercer maior controle sobre a promoção e distribuição da marca, assim como comandar preços *premium* sobre os concorrentes, tudo isto impactando a valorização do negócio.

Holverson e Revaz (2006) mencionam a pesquisa do *Business Development Research Consultants of London* que aponta que 70 por cento dos viajantes internacionais e 64 por cento dos viajantes domésticos acreditam que a marca seja um critério importante quando selecionam o hotel. Confiança e tranquilidade são também expectativas dos viajantes de hoje. Ainda, empresas hoteleiras de marca avançam na segmentação do mercado consumidor para alcançar cada uma das demandas dos consumidores. Esta mudança das técnicas tradicionais de marketing da hotelaria, segundo estes autores, tende a evoluir ao longo de vários anos e custará milhões em telecomunicações, comércio eletrônico, *data warehousing* e investimentos de marketing. O hotel ou resort independente e muitas das pequenas companhias hoteleiras de marca não serão capazes de arcar com os fundos necessários.

Para Olsen *et al.* (2005, p.147), a marca se refere à habilidade da empresa em entregar o que promete, consistentemente (cem por cento do tempo), ao longo de todas as unidades de

negócio independentemente da distância geográfica. As promessas correntes são determinadas pelas mensagens que a firma envia aos seus consumidores e para os *stakeholders* (aqueles usuários finais que comprem o produto, financiadores, investidores, donos de hotéis, etc.) antes ou quando eles comprem os produtos, serviços ou uma combinação dos dois que sejam oferecidos regularmente. Está subentendido nesta definição o valor produzido pela marca tanto para o cliente como para os *stakeholders* da firma.

A indústria hoteleira possui algumas das marcas mais conhecidas mundialmente. Olsen *et al.* (2005) afirmam que, procurando capitalizar este reconhecimento percebido em relação a marca e para se diferenciar dos competidores, assim como para facilitar suas estratégias de crescimento, os executivos de marketing das empresas da indústria hoteleira têm empregado termos como valor da marca, marca *premium*, *brand equity*, percepção da marca e imagem da marca como formas de tentar atrair a escolha dos donos de hotéis em detrimento de outros grupos hoteleiros com o propósito de fechar contratos de gestão (hotéis administrados) e/ou outras abordagens para alcançar as metas corporativas de crescimento. Como as empresas hoteleiras têm experimentado uma pressão crescente por parte dos investidores para que estas empresas cresçam, têm criado submarcas sob o principal nome corporativo. Estas submarcas foram desenvolvidas para criar novos nichos ao longo dos parâmetros de preço e nível de serviço.

Para Olsen *et al.* (2005), o uso da marca tem sido oferecido pelas firmas como vantagem para atrair donos de hotéis e investidores para assinar franquias ou contratos de gestão. Isto é especialmente verdade para aquelas firmas que têm buscado a estratégia dominante na indústria, que se baseia em crescimento através de franquias e contratos de gestão. Estas firmas muitas vezes defendem que sua marca traz resultados em compensações e ocupação e em receita por apartamento disponível (RevPAR – *Revenue per Available Room*¹). Existe uma percepção geral entre os *stakeholders* da indústria de que, para os donos do hotel, ter uma marca é melhor do que não ter nenhuma.

O ponto aqui, segundo Olsen *et al.* (2005, p.149), é que todas as empresas que buscam competir globalmente devem investir em Fatores Críticos de Sucesso (FCS) se esperam

¹ Segundo Hales (2005, p.136), o RevPAR é a melhor medida da maximização da receita de hospedagem porque identifica a habilidade do hotel em gerenciar tanto a ocupação (quartos vendidos) quanto a tarifa cobrada na maximização da receita de hospedagem. Existem duas fórmulas: (1) o percentual de ocupação vezes a tarifa média cobrada; e (2) receita total de hospedagem dividida pelo total de quartos disponíveis.

alcançar suas metas. Se a identidade da marca corporativa alcança sucesso, então ela deve refletir uma performance superior da empresa em cada um dos FCS. O ideal é que a firma seja líder na execução da maioria dos FCS para que seja capaz de demandar para si uma vantagem de marca. De outra forma, a firma estará constantemente tentando alcançar a líder.

Olsen *et al.* (2005, p.157) apontam uma lista parcial de dez FCS; existem outros fatores dependendo do nível de serviço fornecido e de temas relacionados à localização. De fato, os fatores a seguir simplesmente refletem o que a indústria está apontando como importante para a sobrevivência de longo prazo. Muitas firmas declaram possuir a liderança em um ou mais dos FCS. Se este é o caso, então uma das maiores dimensões da marca, dentro do contexto da indústria, deve ser quão boa é a performance da firma ao longo do tempo em cada fator. É intuitivo que, se a organização é capaz de assumir a liderança da indústria ao longo de um percentual significativo destes FCS, então a empresa pode alegar liderança de marca e, desta forma, criação de valor pela marca. Os FCS mencionados são: (1) programa de fidelidade; (2) localização; (3) sistema de reservas; (4) sistemas de gerenciamento de receitas; (5) uso da tecnologia; (6) conforto e *amenities*; (7) força da marca; (8) presença no mercado; (9) portfólio de marcas; e (10) sistema de gestão operacional.

Para Forgacs (2003, p.340), as razões fundamentais para a performance superior dos hotéis de marca pode estar relacionada às operações e ao marketing. Pelo lado das operações, marcas bem gerenciadas exercem estratégias e técnicas de maximização de receita integrada, melhores treinamentos de pessoal e alcançam consistência na entrega de serviço. Pelo lado do marketing, graças ao agrupamento de recursos, que permitem às marcas uma segmentação de mercado mais efetiva, melhor coordenação de promoções através de múltiplos canais e desenvolvimento sofisticado de produtos, as marcas podem assegurar uma melhor penetração de mercado e preço *premium*.

Segundo Forgacs (2003, p.340), existem muitos benefícios de se alinhar a uma marca dos dois lados da relação de procura e oferta. Pelo lado da procura, as implicações são percebidas na preferência de compra dos hóspedes dos hotéis e pode ser modelada como resultado de: (1) força da marca, que é construída com base na relevância e diferenciação; e (2) estatura da marca, que é construída com base no conhecimento e respeito como resultado da popularidade e qualidade percebida da marca. Pelo lado da oferta, a afiliação a uma marca: (1) ajudará os investidores a acessar capital; (2) ajudará os operadores a alcançar a consistência nos serviços

através de um conjunto de padrões; e (3) ganhará vantagens de eficiência na contenção de custos e na geração de receita. A afiliação a uma marca, segundo Forgacs (2003), pode ser justificada aos olhos do *stakeholder* na operação de hotelaria de forma a limitar sua exposição ao risco.

Neste sentido, Espino-Rodriguez e Taylor (2006, p.253) indicam que as redes de hotéis oferecem um melhor ambiente para decisões inovadoras. As redes de hotéis dispõem de maiores recursos, tanto financeiros como humanos, o que se reflete na sua maior capacidade em distribuir tecnologia de informação, treinamento de empregados e instalação de equipamentos de tecnologia. Quando os hotéis pertencem a redes, a escala de atendimento oferece proteção contra as incertezas e desafios de mercado. Adicionalmente, outra potencial vantagem das redes é a transferência de conhecimento e aprendizado entre os membros da rede como é o caso das práticas contábeis e tendências de consumo.

2.2.2 Medidas de performance no cenário hoteleiro

No levantamento bibliográfico do seu estudo, Patiar e Mia (2008, p. 213) afirmam que os gerentes de hotéis usam os relatórios orçamentários mandatórios para tomar decisões e avaliar a performance. Isto, embora existam altos níveis de concorrência no mercado hoteleiro e apesar da importância destacada na literatura para o uso da informação de escopo mais abrangente. Este tipo de informação, de escopo mais abrangente, compreende, por exemplo, receita de vendas, lucro líquido, retorno sobre o investimento, *market share* esperado, ações dos competidores, preferências dos consumidores e situação da economia. Neste sentido, Mia e Patiar (2001, p.124) destacam que os gerentes gerais colocam maior ênfase nos indicadores financeiros do que nos não-financeiros (e.g. redução nas reclamações dos hóspedes, redução no *turnover*, manutenção da qualidade nos produtos e serviços) para a avaliação da performance dos seus subordinados.

Em seu estudo, Jones (2008), pesquisando os operadores de hotel do Reino Unido, afirma que os motivos chave internos para o uso dos orçamentos anuais na indústria hoteleira são o controle de custo e a avaliação de performance. Ainda, os orçamentos foram apontados como tendo também funções secundárias, como as de coordenação, motivação dos gerentes e contribuição para a comunicação dentro da organização. Segundo Jones (2008), os orçamentos são vistos como o principal ou um dos principais indicadores de performance. Os

indicadores de desempenho apontados como mais usados no trabalho de Jones são os resultados do ano anterior e os orçamentos. A ênfase dada ao orçamento é resultante da sua precisão e sua natureza tangível.

O estudo de Cruz (2007, p.584), realizado em Portugal, analisando os sistemas de performance de uma rede hoteleira, aponta que o orçamento ainda é uma ferramenta de controle valiosa, embora modificada para as circunstâncias do negócio, dentro do contexto da indústria hoteleira. Cruz conclui que os produtos e serviços padronizados da rede de hotéis, em conjunto com a concorrência crescente, e o ambiente de incerteza resultante que as empresas hoteleiras têm enfrentando, têm levado os controladores destes grupos a adotar técnicas de mensuração de performance menos sofisticadas para medir e controlar a performance do negócio.

Por outro lado, Banker, Potter e Srinivasan (2005, p.397) destacam resultados positivos para a performance após a implementação de planos de incentivos que misturem indicadores financeiros e não financeiros. Banker, Potter e Srinivasan estudaram uma rede de hotéis nos EUA que implementou um plano de incentivo que se diferenciava por três motivos: (1) o novo plano estava baseado em indicadores de performance (financeiros e não-financeiros) comuns a todos os gestores, enquanto que o plano de incentivo anteriormente usado se baseava nos indicadores de performance individuais (basicamente financeiros); (2) o novo plano incorporava explicitamente indicadores não-financeiros com pesos específicos em cada indicador; (3) grande proporção do bônus baseado nos indicadores não-financeiros.

Banker, Potter e Srinivasan (2005) concluem que a inserção do plano de incentivo baseado em indicadores não-financeiros (probabilidade de retorno do hóspede e queixas de hóspedes) coloca estes indicadores significativamente associados com a performance subsequente da rede, performance esta medida pelas receitas e resultado operacional das unidades hoteleiras. Estes indicadores não-financeiros estão mais associados com retornos de longo-prazo do que com performance financeira imediata, induzindo ações gerenciais apropriadas. Adicionalmente, medidas simples da satisfação do cliente são mais efetivas do que medidas complexas na previsão da performance financeira. Tanto a performance dos indicadores não-financeiros como financeiros melhoraram após a implementação do plano de incentivos baseado tanto em indicadores financeiros como não-financeiros.

Em seu estudo sobre estratégias globais na indústria hoteleira, com foco em grandes redes hoteleiras, Whitla, Walters e Davies (2007) apontam alguns achados de pesquisa sobre direcionadores dessa estratégia global. Estes direcionadores seriam de custo, de mercado, governamentais e concorrenciais. São três os direcionadores de custo nos quais se vislumbra ganhos de custo pela integração de atividades globais: o primeiro existiria na figura do poder de barganha nas compras através da concentração de maior volume de compra. O segundo componente está relacionado com a concentração dos serviços de *back office*. Sobre esta concentração Whitla, Walters e Davies (2007) afirmam que a maioria das funções de *back office* são replicadas de forma ineficiente hotel a hotel e que a indústria hoteleira carrega um custo desproporcionalmente alto no que diz respeito aos seus processos financeiros e contábeis se comparados como outras indústrias. A terceira área onde os fatores de custo favorecem uma interação global dizem respeito às reservas de quartos e sistemas de informações.

No Brasil, os indicadores de desempenho levantados no estudo setorial da Deloitte (2007) indicam que as empresas do setor precisam buscar oportunidades para a redução dos seus gastos administrativos e gerais que continuam a refletir incrementos superiores aos incrementos ocorridos nas receitas de serviços. Este estudo setorial feito com 55 empresas hoteleiras para os exercícios findos em 2006 e 2005 mostrou que, em 2006, as despesas gerais e administrativas representaram 51% da receita líquida de vendas dos hotéis avaliados, três pontos percentuais a mais do que em 2005 (48%), sendo que a receita líquida de vendas na amostra teve um incremento de apenas 1% entre 2005 e 2006, totalizando, em 2006, R\$ 1,37 bilhão.

Sobre os direcionadores de mercado, Whitla, Walters e Davies (2007) reportam que as redes de hotéis precisam balancear o fornecimento de níveis padronizados de serviço e *amenities* (tratamentos de SPA, academia, restaurantes, piscina, etc.) com os interesses dos clientes e com algum grau de adaptação ao local. Muitos clientes globais compram serviços de hotéis de forma centralizada e algumas multinacionais apontam redes de hotéis como sendo as preferidas para seus funcionários, assim, a cobertura geográfica e sistemas de informação globais para atender esta demanda são necessários para vender os serviços da rede hoteleira.

Os direcionadores governamentais favorecem as redes hoteleiras que costumam ser bem-vindas e receber incentivos em função do turismo e dos empregos gerados. As poucas

preocupações sobre os direcionadores governamentais no que diz respeito ao seu favorecimento rumo a uma padronização e integração global, como destacam Whitla, Walters e Davies (2007), dizem respeito à legislação trabalhista dos países (horas trabalhadas), normas de segurança diferenciadas entre os países e regras de zoneamento.

2.2.2.1 Aspectos de controle no cenário hoteleiro

Para Mongiello e Harris (2006, p.365), uma multinacional hoteleira faz um *trade off* entre coordenação e autonomia para os gestores operacionais. As unidades de uma multinacional hoteleira (de uma rede hoteleira multinacional) podem ser classificadas como organizações quase-independentes dado que: (1) operam em uma ampla variedade de ambientes; (2) existe uma dependência limitada das suas sedes; e (3) em muitos casos experimentam um alto *turnover* de propriedade; embora isto traga dificuldades, as unidades se esforçam para entregar uma imagem global consistente e para transmitir as competências mandatórias específicas para a equipe nos novos empreendimentos.

O sistema de reporte adotado, segundo Mongiello e Harris (2006), é parte essencial do processo de prestação de contas na medida em que este possibilita o fluxo de informação sobre o qual a alta gerência monitora o desempenho das unidades e consequentemente avaliará os gestores operacionais. Desta forma, o sistema de reporte para as multinacionais hoteleiras é tomado como caracterizando uma orientação coerente com a escolha da organização entre autonomia vs. controle.

Os resultados da pesquisa de Mongiello e Harris (2006) apresentam que os indicadores de desempenho para as multinacionais hoteleiras são modelados pelas escolhas dos gestores operacionais, mais do que por esquemas fornecidos pelos *headquarters*. Os gestores operacionais são influenciados pelas diretrizes e normas produzidas pelos gestores corporativos, mas os primeiros decidem independentemente como colocar em funcionamento suas unidades em busca de objetivos específicos. O poder dos gestores operacionais deriva da sua posição no mercado local e no seu papel como intérprete da profusão de dados que emanam do ambiente local. Para Mongiello e Harris (2006) é evidente que as decisões dos gestores operacionais, como a estrutura de custo, mix de clientes ou mix de produtos, que são influenciados pelas suas próprias interpretações a respeito do ambiente dos seus hotéis, impacte diretamente a escolha que façam das medidas de desempenho. Desta forma, um

atributo chave esperado dos gestores operacionais é sua interpretação dos ambientes locais, o que lhes possibilitará guiar cada unidade hoteleira rumo aos objetivos, o que tem se comprovado funcional para os objetivos dos *headquarters*.

Guilding (2009) procura fazer uma conexão entre as características idiossincráticas da indústria hoteleira e a sua implicação para a contabilidade gerencial, suas observações constam no Quadro 2.

Quadro 2 – Característica da indústria e relação com a contabilidade gerencial

Característica da indústria hoteleira	Implicação para a contabilidade gerencial
Disparidade e interdependência de funções	É preciso tomar cuidado ao definir o escopo das áreas funcionais que serão agrupadas nas prestações de contas. Devido a sua influência nas vendas e despesas, alguns gestores podem ser responsáveis pelos resultados (por exemplo, o gestor do restaurante). Devido a sua influência indireta nas vendas, outros podem ser responsáveis pelos custos (por exemplo, o gestor de treinamento). No entanto, os fatores que afetam a performance departamental nos hotéis podem ser complexos, por exemplo, se a taxa de ocupação afeta a venda de A&B (alimentos e bebidas), deve-se procurar colocar o gestor de A&B como responsável pelos resultados.
Alta volatilidade das vendas	A atividade hoteleira pode ser altamente volátil em função dos ciclos econômico, das flutuações anuais, semanais (e.g., clientes <i>business</i>) e diárias (e.g., <i>happy-hours</i>). Este tema levanta a importância de sistemas precisos de orçamento e <i>forecast</i> que contribuam nas decisões de descontos no que diz respeito aos preços das diárias e dos menus dos restaurantes.
Alta perecibilidade nos produtos	A absoluta perecibilidade dos serviços de quarto, das conferências, eventos e banquetes, além da relativa perecibilidade dos artigos de alimentação contribui para a importância de um <i>forecast</i> preciso da demanda do hotel como parte do processo orçamentário. Geralmente, o aspecto mais importante das estimativas futuras são a taxa de ocupação, na medida em que a venda de diárias direciona o nível de vendas de outras atividades do hotel. Uma previsão precisa do restaurante fornece a base para a manutenção de todas as opções do menu e minimiza o custo dos desperdícios. No que diz respeito aos apartamentos, uma previsão precisa possibilita decisões apropriadas de desconto nas diárias.
Altos custos fixos	Os hotéis envolvem investimentos consideráveis em ativos fixos como prédios em localizações privilegiadas, bem como reformas, adequações e equipamentos. Estes investimentos geram altas despesas de aluguel e custos de depreciação, que, em conjunto com custos significativos das despesas de pessoal, resultam em hotéis com uma estrutura elevada de custos fixos. Os altos investimentos realçam a importância de um uso apropriado de análise financeira quando da avaliação dos resultados de investimentos.
Atividades intensivas em mão-de-obra	A alta intensidade de mão-de-obra em diversas atividades do hotel realça a importância de monitorar as variações entre os custos atuais de pessoal e os custos orçados de pessoal e, adicionalmente, o uso de indicadores de desempenho focados na produtividade da mão-de-obra.

FONTE: Guilding (2009)

2.3 *Outsourcing* na indústria hoteleira e o Centro de Serviços Compartilhados

Antes de discutir os aspectos que conceituam o que se define como um CSC, é importante analisar a forma como o *outsourcing* tem ganhado espaço na indústria hoteleira, principalmente nas redes hoteleiras multinacionais. Como mencionado anteriormente, estas redes buscam alternativas de negócio que foquem a otimização do custo e o *outsourcing* tem respondido em grande parte a esta demanda. O CSC, dentro do levantamento teórico feito neste trabalho, é definido pelos pesquisadores desta área como sendo um *outsourcing* interno. O CSC, entendido como *outsourcing* interno, é uma forma de conciliar a necessidade de manutenção do controle das atividades (principalmente as de *back-office*) e uma chance singular de revisão, realinhamento e de “sintonia fina” dos processos internos, o que futuramente pode proporcionar que alguns destes processos sejam objeto de *outsourcing* estratégico.

2.3.1 *Outsourcing* na indústria hoteleira

Donada e Nogatchewsky (2008, p.1) afirmam que a redução dos custos internos é a principal razão, dentre aquelas associadas a impactos positivos decorrentes do *outsourcing*, que se aplicam à indústria hoteleira. Os estudos sobre o impacto do *outsourcing* ou terceirização têm apontado como este movimento tem contribuído para melhorar o desempenho da organização através da manutenção do foco nas competências *core*, aumentando a vantagem competitiva e reduzindo os custos internos. O último item é especialmente importante para a indústria hoteleira pelo alto nível de custos fixos desta indústria.

Segundo Donada e Nogatchewsky (2008), o *outsourcing* é a transferência de controle de uma dada atividade para um fornecedor externo. A decisão pela terceirização é uma decisão desafiadora que difere da contratação simples em pelo menos três aspectos. Primeiro, a decisão de terceirizar é tomada em um nível estratégico. Segundo, a decisão envolve a reestruturação da organização em torno das suas competências *core*. Terceiro, a transferência de controle para um fornecedor externo carrega a discussão do desempenho da organização para o fornecedor. O *outsourcing* tem se tornado uma opção viável em função das melhoras da tecnologia nos últimos anos, pois muitas tarefas básicas estão se tornando automáticas,

podendo ser executadas por pessoal não especializado fora do local, tanto dentro da organização como fora dela (BURGESS, 2007, p.163).

Em seu levantamento teórico, Donada e Nogatchewsky (2008) apontam que o *outsourcing* estratégico se caracteriza por quatro aspectos específicos:

- Aspectos financeiros: as empresas terceirizam objetivando reduzir os custos fixos, ganhar um controle mais firme sobre o orçamento através de custos mais previsíveis, transferir a carga de investimentos específicos, reduzir o *working capital* e incrementar a performance econômica.
- Aspectos operacionais: em conseguindo que o trabalho seja feito de forma mais eficiente ou eficaz por especialistas, o *outsourcing* pode melhorar a qualidade, flexibilidade e entregas. Transfere as preocupações operacionais para os fornecedores e sustenta a vantagem competitiva.
- Aspectos de recursos e competências: o *outsourcing* proporciona a vantagem de focar nos ativos *core* se encarregando daqueles periféricos. Pode proporcionar o acesso à inovação, conhecimento e gerar as condições para a criação dos mecanismos de construção de relações. Facilita também a mudança estratégica.
- Aspectos organizacionais: o *outsourcing* reage a aspectos internos de poder. Facilita a difusão de novas práticas e força uma expansão global.

Lamminmaki (2008, p.163) aponta que a indústria hoteleira é um ótimo foco de estudo sobre *outsourcing* por diversos motivos. Primeiro, parece existir uma elevada necessidade por gerentes de hotéis que buscam evitar ter sua atenção desviada das atividades consideradas *core*. Uma característica peculiar da gestão de um hotel diz respeito à complexidade oriunda da execução de um amplo conjunto de diversas atividades (e.g. quartos, alimentos e bebidas, lavanderia, etc.) dentro de um prédio onde o fornecimento de serviços coincide com o consumo do serviço por parte dos clientes. Um segundo fator diz respeito à intensidade de mão-de-obra do setor hoteleiro. Esta característica sugere uma tensão entre um incentivo significativo ao *outsourcing* (redução das demandas de gestão de pessoal) e a necessidade de monitorar os serviços das atividades subcontratadas. Terceiro, a indústria hoteleira experimenta volatilidade de vendas significativa.

A *Transaction Cost Economics Theory* (TCE) tem se provado um dos paradigmas teóricos mais úteis para a pesquisa do *outsourcing* (LAMMINMAKI, 2007). A TCE propõe que as organizações estão organizadas de forma a minimizar os custos de transação e que os custos de transação associados a uma dada atividade dependem de variáveis chave dessas atividades. Estes atributos das transações são: (a) a incerteza; (b) a frequência e (c) a especificidade dos ativos. A incerteza está relacionada com contratos incompletos ou frágeis, que venham a incorrer em custos. A frequência refere-se a transações similares no que diz respeito ao seu volume e repetição, quanto maior o volume e maior a repetição, mais provável será que a atividade seja gerida internamente.

No seu estudo, Lamminmaki (2005) aponta que a especificidade dos ativos é útil quando está se buscando entender o *outsourcing* na indústria hoteleira. Os ativos são específicos na medida em que sejam únicos para certas atividades (WIDENER; SELTO, 1999, p.48). A TCE defende que, quanto maior a especificidade do ativo, mais provável que a transação seja gerenciada internamente (sem o uso do *outsourcing*). A firma substituirá o mercado quando os custos de transação dentro da firma forem menores do que os custos de transação pelo mercado. A especificidade dos ativos compreende seis dimensões, segundo Lamminmaki (2005, 2008): humana, física, de site, dedicada, *brand capital* e especificidade temporal dos ativos. Duas dimensões são particularmente relevantes para o *outsourcing* dos hotéis, as relacionadas às especificidades temporal dos ativos e *brand capital* (LAMMINMAKI, 2007, p.74).

Para Lamminmaki (2007, p.74), a especificidade temporal dos ativos está relacionada ao tempo dedicado a uma atividade e à coordenação. Dada a natureza dos serviços dos hotéis, os aspectos de tempo e coordenação parecem particularmente relevantes para atividades como lavanderia, governança, manutenção geral, e alimentos e bebidas (e.g. a entrega em tempo preciso da roupa de cama). O *brand capital* está relacionado com o investimento na reputação. E decorre da importância da manutenção de um nível de serviço consistente com a sua classificação em estrelas para a marca do hotel.

Espino-Rodriguez e Padron-Robaina (2004, p.288) argumentam que, no passado, a maioria dos serviços subcontratados se referia à fabricação de componentes ou a sistemas de informação, no entanto, mais recentemente, muitas outras funções em diferentes setores vêm sendo objeto do *outsourcing* (serviços administrativos, serviços de recursos humanos,

telecomunicações, serviço de mordomos, serviço ao cliente, segurança, logística, etc.). Distinguem-se diferentes tipos de *outsourcing*. Dependendo do nível de decisão e análise, neste caso podendo ser *outsourcing* estratégico ou tático. Dependendo da amplitude, podendo ser *outsourcing* total, seletivo ou parcial. Dependendo do grau de integração, podendo ser *outsourcing* ou quase-*outsourcing*. Dependendo da relação de propriedade, podendo ser *outsourcing* de grupo ou interno ou *outsourcing* externo. Dependendo do controle administrativo, podendo ser *outsourcing* de performance ou de recursos. Dependendo da origem do capital, podendo ser *outsourcing* público ou *outsourcing* privado.

Em seu estudo Burgess (2007, p.164) afirma que, na evolução do *outsourcing* na indústria hoteleira, inicialmente o processamento de dados e o processamento da folha de pagamento foram objeto do *outsourcing*, porém agora outras tarefas da contabilidade têm sido incluídas com consequentes vantagens de custo. O *outsourcing* ou centralização de processos, conforme destaca Burgess, possibilita economias de escala, uma contabilidade precisa e consistente e uma gestão financeira mais ágil e eficiente das unidades hoteleiras, isto na medida em que sistemas integrados sólidos sejam implementados. Para Burgess (2007), a contabilidade não é vista como uma atividade *core* para os hotéis (entendendo a atividade *core* como o melhor atendimento ao cliente) sendo, desta forma, altamente indicada para o *outsourcing*.

No entanto, Burgess (2007, p.165) afirma que a contabilidade é um serviço de suporte importante para os gestores e não somente um processo, a contabilidade deve fornecer direcionamento financeiro ao negócio. Desta forma, faz-se um alerta para o que pode ser considerado um risco de controle, caso a centralização se torne uma norma, o controle se tornará menos importante dentro da unidade hoteleira.

Burgess (2007, p.170) explica que, no passado, a contabilidade do hotel era geralmente baseada fisicamente na unidade hoteleira, com um *controller* empregado para realizar um conjunto de tarefas que eram mais focadas na contabilidade ao invés de nos negócios. Atualmente, com a diversidade de tipos de hotéis e a complexidade da operação, os desafios enfrentados pela indústria têm resultado em companhias buscando novas formas de gerir suas unidades hoteleiras. Considerando as tendências em outras áreas dos negócios, e o desenvolvimento dos sistemas e tecnologia, é inevitável que a contabilidade não seja apropriada para mudar com claras implicações para a gestão. Se o *outsourcing* não é

considerado apropriado, dadas as preocupações relacionadas ao nível de controle, então a centralização pode fornecer a solução mais confiável. Isto manteria o controle dentro da companhia, enquanto possibilita economia de custos no processamento das transações. O compartilhamento de serviços reduz consideravelmente as hipóteses de perda do conhecimento e do poder de execução, do descontrole dos custos e do risco do descumprimento das obrigações trabalhistas (RAMOS, 2005).

Desta forma, a centralização é a realização de várias funções em um escritório central ou regional dentro da companhia, ao invés de na unidade, chamado também de *outsourcing* interno (BURGESS, 2007, p.162).

2.3.2 Centro de Serviços Compartilhados

O compartilhamento de serviços constitui um movimento que vem sendo observado no mercado mundial desde a década de 80, quando se acelerou a centralização de serviços de *back office*, associados às áreas financeiras, de recursos humanos e de serviços no segmento de Tecnologia da Informação (DELOITTE, 2008). Muitas das empresas que compõem o FTSE 100 (*Financial Times Stock Exchange*) negociadas na *London Stock Exchange* começaram a transferir seus serviços corporativos para centros de serviços compartilhados durante a década de 80 e no início dos 90 (NAO, 2007).

Schulman *et al.* (2001) definem os serviços compartilhados como a concentração dos recursos da empresa atuando com atividades, antes espalhadas através da organização, a fim de servir a múltiplos parceiros internos, a baixo custo e com alto nível de serviços, com o objetivo comum de satisfazer os clientes externos e acrescentar valor à empresa. O CSC vem ganhando espaço nas grandes e médias empresas como meio de otimizar recursos e integrar tecnologias, processos e pessoas e, sobretudo, como um mecanismo essencial na geração de valor aos acionistas (DELOITTE, 2008; AKSIN; MASINI, 2008). O CSC fornece serviços bem definidos para outras entidades organizacionais baseados em acordos de nível de serviço (*Service Level Agreement* - SLA) (JANSSEN; JOHA, 2008).

É importante notar, conforme apontam Schulman *et al.* (2001), que os serviços compartilhados não são estratégicos, são táticos. São a consolidação e desenvolvimento da eficiência e da eficácia de atividades não estratégicas. Consolidando e desenvolvendo essas

atividades, os gerentes das unidades de negócio e da companhia podem dedicar tempo completo e energia às atividades estratégicas. Assim, as operações táticas de serviços compartilhados são um fator-chave para que a companhia possa ser capaz de atingir seus objetivos estratégicos.

À medida que as organizações crescem, a carga administrativa e a burocrática aumentam. Porém, as funções administrativas e de suporte muitas vezes não se sentem diretamente responsáveis pelos resultados da companhia e tendem a se colocar em uma situação de conforto, na medida em que não estão expostas à pressão das demandas dos clientes e forças de mercado diariamente. O CSC é muitas vezes o meio de transformar estas funções de *back-office* em times mais flexíveis, capazes de responder de forma mais eficaz e orientados para os clientes. Esta é uma das diferenças do CSC em relação a uma centralização pura (SAP, 2004).

Os principais atributos que definem um CSC estão resumidos no Quadro 3.

Quadro 3 – Cinco atributos que definem um CSC

Governança exclusiva	Estrutura organizacional separada com time gerencial exclusivo trabalhando no cumprimento dos aspectos operacionais dos serviços corporativos de uma ou mais organizações.
Processos padronizados	Os processos são padronizados e tornados mais eficientes.
Economias de escala	A escala é conseguida através da combinação de processos anteriormente executados de forma individual. Os serviços são os “produtos” da organização. Ninguém nunca pensou antes em contas a pagar, gerenciamento de benefícios, ou armazenamento de dados como um produto, ou como uma prioridade real. Se isso estiver dentro de cada unidade de negócio, financeira, ou de recursos humanos, ou mesmo TI, é sempre um a mais na competição pela atenção dos gerentes. Mas, na organização de serviços compartilhados, é o foco principal.
Foco no cliente	A cultura de entrega de serviço está enraizada no CSC. Os recursos são comprometidos para um gerente chave de contas, sendo monitorado por indicadores de desempenho e pelo cumprimento dos acordos de níveis de serviço – SLA (<i>Service Level Agreement</i>).
Processo de melhoria contínua	Times exclusivos de projeto gerenciando os processos de mudança para direcionar melhorias tanto em eficiência como nos níveis de serviço. Alavanca os investimentos tecnológicos.

FONTE: NAO (2007); Shulman *et al.* (2001)

Quando executados corretamente, os serviços compartilhados realmente impulsionam as operações de uma empresa descentralizada. Permitem que cada unidade de negócio se foque nas partes estratégicas da sua operação, colocando mais de sua energia no desempenho de tarefas estratégicas, enquanto cortam processos desnecessários, mas não estratégicos ou

“core”, e os enviam para a unidade de serviços compartilhados. De fato, cada unidade de negócio “terceiriza” esses serviços, não para um fornecedor terceiro à organização, mas para outra organização debaixo do mesmo guarda-chuva da empresa, processo também conhecido como *insourcing*. Para Janssen e Joha (2008, p.38), os CSC podem ser vistos como um tipo específico de configuração de *outsourcing* dado que os arranjos de *outsourcing* abordam a relação entre clientes com um ou mais fornecedores externos, enquanto que os CSC abordam a relação entre muitos clientes e um único fornecedor, ambos pertencendo à mesma organização.

A Figura 4 procura separar as atividades de um CSC e aquelas das unidades e do núcleo corporativo, para algumas áreas funcionais típicas.

Figura 4 – Exemplos de processos do CSC, das unidades e do núcleo corporativo
 FONTE: Bain & Company, 2004

Para Aksin e Masini (2008), o compartilhamento de serviços é a estratégia de padronizar, racionalizar e consolidar funções de negócio e processos comuns em uma organização, com o objetivo de melhorar a eficiência e eficácia com redução de custo e melhora da rentabilidade global.

O relatório da NAO (2007), preparado com o objetivo de demonstrar ao governo inglês o potencial uso dos CSC na máquina administrativa governamental, adiciona que os CSC trazem benefícios e desafios. Os desafios estão relacionados ao tamanho e à complexidade das

operações. Os benefícios potenciais não estão relacionados unicamente à redução de custo, mas englobam temas relacionados à qualidade do serviço e melhores informações. No Quadro 4 aparecem os benefícios potenciais relacionados aos CSC.

Quadro 4 – Benefícios potenciais conseguidos através do CSC

Redução de Custos	Atingir economias de escala e altos níveis de eficiência através da simplificação e padronização de processos.
Baixo Custo de Investimento	A concentração das atividades transacionais espalhadas pela organização na operação de um único CSC torna mais eficiente o uso do capital investido.
Melhores informações e dados	Altos níveis de investimento em tecnologia levam a uma informação gerencial mais confiável, rica e consistente que possibilita mais redução de custo financeiro, como, por exemplo, nas compras.
Serviço ao cliente	A partir de uma única localização, usando uma melhor padronização de processos, é relativamente fácil conseguir entregar serviços dentro de um conjunto documentado de padrões de performance com um foco explícito no cliente.
Perda de foco	A agregação de processos transacionais libera tempo para que os profissionais da área de operação possam focar seu tempo em atividades de valor agregado.
Comparabilidade	A implementação de padrões comuns para toda a organização possibilita uma melhor comparação de performance e processos dentro de uma grande organização.

FONTE: NAO (2007)

De forma geral, conforme apontam Aksin e Masini (2008, p.240), as organizações acreditam que mudar para um CSC contribui para que a companhia aumente o tempo disponível para atividades de valor adicionado nas posições de linha, incrementando a capacidade de mensuração e alcançando melhor qualidade no serviço em função da atenção mais focada dos gestores. A redução de custos de 25-30% não é fora do comum para companhias que adotaram um CSC.

O levantamento feito pelo governo inglês sobre a implementação do CSC (NAO, 2007), indica que os ganhos brutos anuais conseguidos com a implementação do CSC dependem largamente do que a organização tenha feito até aquele momento para melhorar a eficiência e que outras opções estejam disponíveis para este fim. Uma pesquisa realizada no Reino Unido em 2006 mostrou que empresas incluídas no índice FTSE 250 alcançaram 12% de redução de

custo em média nos custos operacionais com a implementação do CSC, um percentual alinhado com as expectativas dos respondentes. Uma versão mais antiga da mesma pesquisa, conduzida em 2001, encontrou que as companhias conseguiram atingir uma redução de custos operacionais da ordem de 22%. A diferença pode ser explicada com base no argumento de que as empresas que adotaram o CSC mais recentemente já tinham assegurado algumas potenciais reduções de custo através do afinamento de processos e através da adoção do sistema de TI amplo e integrado. O tempo médio de *payback* reportado foi de 4 anos em 2001, caindo para 3,5 anos em 2006.

No entanto, Aksin e Masini (2008) mencionam que, embora exista de fato um interesse crescente pelos CSC, ainda existe uma incerteza quanto aos seus benefícios reais, quanto a melhor forma de concebê-los, implementá-los e gerenciá-los. Neste sentido, Aksin e Masini afirmam que a revisão ampla da literatura sugere que existe uma demanda por uma caracterização mais profunda dos modelos de CSC e, conseqüentemente, um melhor entendimento da eficácia relativa destes modelos. O uso de um CSC é uma decisão importante possuindo impacto estratégico e de longo-prazo, não sendo uma panaceia para tudo na medida em que seus benefícios esperados se baseiam nas vantagens combinadas de modelos centralizados e descentralizados que, em muitos casos, são conflitantes (JANSSEN; JOHA, 2006).

2.3.2.1 Modelos e tipos

As análises de Aksin e Masini (2008), feitas com base em 139 entrevistas com 69 indústrias, 51 empresas de serviços e 19 em outros ramos, todas monitoradas pelo *Shared Service Organizations in Europe*, identificaram quatro configurações dominantes de CSC. Estas configurações podem ser descritas através de três funções: operação em escala, mentalidade de mercado e incubadora. As demandas do ambiente são capturadas pela função de operação em escala, as competências do CSC são capturadas pela mentalidade de mercado e pela função incubadora.

As quatro configurações identificadas são:

- Otimizadoras de negócio (*business-minded optimizers*) – médias a grandes multinacionais que possuem processos razoavelmente bem otimizados como

demonstrado pelo seu uso extensivo de ERPs. Estas empresas operam em ambientes dinâmicos e investem consideravelmente em seus CSC. Para a maioria, os CSC são operados como negócios independentes, oferecendo alguns dos seus serviços externamente. O fato de as otimizadoras de negócio pouco usarem os SLA (*Service Level Agreements*) reforça o fato de que para estes CSC o mercado controla e fornece incentivos para o nível de serviços prestado.

- Monitoradores de custo (*cost watchers*) – grandes multinacionais que operam em ambientes dinâmicos. Muitas de suas funções são suportadas por sistemas ERP, o que sugere a existência de processos racionalizados. No entanto, estas firmas possuem um modelo de CSC caracterizado pelo baixo investimento no CSC e pelo fato de o CSC ser operado como centro de custo interno. Os serviços não são oferecidos externamente e são monitorados com o uso extensivo dos SLA para garantir níveis aceitáveis de qualidade. Estas companhias tendem a usar largamente o *offshore* (transferir operações para países que ofereçam consideráveis vantagens de custo na mão-de-obra) para seus CSC.
- *Focused adopters* – esta configuração de CSC consiste de relativamente poucas organizações, todas operadas localmente. As funções de negócio, na sua maioria, não são suportadas por um ERP. Os CSC estão consolidados em poucos locais. O CSC é operado internamente, com baixa tendência a oferecer seus serviços fora da empresa.
- Fornecedores de serviço em fase de desenvolvimento (*immature service providers*) – pequenas empresas locais operando em ambientes de baixo dinamismo que fazem pouco uso dos sistemas de informação integrada.

As empresas que tratam seus CSC como centros de custo e adotam uma função incubadora baseada no monitoramento podem desenvolver performances satisfatórias em empresas pequenas locais que não tenham necessariamente empregado tecnologia de informação integrada. Por outro lado, esta abordagem pode ser demasiado complexa para firmas com escala operacional ampla, que tenham usado o *offshore* para seus CSC, comprometendo as reduções de custo. O modelo que tenha estruturado o CSC como um negócio independente, focado em receitas, e investido de forma sólida, não precisa de SLAs para garantir serviços e benefícios decorrentes da ampla operação em escala.

As três funções, operação em escala, mentalidade de mercado e incubadora, são assim definidas por Aksin e Masini (2008):

- Operação em escala – reflete o fato da alta correlação com o tamanho da empresa (giro de pessoal e número de empregados), dispersão geográfica (cobertura de mercado) e infraestrutura tecnológica.
- Mentalidade de mercado – o *outsourcing*, o investimento por empregado e a orientação para o mercado são positivamente correlacionados com esta função. Esta função sugere que o CSC é encarado como uma oportunidade para gerar receitas. Firms que não possuam indicadores altos desta função buscam o controle de custos.
- Incubadora – esta função reflete a abordagem seguida pela empresa matriz em dar suporte ao crescimento do CSC da sua infância à maturidade. Existem dois modelos de incubadoras baseados no investimento por empregado e no uso dos SLA. Empresas que escolhem maximizar seus investimentos nos CSC sem o uso dos SLA para garantir os padrões de qualidade claramente seguem um padrão de “criação” na medida em que fornecem recursos para o CSC para desenvolver as demandas de mercado sem forçar o CSC a entregar resultados específicos. Por outro lado, empresas que limitam seu investimento no CSC e que precisam confiar em SLAs formais para garantir a qualidade representam a abordagem de monitoramento para o desenvolvimento do CSC.

Para Aksin e Masini (2008, p.244), a presença de sistemas integrados de informação, como os ERP, muitas vezes representa um ambiente fértil para o estabelecimento de um CSC. A racionalização dos processos de negócios que acompanha a implementação do ERP muitas vezes prepara o terreno para a migração de uma organização para um CSC. Adicionalmente, facilita a integração entre as funções e acelera a troca de informação.

O levantamento feito pela SAP (2004) aponta outros quatro estágios evolucionários para os CSC. A SAP destaca que os CSC de sucesso são desenhados de acordo com a cultura, estratégia e objetivos da companhia e com a estrutura das unidades de negócio. Os quatro modelos de CSC mais usados que muitas vezes se identificam com as etapas de evolução do CSC são: o modelo básico, o modelo de mercado, o modelo avançado de mercado e o modelo de unidade de negócio independente.

Os principais objetivos do modelo básico são claramente a redução de custos e manter os níveis de qualidade estáveis enquanto os processos de negócio são padronizados. Os processos do CSC mais comuns neste modelo são AP/AR (contas a pagar e contas a receber),

os livros contábeis e o processamento da folha. O CSC fornece seus serviços somente aos departamentos internos e unidades de negócio por um preço acordado ou seus custos são simplesmente alocados para todas as unidades de negócio. Consequentemente, o CSC não está sob grande pressão para ser eficiente, com seus serviços sendo mandatórios para as unidades de negócio. Algumas vezes, o CSC é também responsável pela aderência às regras da companhia (isto é, não existe uma separação da função de governança). Um exemplo disto é o processamento das despesas de viagem, em que o empregado do CSC não somente verifica os documentos fornecidos e os processa como também verifica se os meios de transporte adequados (como classe econômica ou executiva) ou o fornecedor de serviço adequado (como rede de hotel) foram escolhidos.

O modelo de mercado parte do modelo básico e aumenta seu alcance. Os principais objetivos são ainda a redução de custo, porém com um alto nível de qualidade no serviço. Algumas vezes, o CSC aumenta o escopo dos seus processos e oferece serviços profissionais e de consultoria além do processamento transacional puro. A precificação dos serviços é como no modelo básico e os serviços do CSC ainda são compulsórios para as unidades de negócio, no entanto os gerentes de linha monitoram a função de governança.

O modelo avançado de mercado é muito parecido com o que a companhia receberia de um prestador de serviço externo através de um acordo de *outsourcing*. O objetivo é deixar as unidades de negócio escolherem o prestador de serviço mais eficiente, de forma que o CSC venha a competir com fornecedores de serviço externos. Normalmente, o CSC possui uma vantagem dada a necessidade da unidade de negócio de fornecer argumentos suficientes e qualificados para escolher um fornecedor externo. O CSC pode ainda fornecer seus serviços externamente, mas somente com sua capacidade excedente. Os preços não são totalmente repassados (*full based*), porém eles ainda cobrem os custos totais do serviço. Caso o CSC tenha lucro, este lucro é alocado às unidades de negócio.

No modelo de negócio independente, os CSC são negócios completamente independentes. Seu maior objetivo é gerar receita e lucro pela entrega de serviços sob condições de concorrência. O preço cobrado é o de mercado com os lucros sendo retidos pelo CSC. Normalmente, a matriz garante um certo nível de contratos no primeiro ano do CSC atuando independentemente para garantir seu início.

Em pesquisa recente, a PwC (2008b) aponta que as empresas hoje adotam um dos três modelos abaixo:

- Abordagem centralizada – neste modelo, todos os serviços de suporte ao negócio são concentrados em um único centro. Este centro fornece serviços das operações da companhia em toda a região de atuação. Para a PwC (2008b), este modelo é o mais eficiente em termos de custo, porém é o de execução mais trabalhosa dado que demanda uma reestruturação operacional mais extensiva.
- Abordagem de centros de excelência – neste modelo, processos de negócio específicos são localizados em diferentes locais tomando como base uma forte concentração de experiência da companhia. O Contas a Pagar, por exemplo, pode ser realizado para toda a Europa a partir da Alemanha, com as funções de venda e crédito administradas a partir da Suíça.
- Abordagem de *clusters* regionais – neste modelo, os serviços compartilhados são fornecidos a partir de centros focados em determinadas regiões, normalmente próximas geograficamente. Um CSC, por exemplo, pode fornecer suporte de negócio para os EUA, Canadá e México, enquanto outro CSC pode fornecer serviços para o Reino Unido, Irlanda e Escandinávia. A PwC (2008b) aponta que muitas companhias veem este modelo como um caminho para o modelo centralizado de CSC.

Após as empresas terem conseguido deixar seus processos mais eficientes dentro do CSC, o *outsourcing* se torna o passo mais lógico a ser dado. A JPMorgan (2004) aponta pesquisa de 2002, na *Montgomery Research Institute*, em que aproximadamente 50% das organizações que operavam com um CSC planejavam o *outsourcing* de algumas atividades. O *outsourcing* possibilita às companhias continuar a reduzir custos e melhorar sua eficiência, na medida em que os fornecedores de *outsourcing* estão normalmente mais preparados e focados na prestação de serviços específicos. Pesquisa similar realizada no Brasil pela Deloitte (2008) aponta que apenas 17% das empresas respondentes espera aumentar o nível de terceirização no CSC no futuro, sinalizando a existência de um espaço significativo para a busca de alternativas de redução de custos.

2.3.2.2 Implementação e gerenciamento

Os benefícios potenciais de implementar um CSC são claros, contudo os resultados positivos dependem da capacidade da organização em implementar boas práticas. (PwC, 2008a). O JPMorgan (2004) aponta pesquisas recentes que têm mostrado que muitas companhias não alcançam as metas de redução de custo porque falham na reengenharia dos seus processos como parte da adoção de um CSC. A maioria daquelas empresas que conseguiram sucesso tem feito um considerável esforço para melhorar suas operações através da adoção de boas práticas antes ou imediatamente após adotarem um CSC. A natureza centralizadora dos CSCs torna-os mais adequados para a padronização do que se fossem unidades de negócio individuais, a adoção de um CSC torna iniciativas de reengenharia futuras mais fáceis de serem implementadas. Desta forma, a reengenharia de processos tem um papel relevante no sucesso ou no fracasso do CSC, como mostra da Figura 5.

Figura 5 – Potencial de redução de custo a partir do CSC

FONTE: JPMorgan, 2004

As organizações têm três formas de reduzir drasticamente as ineficiências de suas funções pela implementação do CSC (NAO, 2007). Primeiro, algumas organizações transformam suas funções através de uma revisão e alinhamento de processos, disseminando e adotando as melhores práticas disponíveis, só depois elas estabelecem o CSC para ganhar mais eficiências pela redução de duplicidades e incrementar as economias de escala. Outras estabelecem CSC; uma vez implementado o CSC em uma única localização, começam a transformar seus processos através da padronização e revisão e alinhamento de processos. Uma combinação

destas duas abordagens também é usada quando a organização notifica a melhora nos processos durante a migração para o CSC. O risco de revisão e alinhamento de processos somente após migrar para o CSC se concentra no fato de que este movimento pode amarrar as compras do CSC a fornecedores que trabalham com processos de compras ineficientes ao invés de abrir oportunidades de trabalhar com outros fornecedores que podem oferecer melhor custo benefício. A Figura 6 apresenta as três formas de implementar o CSC.

Figura 6 – O CSC pode ser implementado antes, depois e durante a transformação de processos
 FONTE: NAO, 2007

Existe um período claro após a implementação do CSC no qual a performance, a motivação e a qualidade do serviço entregue oscilam. Este período é conhecido como período de estabilização e toma em média entre seis e doze meses ou mais em alguns casos (ACCENTURE, 2007). A estabilização ocorre quando a organização alcança um ponto em que os processos são executados repetidamente de uma forma previsível e controlável. As exceções são mínimas, se existirem. Quando o CSC opera independentemente e alcança as metas de serviço do cliente. Quando os prazos diários são cumpridos dentro e entre o CSC, as unidades operacionais, os fornecedores e outras partes relacionadas. Quando os processos de gestão, como a melhoria contínua e gerenciamento do relacionamento com o cliente são operacionalizados e as medidas de performance são consistentemente executadas. Quando os sistemas funcionam como um todo, funcionam como planejados, cada empregado

provavelmente passa a sentir que está fornecendo uma contribuição importante, o que, por sua vez, contribui positivamente para a redução do *turnover*.

Os objetivos da estabilização de um CSC são os seguintes, conforme mostrado na Figura 7, onde é ilustrada a curva de estabilização:

- Minimizar o período de tempo demandado entre a implementação do CSC e a obtenção de resultados. Os clientes, empregados e os parceiros de negócio possuem altas expectativas de desempenho sobre o CSC. É necessário garantir que essas expectativas sejam realistas através de um processo honesto de comunicação sobre as emoções e comportamentos associados com cada fase de estabilização.
- Minimizar a queda de desempenho durante a estabilização. Dentre os motivos para a queda de performance podem ser citados: o fato de que durante o processo de estabilização alguns funcionários deixarão o CSC; participar no projeto do CSC e se tornar parte do quadro de funcionário do CSC já em operação demanda capacidade e habilidades distintas; a existência de especialistas em determinados assuntos antes e depois de implementado o CSC; prever escalonamento de períodos de trabalho, para a se adequar ao grande volume de horas de trabalho no início da operação.
- Maximizar o nível de performance após a implementação, sustentando a motivação dos empregados. Elaborando recompensas individuais e para os times, treinando e retreinando e ouvindo os empregados para determinar uma solução ótima.
- Maximizar o desempenho de longo prazo e a melhoria contínua. Substituindo aqueles que estão com uma performance inferior à requerida caso esta situação persista após treinamento e / ou *coaching*. Desenhando métricas operacionais.

Figura 7 – Curva de estabilização
FONTE: Accenture, 2007

Alcançar um alto desempenho no CSC demanda que os processos de gestão sejam claramente definidos e estreitamente alinhados com os acordos de nível de serviço (SLA). Os *Service Level Agreement* (SLA) ou acordos de nível de serviço definem o escopo dos serviços que serão fornecidos pelo CSC, bem como a divisão de responsabilidades entre o CSC e seus clientes. Um CSC instaura o relacionamento e interdependência entre o CSC e seus clientes estabelecendo o entendimento de que o CSC não pode atingir suas metas de desempenho sem *inputs* acurados e precisos dos seus clientes (ACCENTURE, 2006). Os processos de gestão podem ser divididos em seis elementos:

- Processo de comunicação: alguns CSC fazem da comunicação uma prioridade somente durante a fase de implementação divulgando mensagens como o anúncio da agenda de implementação e atualizações do estado do projeto em geral. Na realidade, no entanto, o compartilhamento de informação é ainda mais importante quando o CSC está na sua fase operacional, isto tanto na frente de comunicação interna (dentro do time do CSC) como na frente externa para os clientes e para a empresa como um todo.
- Processo de melhoria contínua: é o processo através do qual o CSC, de forma contínua, reavalia suas atividades, aumenta a eficiência e oferece suporte para o crescimento organizacional. Para que as melhoras tenham um impacto significativo, os esforços de melhoria contínua devem operar e ser visíveis no nível organizacional, não somente nos níveis individual e departamental.
- Processo de gerenciamento de relacionamento com os clientes: o *Customer Relationship Management* (CRM) é o aspecto mais visível do CSC. O CRM são as pessoas, os processos e as ferramentas que possibilitam serviços consistentes e uma orientação voltada para o desempenho. Adicionalmente, o CRM é o processo através do qual os relacionamentos com os clientes são formados, gerenciados, mensurados e melhorados.
- Processo de desenvolvimento de pessoal: é o processo para alinhar as demandas de desenvolvimento e crescimento dos empregados com o desempenho do CSC e objetivos culturais. Este processo usa metas de performance individuais e de times para ajudar a definir objetivos e conexões com o processo de mensuração de desempenho.
- Processo de gerenciamento de desempenho: o gerenciamento de performance é a mensuração e o reporte de como o CSC está trabalhando. Assim, o processo envolve determinar e implementar as métricas certas, o desenho e a implementação de

ferramentas de mensuração e reporte de performance, além do melhor formato e frequência. As mensurações devem ser feitas nos níveis organizacional, nos times e individual para garantir que aqueles comportamentos adequados (motivação) estão sendo encorajados e analisados.

- Processo de gerenciamento de demandas: o serviço ao cliente é a principal característica do “*front-office*” do CSC. Ser capaz de identificar, rastrear e responder às demandas de forma e tempo precisos é crítico. Níveis aceitáveis de serviço ao cliente serão difíceis de serem alcançados sem a definição de uma abordagem para o gerenciamento de demandas e de uma ferramenta para este fim.

A PwC (2008a) destaca que as empresas que já estabeleceram o CSC se deparam com uma grande quantidade de desafios (Figura 8), tanto externos como internos.

Figura 8 – Desafios para as organizações
FONTE: PwC, 2008a

Para fazer frente a esses desafios e gerar resultados sustentáveis, o CSC precisa constantemente revisar os serviços prestados, o nível dos serviços, bem como sua organização. Desta forma, sugere-se que o CSC deve evoluir, passando pela estabilização, otimização e finalmente para um modelo que adicione valor para a empresa como um todo.

2.3.2.3 O CSC no Brasil

Os trabalhos e a literatura acadêmica a respeito do CSC no Brasil ainda são escassos, o conceito e utilização são recentes. Ramos (2005) aponta que o modelo de serviços compartilhados começa a ser introduzido do Brasil no final dos anos 90. Em 1999, o Grupo

Camargo Correa implementou seu CSC como uma empresa independente. Em fevereiro de 2000 foi a vez da Telemar implementar seu CSC. Nesse mesmo ano, a Votorantim Metais iniciou o projeto piloto de compartilhamento de serviços. Desta forma, grandes empresas começaram a adotar o compartilhamento de serviços, classificados em diversos setores como pode ser visto no Quadro 5.

Quadro 5 – Organizações com implementação do CSC no Brasil

Bancário	Associação dos Bancos; Bradesco
Editoras	Editora Abril
Industrial	Alcoa; Rhodia; Petrobras; Votorantim Metais; Dow Química; Motorola; Monsanto; Ford (Projeto Amazon); Dana; Produtos Roche; Basf; Proctor&Gamble; Bristol Myers Squibb; ABB Brasil
Construção Civil	Camargo Correa
Alimentos e Bebidas	AmBev; Sadia; Perdigão
Distribuição de Energia	Celpe; Energias Brasil
Telefonia	Telemar; Telefonica
Serviços	Grupo Amil
Agro-Industrial	Grupo Iracema São Martinho

FONTE: Ramos (2005); Bain & Company (2004); IBEF (2008)

No Brasil, pesquisa realizada pela Deloitte (2008) em 2007 com 89 empresas traça um cenário dos CSCs no país. De forma geral, em média, os CSCs têm atendido a cerca de dez processos (como contabilidade, contas a pagar e a receber, escrituração fiscal etc.), como mostrado na Figura 9.

Figura 9 – Processos atendidos por meio de CSC
(em % de empresas que assinalaram cada alternativa; respostas múltiplas)
FONTE: Deloitte, 2008

Dentro da pesquisa, a Deloitte (2008) indica que a redução de custos foi o item mais apontado entre as razões para a implementação de um CSC, 81% das empresas respondentes apresentaram este motivo, seguindo-se a melhoria dos processos, com 71%, e a melhoria dos níveis de serviço, com 42%. Apesar de outros benefícios buscados com a implementação do CSC, o apelo da redução de custos é ainda muito forte, como se vê na Figura 10.

Figura 10 – Razões para implementar um CSC
(em % de empresas que assinalaram cada alternativa; respostas múltiplas)
FONTE: Deloitte, 2008

A implementação dos CSCs é geralmente realizada em etapas, a fim de priorizar os processos principais em uma primeira fase e aumentar a sua abrangência nas fases seguintes. Desse modo, o maior esforço tende a ficar concentrado no primeiro ano. Em relação aos esforços despendidos na implementação do CSC, a maior parte das atividades consome um esforço próximo ao planejado. No entanto, o estudo da Deloitte (2008) evidencia que as três atividades que apresentaram um esforço acima do esperado (uniformizar os sistemas de informação, administrar diferentes aspectos culturais e alinhar os processos) são justamente as que requerem maior planejamento e foco na implementação de um CSC. Observando as três atividades cujos esforços foram considerados maiores do que o planejado, nota-se a conveniência de uma abordagem multidisciplinar na implantação de um CSC, a qual envolva processos, pessoas e tecnologias. No Quadro 6, as principais atividades e nível de esforço na implementação de um CSC.

Quadro 6 – Nível de esforço para a implementação do CSC

Esforço igual ou menor do que o planejado

- Treinar pessoal nas novas funções
- Atender às unidades nos prazos esperados
- Comunicar mudanças
- Recrutar novos profissionais
- Atingir as metas de ganhos pré-estabelecidas
- Definir padrões de serviços
- Estabelecer meios de cobrança
- Obter o envolvimento da liderança
- Adaptar as pessoas ao seu novo papel

Esforço maior do que o planejado

- Uniformizar os sistemas de informação
- Administrar diferentes aspectos culturais
- Alinhar os processos

FONTE: Deloitte, 2008

Entre as maiores dificuldades encontradas na implantação do CSC, conforme estudo da Deloitte (2008), está a resistência da organização a mudanças. Gestores de negócio, por um lado, receiam a queda dos níveis atuais de serviço e a perda de controle sobre as suas atividades de suporte, enquanto as equipes, responsáveis pelas atividades a serem transferidas para o CSC, temem a perda de seu trabalho ou de sua autonomia. Embora exista a necessidade de uma gestão estruturada dos aspectos de mudança em projetos como este, o nível de envolvimento e esforço requeridos, frequentemente, tem sido subestimado pelas empresas.

Um importante passo anterior à criação de um CSC é a elaboração de um *business case*. A identificação e o mapeamento de todos os processos da implementação de um CSC permitem aos seus gestores uma melhor compreensão de todo o projeto, facilitando mensurar os resultados e realizar a comunicação efetiva com os seus clientes. No estudo da Deloitte (2008), em boa parte das empresas (51%) que participaram do estudo realizado no Brasil em 2007, o retorno esperado para o projeto de CSC foi atingido em menos de dois anos, enquanto para 28% foi alcançado entre dois e três anos. Somente 5% dos participantes afirmaram não ter obtido o retorno esperado.

No que se refere à eficácia, 78% dos respondentes da pesquisa alcançaram as metas estabelecidas em até dois anos, índice maior do que o de retorno do investimento. Esse resultado indica que os benefícios trazidos pela centralização dos serviços são percebidos rapidamente pelas empresas. Sobre o resultado obtido pelas empresas na redução de pessoas decorrente da centralização e otimização dos processos, o estudo aponta que 52% dos respondentes obtiveram reduções entre 10% e 30%, o que corrobora os bons índices demonstrados no retorno do investimento (Figura 11).

Figura 11 – Tempo de retorno do projeto de CSC; tempo para alcançar as metas de eficácia; e redução de pessoal obtida pela implementação do CSC

(em % de empresas que assinalaram cada alternativa; respostas múltiplas)

FONTE: Deloitte, 2008

A IBEF (2008) aponta alguns casos de sucesso de implementação do CSC em empresas no Brasil:

- *ABB Brasil*

Segundo o IBEF (2008), o gerente geral do CSC da ABB Brasil aponta que a unificação dos processos permitiu uma melhoria da qualidade e produtividade, aliada à redução de custos. Sobre as dificuldades enfrentadas, o gestor afirma que todo processo de mudança envolve resistência por parte das pessoas envolvidas. Aponta-se que o principal fator para garantir o sucesso é o comprometimento da alta gerência da empresa e a nomeação de um líder de projeto hábil e com liderança reconhecida na organização, além de comunicação rápida, objetiva e transparente do objeto do projeto e seus benefícios. Outro ponto essencial é o envolvimento da área de informática desde o início do projeto para promover união harmoniosa entre as unidades, possibilitando as melhorias contínuas nos processos.

- *Bristol-Myers Squibb*

O IBEF (2008) aponta que a Bristol-Myers Squibb é composta atualmente por quatro unidades de negócio e possui algumas áreas operando em regime de CSC. A estrutura é dividida em departamentos. O Departamento Líder presta serviços para todas as unidades de negócio. A Parceria Estratégica é um departamento que trabalha em conjunto com um prestador de serviço externo. Por último, existe a Terceirização, que é desenvolvida por uma empresa externa, prestadora de serviços para todas as unidades de negócio. A empresa informa que o modelo de operação de CSC inicial foi inevitável. Quando a Bristol-Myers Squibb percebeu que não se justificaria a multiplicidade de algumas áreas, subdividiu-se em unidades de negócio para gerar eficiência e redução de custo. Mesmo assim, a empresa observa que os fatores críticos dos modelos adotados são a distribuição de custo para cada unidade pelos serviços prestados. A priorização de tarefas, facilidade de comunicação e alinhamento de estratégias são fatores determinantes para o sucesso.

- *Energias do Brasil*

O IBEF (2008) reporta que a Energias do Brasil iniciou o processo de transição para a Unidade de Serviços Partilhados (USP) em outubro de 2005 e alcançou a estabilidade no processo de migração de informações das 16 empresas do grupo em dezembro de 2007. Com a missão de prestar serviços de apoio à gestão que satisfaçam as necessidades das empresas do grupo, com custo, prazo e qualidade competitivos, o projeto de implementação, nas palavras da empresa, é uma trajetória sem fim. Atualmente, o processo está em fase de melhorias e aperfeiçoamento contínuo. A empresa, através do seu diretor administrativo e financeiro, aponta que as resistências ao CSC acontecem devido a perda de poder, forte mudança cultural, possível perda de informações e aumento aparente dos custos; o foco deve sempre se manter nos processos para evitar problemas.

Os principais resultados até agora foram obtidos em todas as áreas da empresa. Em recursos humanos, houve redução de 216 colaboradores, equivalente a 47%. Entre superintendentes e gerentes, a redução foi de 36%, passando de 33 para 21 profissionais. Na tesouraria, a centralização de pagamentos resultou em ganho de um dia nos pagamentos a fornecedores e pagamento da folha, com a implementação do pagamento eletrônico. Na contabilidade, foram evitados custos e reduzidos os tributos, além da uniformização de contas e procedimentos, e treinamento de 180 profissionais pela área fiscal. Adicionalmente a empresa informa que

obteve ganhos em TI pela uniformização de sistemas, em suprimentos principalmente nas licitações internacionais.

- *Tgestiona*

O IBEF (2008) descreve que a Tgestiona nasceu como o CSC do Grupo Telefonica. Como uma estratégia de crescimento e desenvolvimento, passou a oferecer o serviço para outras empresas além do grupo e está se transformando em uma empresa de terceirização. O processo de transição iniciou-se em 2001. O seu principal diretor aponta que a Tgestiona foi criada principalmente atendendo a Telefonica São Paulo. Depois, cada empresa que aderiu à Tgestiona tinha seu processo de transição especificamente tratado. A empresa conta que era feito um levantamento das necessidades da empresa que aderiu ao modelo, entendia-se quais eram os produtos finais, os prazos e custos, para depois migrar sem que nada se perdesse no meio do caminho. Para a empresa, o fator crítico das transições é a obtenção de uma boa fotografia da operação antes da migração do CSC para possibilitar um parâmetro de avaliação posterior. O diretor geral da empresa afirma que, quando se terceiriza, se não há uma referência anterior, pode-se achar que perdeu a qualidade. É importante, antes de fazer a migração, ter uma boa medição das qualidades de serviços, prazos e eficiências que os processos tinham para abrir comparação e analisar se a implementação foi ou não um sucesso.

O processo de transição do Grupo Telefonica durou cerca de dois anos, em uma sequência de transições com prazo de migração entre três e quatro meses para cada empresa. O grupo adotou a estratégia de manutenção dos funcionários que faziam o trabalho anteriormente. Para o diretor geral, como a opção escolhida foi a de manutenção do conhecimento, a empresa não teve problemas no processo de transição porque as pessoas eram as mesmas que já faziam o trabalho para a Telefonica São Paulo. Com isso não houve crise de atendimento. A decisão de criar uma empresa independente foi tomada por questões regulatórias. Para a empresa, o modelo conceitual mostra que o ideal é a criação de uma empresa independente, mas no Brasil as empresas não costumam fazer isso em função do modelo tributário.

3 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA

Para acessar a questão de pesquisa desenvolveu-se um estudo de campo exploratório. Marconi e Lakatos (2008, p. 190) destacam que as pesquisas de campo exploratórias são investigações de pesquisa empírica cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa ou modificar e clarificar conceitos. Uma variedade de procedimentos de coleta de dados pode ser utilizada para o estudo relativamente intensivo de um pequeno número de unidades, mas geralmente sem o emprego de técnicas probabilísticas de amostragem.

Gil (2002, p. 53) afirma que o estudo de campo procura muito mais o aprofundamento das questões propostas do que a distribuição das características da população segundo determinadas variáveis. Como consequência, o planejamento do estudo de campo apresenta muito mais flexibilidade, podendo ocorrer mesmo que seus objetivos sejam reformulados ao longo da pesquisa. No estudo de campo, estuda-se um único grupo ou comunidade em termos de sua estrutura social, ou seja, ressaltando a interação entre seus componentes. Pesquisas de campo influentes são aquelas que apresentam o material de campo de forma a trazer a teoria à vida através de exemplos muito bem fundamentados (AHRENS; DENT, 1998, p.34).

Desta forma, neste estudo, desenvolve-se um trabalho empírico com metodologia qualitativa tendo como instrumentos: questionários, entrevistas e a observação. Na sequência deste tópico, expõem-se com mais detalhes o tipo de pesquisa adotado, e questionário, as entrevistas e o recorte da organização foco deste estudo. Esta abordagem metodológica é apropriada também porque a pesquisa sobre contabilidade gerencial inclui uma grande quantidade de estudos de campo baseados em múltiplos métodos combinando questionários e entrevistas (AHRENS; CHAPMAN, 2007b).

3.1 Tipo de pesquisa

Este estudo se caracteriza por ser um estudo exploratório, descritivo. Trata-se de uma pesquisa de campo, que é especialmente interessante do ponto de vista do método da pesquisa

qualitativa, ao mesmo tempo em que se constitui como exemplo de triangulação, com uma integração de diferentes abordagens e técnicas – qualitativas e quantitativas – num mesmo estudo. Uma abordagem mista, com métodos quantitativos e qualitativos, não necessariamente implica numa algaravia metodológica à medida que perguntas de pesquisa frequentemente são multifacetadas, comportam mais de um método (GUNTHER, 2006).

Com o objetivo de acessar o comportamento dos atores envolvidos, no que diz respeito aos aspectos de adoção e rejeição ao novo modelo, optou-se por uma abordagem com aplicação de técnicas qualitativas e quantitativas. A escolha desta abordagem decorre de esta pesquisa procurar analisar uma aplicação empírica do modelo de Burns e Scapens (2000), para avaliar os fatores ou grupo de fatores que direcionam a adoção ou resistência de um novo modelo em um processo de mudança.

3.2 A forma de construção dos instrumentos de coleta de dados e pesquisa de campo

Foram usadas as seguintes técnicas de coleta de dados no decorrer da pesquisa: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, entrevistas e aplicação de questionário. As entrevistas foram realizadas conforme roteiro exposto no Apêndice 1. Os questionários foram aplicados de acordo com o modelo exposto no Apêndice 2.

Dentro da pesquisa documental foi considerada também uma pesquisa de satisfação realizada pela organização investigada, levantamento este feito através do time do projeto de implementação do CSC, no segundo semestre de 2008. Adicionalmente, acessaram-se as descrições de cargo estabelecidas pelo Departamento de Recursos Humanos, com o objetivo de observar o que se espera das funções de Gerente Geral e Assistente de Gerência ou Subgerentes e suas respectivas diferenças, se é que existem, entre as marcas hoteleiras.

A Plus Hotelaria, em julho de 2008, com a intenção de mapear a aceitação inicial junto aos gerentes e subgerentes, desenvolveu um questionário *online* encaminhado via *intranet* para todos os gerentes gerais e seus respectivos sub-gerentes. A preocupação com o clima organizacional é uma variável importante na estratégia do Grupo. A Plus Hotelaria tem como estratégia declarada em seus principais materiais institucionais uma preocupação muito

grande com a qualidade de vida dos seus colaboradores, é considerada, há 11 anos consecutivos, umas das melhores empresas para trabalhar (REVISTA EXAME VOCÊ S/A, 2008). Estratégia que, dentre outras, se associa às características da indústria hoteleira, intensiva em mão-de-obra e no relacionamento com o cliente (hóspede).

Ao ter acesso às respostas às perguntas abertas desse questionário (dentro da etapa de pesquisa documental), respondido por 33 de um total de 83 gerentes e assistentes, pôde-se efetuar um primeiro levantamento e um melhor alinhamento das perguntas a serem elaboradas nas entrevistas que foram realizadas no decorrer desta pesquisa.

Os respondentes deste questionário foram convidados a relacionar, através de perguntas abertas, quais seriam as cinco principais barreiras, dificuldades e entraves no processo de implementação do modelo CSC que seriam enfrentadas nos três meses seguintes à entrada da unidade hoteleira no novo modelo. Estas respostas serviram como base para nortear perguntas da fase de entrevistas com os gestores corporativos e operacionais. O sumário destas respostas, dividido em dois segmentos baseados nas marcas, encontra-se no Quadro 7.

Quadro 7 – Resumo dos cinco principais itens identificados pelos gestores operacionais que representam potenciais riscos para a implementação do modelo CSC

Questão: aponte quais serão, em sua opinião, as cinco principais barreiras/dificuldades/entraves no processo de implementação do Modelo CSC nos próximos três meses.						
Marca	Qtde	1º Item	2º Item	3º Item	4º Item	5º Item
Econômica	25	“atraso no pagamento dos fornecedores”; “adaptação”; “comunicação”; “IPTU por apartamento”; “acesso ao sistema de contabilidade”; “negociação de prazos de pagamento com fornecedores corporativos”; “definir interlocutores do CSC com a unidade”; “transporte e frequência do malote”; “logística completa”; “não ter acesso a consultas”; “mudança dos processos”; “adaptação real do sistema”; “respeito a prazos”; “confusão das partes”; “a parte operacional”	“não ter acesso aos relatórios para acompanhamento de gastos”; “burocracia”; “envio de documentos”; “pagamento de investidores”; “envio/recebimento de correspondências”; “adaptação ao formato e análise dos relatórios de fechamento”; “informação para os proprietários”; “negociação com fornecedores”; “erros no contas a pagar”; “custo com transporte de documentos”; “malote”; “falta de gerenciamento mais corpo a corpo principalmente fechamento”.	“devoluções a hóspedes e cancelamento de cartões de crédito”; “reclassificação das despesas”; “processo de contas a pagar”; “compreensão das individualidades da unidade”; “estruturação do CSC”; “falta de pessoal de apoio a unidade”; “preparação do interlocutor”; “adaptação aos novos processos”; “fechamento contábil com pouco tempo de análise”.	“tempo de análise do fechamento”; “nova nomenclatura das contas contábeis”; “velocidade na informação demandada”; “acesso das unidades para consultas, relatórios e documentos”; “falta de autonomia das unidades em situações esporádicas”; “mudança de atribuição da equipe”; “protestos”; “não ter um contador fisicamente presente no dia a dia”.	“pagamento de reembolso das unidades”; “domínio das informações tributárias do município”; “forma de acompanhamento dos resultados através de novos tipos de relatórios gerenciais”; “comunicação entre o CSC e a unidade”; “logística”; “entendimento do processo pela equipe”.
Superior + Luxo	8	“custo do serviço prestado”; “comunicação deficiente”; “aumento da quantidade de hotéis no modelo CSC”; “contas a pagar”; “falta de informação”; “instabilidade do modelo devido a velocidade de migração imposta”; “cadastro de clientes centralizado para faturamento”.	“retrabalho”; “contas a receber”; “falta de pessoal qualificado (experiência e conhecimento dos processos hoteleiros); “falta de equipe preparada para receber os hotéis”; “desempenho da cobrança, devido a falta de conhecimento das especificidades de cada unidade”; “contas a pagar, fornecedores que têm prazo curto quanto ao envio malote”.	“segurança dos documentos enviados ao CSC”; “dificuldade no cadastro de novos fornecedores”; “comunicação e interface com unidades/ clientes/ fornecedores”; “Desempenho do contas a pagar, devido ao timing do fluxo dos documentos”.	“custos de logística (transporte e armazenamento); “falta de agilidade na solução de problemas”; “falta de relatórios gerenciais de qualidade durante o período de migração”; “Não existência de treinamento das atividades que ficaram na unidade”.	“help desk com conhecimento da unidade”; “falta de fornecimento de mercadorias por falta de pagamento”; “falta de agilidade para atender solicitações/demandas inesperadas e eventuais”; “falta de pessoa responsável por cada área nossa para nos dirigirmos e cobrarmos”.
TOTAL	33					

Com base nas questões ilustradas no resumo apresentado no Quadro 7 pode-se concluir que os principais riscos iminentes que os gerentes operacionais (gerentes gerais e subgerentes) associam com a implementação do modelo CSC estão relacionados a sete itens: (1) o pagamento das obrigações das unidades hoteleiras; (2) a adaptação ao novo modelo, tanto da unidade como do CSC; (3) a comunicação entre a unidade e o CSC; (4) a logística de transporte de documentos no fluxo das unidades hoteleiras para o CSC; (5) o acesso ao sistema de contabilidade; (6) o custo do serviço prestado; e (7) o cadastro centralizado fora da unidade.

Após a pesquisa documental foram realizadas entrevistas com os gestores da alta administração, com a gerente do projeto de implementação do CSC, com o gerente do CSC e com onze gerentes gerais e assistentes de gerência das unidades hoteleiras, todos envolvidos na implementação do CSC.

As entrevistas realizadas trouxeram elementos importantes para esta pesquisa. Conforme Martins e Theóphilo (2007, p.86) destacam, a entrevista é uma técnica de pesquisa para coleta de informações, dados e evidências cujo objetivo básico é entender e compreender o significado que entrevistados atribuem a questões e situações, em contextos que não foram estruturados anteriormente, com base nas suposições e conjecturas do pesquisador. Tanto o roteiro de entrevista como orientações para uma conversa objetiva devem estar ancorados em referencial que está dando suporte teórico ao estudo, e em acordo com os propósitos do estudo.

Desta forma, as entrevistas foram realizadas de forma semiestruturada, do tipo focada, quando o respondente é entrevistado por um curto período de tempo – uma hora, por exemplo. Nestes casos as entrevistas ainda são espontâneas e assumem o caráter de uma conversa informal, porém o entrevistador segue determinado conjunto de perguntas (YIN, 2005, p.117). As entrevistas foram realizadas mediante utilização de gravador digital, com plena ciência dos entrevistados, com o conteúdo sendo transcrito pelo pesquisador.

Foram entrevistados dezessete profissionais, pessoalmente, o Diretor Financeiro do grupo, o Diretor de Operações da marca econômica, o Diretor de TI, o Gerente do Projeto, o Gerente do CSC, o Gerente Administrativo Financeiro da marca econômica, seis Gerentes Gerais de

unidades hoteleiras da marca econômica, um Controller de unidade hoteleira da marca econômica, dois Gerentes Gerais de unidades hoteleiras da marca superior e dois Assistentes de Gerência de unidades hoteleiras da marca superior. Durante as entrevistas, os entrevistados foram apresentados ao material produzido hoje pela área de Controle de Gestão, produzido e divulgado mensalmente para os gestores das unidades hoteleiras onde constam os principais indicadores de desempenho da organização, unidade a unidade e consolidado (Anexo A).

O Quadro 8 mostra os métodos qualitativos usados e seus objetivos, considerando sua conexão com os objetivos desta pesquisa.

Quadro 8 – Métodos qualitativos e seus objetivos

Método Qualitativo	Objetivos
Pesquisa bibliográfica	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer um construto teórico que sustente a construção das perguntas da pesquisa e traga insumos para a discussão dos principais temas estudados nesta pesquisa: institucionalização dentro do construto de Burns e Scapens; resistência nos processos de institucionalização; cenário hoteleiro e centros de serviços compartilhados.
Pesquisa documental	<ul style="list-style-type: none"> • Obter apresentações, avaliações, instruções da matriz sobre a implementação do CSC. • Analisar trabalhos internos relacionados a treinamentos, preparação e manutenção de talentos na gestão hoteleira. • Analisar pesquisas anteriores relacionadas ao clima organizacional.
Entrevistas	<ul style="list-style-type: none"> • Obtenção de informação sobre o processo de implementação do CSC. • Identificar a percepção da importância da implementação do CSC, observando as dificuldades, benefícios e inquietudes. • Organizar a sequência histórica de implementação do CSC. • Colher a impressão da adequação do CSC à estratégia da organização.

Em adição às técnicas qualitativas, foi elaborado um questionário para aplicação aos gerentes gerais e assistentes de gerência ou subgerentes das unidades hoteleiras, daquelas unidades que operavam no modelo de CSC há no mínimo cinco meses, o que configurou quarenta e duas unidades. Inicialmente, foi utilizado o recurso do pré-teste, pelo qual sete questionários foram aplicados no mês de abril de 2009 para pessoas envolvidas diretamente com o CSC, sendo três gerentes gerais de unidades hoteleiras, dois do segmento econômico e um do segmento superior, o Gerente do Projeto de implementação, o Gerente do CSC, o Coordenador de Suporte Oracle e o Gerente Administrativo do segmento econômico. Imediatamente antes de encaminhar o questionário para estes sete respondentes, o questionário foi passado para

validação do Gerente Geral do Projeto e do Gerente do CSC, esta discussão através de *e-mail* e telefone resultou na modificação de quatro questões. Estas quatro questões foram alteradas de forma a alinhar a questão com os termos e vocabulário usado na organização.

Inspiradas no levantamento teórico do item 2.1, no qual são trazidos alguns dos principais trabalhos que abordam a institucionalização de processos de mudança sob o construto de Burns e Scapens (2000), especificamente sobre os aspectos relacionados às resistências encontradas nesses processos, sumarizados no Quadro 1, as 20 questões do questionário disponibilizado procuram servir como instrumento para avaliar os três elementos componentes da resistência ou adoção em processos de mudança. Os respondentes foram convidados a responder expressando seu grau de concordância ou discordância seguindo uma escala que vai de “discordo totalmente” a “concordo totalmente”, conforme régua ilustrativa que acompanha o questionário do Apêndice 2. Desta forma, na Tabela 1 são destacados a divisão de questões por elemento e o respectivo resultado do alfa de Cronbach obtido a partir das sete respostas obtidas no pré-teste, o alfa foi calculado com suporte do software estatístico SPSS.

Tabela 1 – Finalidade das questões do questionário e alfa de Cronbach da fase pré-teste

Finalidade	Questões	Cronbach
Avaliar a resistência ou adoção formal e aberta devido a conflito ou alinhamento de interesses.	Questões nº 01,02,03,04,05	.697
Avaliar a resistência ou adoção devido à falta ou existência de conhecimento e experiência (competência).	Questões nº 06,07,08,09,10,11,12,13,14,15	.780
Avaliar a resistência ou adoção por apego ou desapego às formas de pensar e agir, incorporadas nas rotinas e instituições existentes.	Questões nº 16,17,18,19,20	.747

No desenvolvimento do questionário foram elaboradas questões tomando como referência os três grupos de elementos de resistência aos processos de mudança, apontados por Burns e Scapens (2000). Os três elementos são: (1) resistência aos processos de mudança em função da existência de conflito de interesses; a resistência por questões de competência dividida em (2a) resistência aos processos de mudança em função da falta de conhecimento e (2b) resistência aos processos de mudança em função da falta de experiência para lidar com o processo; e (3) resistência ao processo de mudança em função do apego existente às formas de pensar e agir anteriormente institucionalizadas na organização.

Assim, o objetivo do questionário é verificar quais destes elementos mais se destacam, a partir da percepção dos respondentes, no momento atual do processo de implementação do CSC. Ainda, por meio das respostas obtidas no questionário, procurar desenhar um paralelo com o modelo de institucionalização de Burns e Scapens (2000) nas suas fases de codificação, incorporação, repetição e institucionalização. É de se esperar que a menor resistência, nos seus elementos tomados em seu conjunto, deva ser um indicador do nível de institucionalização do modelo CSC. Ainda, em considerando os diversos segmentos econômicos (marca econômica, superior, etc.) existentes na rede de hotéis estudada, verificar se os gerentes e subgerentes destas unidades hoteleiras apresentam alguma diferenciação no que diz respeito ao elemento de resistência apresentado ou predominante.

A elaboração dos questionários foi inspirada nos achados de pesquisa sumarizados no Quadro 1, no qual se procurou agrupar os resultados de diversos pesquisadores dentro dos elementos da resistência ao processo de mudança proposto por Burns e Scapens (2000). Na elaboração das questões, procurou-se evitar falhas comuns na elaboração de questionários, tendo como orientação os cuidados apontados por Hill e Hill (2005).

A aplicação dos questionários se deu durante o período de 14 de abril de 2009 a 24 de abril de 2009. Os respondentes, gerentes gerais e assistentes de gerências foram convidados via *e-mail* a responder através de duas formas: via questionário *on-line*, disponibilizado na Intranet da organização e via arquivo eletrônico Excel. A escala escolhida foi uma Escala do tipo Likert, de sete opções, variando de discordo totalmente (1) a concordo totalmente (7).

No período aberto para respostas foram recebidos 55 questionários, sendo 26 via questionário *on-line* e 29 via arquivo eletrônico Excel. Na análise detalhada das respostas levantou-se em uma oportunidade que havia dois registros de resposta em arquivo Excel para o mesmo cargo e unidade hoteleira. Neste caso, através de contato telefônico, o respondente solicitou que a segunda resposta enviada fosse desconsiderada. Em outro caso, levantou-se o registro de resposta tanto via arquivo eletrônico Excel como via questionário *on-line* para o mesmo cargo e unidade hoteleira. O gestor da unidade hoteleira foi contatado e solicitou que a resposta via questionário *on-line* fosse considerada em detrimento da resposta via arquivo eletrônico Excel. Com a exclusão destes questionários restaram 53 questionários para os propósitos da pesquisa. Nos últimos dois dias do período de coleta do questionário, oito unidades hoteleiras

foram contatadas via telefone para verificar se o *e-mail* com o questionário tinha sido recebido.

Foram realizadas análises quantitativas sobre os dados coletados. A estatística descritiva será utilizada para a apresentação do percentual de respostas em relação a cada uma das questões, aferindo-se a aceitação ou não de determinada afirmação. Foi utilizada a técnica *optimal scaling*. A ideia por trás da *optimal scaling* é atribuir quantificações numéricas às categorias de cada variável qualitativa, possibilitando o uso de procedimentos para obter soluções a partir de variáveis quantificáveis. Os valores do *optimal scaling* são atribuídos a cada variável baseando-se em critérios de otimização do procedimento em uso. Diferentemente dos valores originais das variáveis nominais ou ordinais, os valores da *optimal scaling* possuem propriedades métricas (MEULMAN; HEISER, 2005, p.2). O uso desta técnica se adéqua ao questionário desenvolvido nesta pesquisa já que as respostas previstas nesse questionário (escala de 1 a 7) são classificadas como ordinais.

Dentro das técnicas designadas genericamente como *optimal scaling*, optou-se por usar a *Categorical Principal Component Analysis* (CAPTCA). Segundo Maroco (2007, p.338), a CAPTCA é apropriada quando se pretende reduzir a dimensionalidade de variáveis medidas em escalas diferentes em um ou mais índices que expliquem uma proporção considerável da informação presente. Com este procedimento, pacotes estatísticos como o SPSS (usado neste trabalho) atribuem valores de *optimal scaling* a cada uma das categorias das variáveis sob estudo, de modo que esses valores sejam “ótimos” relativamente à solução das componentes principais obtidas.

Desta forma, para resumir a informação presente nas variáveis originais, dentro de cada elemento de resistência em componentes principais usou-se o método CAPTCA, com o método de normalização da variável principal. No caso em que todas as variáveis são escalonadas como numéricas, o CAPTCA é equivalente à Análise de Componentes Principais (ACP). Uma das principais vantagens da ACP é permitir resumir a informação de diversas variáveis correlacionadas (e, portanto, de alguma forma redundantes) em uma ou mais combinações lineares independentes (as componentes principais) que representam a maior parte da informação presente nas variáveis originais. Estas componentes podem ser depois utilizadas como “índices” ou indicadores que resumem a informação disponível nas variáveis originais. Estes componentes principais podem ser usados posteriormente com, por exemplo,

análise de *clusters* (conglomerados) ou regressão linear múltipla que exige que as variáveis sob estudo sejam independentes (MAROCO, 2007, p.329).

Adicionalmente, para análise dos dados coletados nos questionários, foram usadas as técnicas de Análise de Conglomerados, Análise de Correspondência e Análise de Homogeneidade, pelo método Homals. Desta forma, os dados coletados foram objeto de análise quantitativa, por meio de cinco tratamentos estatísticos distintos.

Os procedimentos adotados estarão relacionados à área de análise multivariada de dados conhecida como *dimension reduction* (MEULMAN; HEISER, 2005, p.8).

Quadro 9 – Métodos quantitativos e seus objetivos

Método Qualitativo	Objetivos
Análise descritiva	<ul style="list-style-type: none"> • Sumarizar os dados coletados no questionário. Fornecendo informações sobre o comportamento da amostra dentro dos agrupamentos de questões desenvolvidos.
Análise do componente principal categórico (CAPTCA)	<ul style="list-style-type: none"> • Validar os construtos usados para acessar os elementos de resistência. • Obter indicadores de caráter métrico representando os elementos de resistência.
Análise de conglomerados	<ul style="list-style-type: none"> • Agrupar os respondentes em grupos homogêneos e heterogêneos entre si, estabelecendo graus de incidência dos elementos de resistência.
Análise de correspondência	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar teste para estabelecimento de pré-condições para utilização do procedimento <i>Homals</i>. • Realizar inferências sobre os resultados do mapa perceptual com variáveis categóricas.
Análise de homogeneidade (Homals)	<ul style="list-style-type: none"> • Permitir a análise das relações e associações entre três ou mais variáveis categóricas por intermédio do mapa perceptual.

4 O CASO ESTUDADO

Nesta seção é desenhada uma descrição da organização foco deste estudo. Ilustrar suas operações e estratégia mundial e especialmente a estratégia seguida para seu braço aqui no Brasil. Descreve-se o detalhe das suas operações e marcas, bem como as características dos gestores operacionais responsáveis pelas unidades hoteleiras. É delineada a operação de *back-office* nas suas unidades hoteleiras e quais são as principais mudanças no que diz respeito à nova configuração dessas atividades de *back-office*, apontando-se quais são os princípios institucionais pretendidos com o processo de mudança.

É importante, para os objetivos desta pesquisa, o delineamento claro e detalhado das rotinas, procedimentos e instituições existentes. É provável que se encontrem resistências caso se tente introduzir novos sistemas e técnicas de contabilidade gerencial sem se considerar cuidadosamente as instituições predominantes dentro da organização. As instituições predominantes provavelmente moldarão as características e o conteúdo dos processos de mudança. O que pode ser entendido como *path dependency*, que pode levar as organizações a se encontrarem presas a determinados cursos de ação (SCAPENS, 2006).

Ressalta-se, ainda nessa seção, a utilização dos dados provenientes das respostas dos questionários. Estes questionários foram objeto de análises estatísticas que procuram lançar uma luz sobre os principais elementos de resistência presentes na organização, bem como a relação destes elementos com as operações do grupo, também diferenciadas em segmentos e marcas. Estes análises, em conjunto com as entrevistas realizadas, são a matéria-prima básica usada na discussão dos resultados, sempre analisados à luz do referencial teórico, articulando-se ideias que busquem subsídios para elucidar os objetivos da pesquisa, construindo um caminho para as conclusões deste trabalho e suas contribuições para a pesquisa em contabilidade gerencial.

4.1 Plus Hotelaria

A Plus Hotelaria faz parte do Grupo Plus, grupo mundial que atua em diversos segmentos distintos e complementares: hotelaria, alimentação, gestão das pessoas, gestão de frotas,

viagens e produtividade das empresas. No mundo iniciou suas atividades em 1967 com a abertura do primeiro hotel em Lille, na França, tendo suas ações negociadas neste país. No Brasil, o Grupo concentra sua atuação em doze marcas divididas em dois grandes ramos, o de serviços e o de hotelaria, tendo iniciado sua operação no país em 1976. Hoje no Brasil possui 13 mil colaboradores e um volume anual de negócios de mais de R\$ 8 bilhões. A Figura 12 ilustra dados do Grupo com referência à origem e composição da sua receita, a Plus Hotelaria é responsável por 75% das receitas do Grupo, com 74% do negócio concentrado na Europa.

EBITDAR – Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, Amortization, and Restructuring or Rent Costs

Figura 12 – Origem e composição da receita do Grupo Plus a 31 de dezembro de 2008

FONTE: Horizons, 2009

A Plus Hotelaria é uma das maiores redes de hotéis do Brasil e uma das cinco mais importantes no mundo. Em levantamento feito em 2007, a empresa é a quinta em termos de disponibilidade de apartamentos, ficando atrás dos grupos IHG (das marcas InterContinental, Holiday Inn, entre outras), Wyndham (das marcas Ramada, DaysInn, entre outras), Marriott (das marcas Marriott e Renaissance, entre outras) e Hilton, ficando à frente do grupo Starwood (das marcas Sheraton, Meridien, entre outras). A Plus Hotelaria é, no entanto, a primeira considerando esses mesmos grupos internacionais se considerarmos o EBITDA (*Earnings Before Interest Taxes, Depreciation e Amortization*).

No mundo, a Plus Hotelaria atua em cerca de 90 países, possuindo um parque de 4 mil hotéis e mais de 500 mil apartamentos. O segmento hoteleiro do Grupo Plus no Brasil é composto de cinco marcas: luxo (uma marca); superior (duas marcas); e econômica (duas marcas), estando

presente em 61 cidades brasileiras. Seu parque na América Latina, majoritariamente constituído no Brasil, conta com mais de 160 hotéis e mais de 26 mil apartamentos em operação, com 9,6 mil colaboradores. Dentro deste parque, as marcas superior e econômica respondem por 54% e 38% dos hotéis, respectivamente.

Todos os hotéis são ora totalmente de propriedade da empresa, com propriedade compartilhada com outros investidores individuais (pessoas físicas ou jurídicas) ou administrados. Todos os hotéis são geridos por gerentes gerais empregados pela empresa. A Plus Hotelaria tem conseguido retornos substanciais nas suas vendas, bem como crescimento das suas vendas ao longo dos anos. Este crescimento tem sido suportado parcialmente pela estratégia agressiva de crescimento, principalmente das marcas econômicas, dentro do modelo de negócio com separação de controle e propriedade. Na Figura 13, apresenta-se a composição dos hotéis do grupo no que diz respeito à estrutura de propriedade e qual tem sido a sua evolução e seu objetivo.

(1) Com base no portfólio em 30 de junho de 2008.

Figura 13 – Estratégia do Grupo, evolução e objetivos sobre a estrutura de propriedade dos hotéis

FONTE: Investors Day, 2008a

Em apresentações para investidores, a estratégia de expansão do Grupo para a Plus Hotelaria é sumarizada da seguinte forma: crescimento superior a 60% nos segmentos econômicos, com 60% de crescimento nos mercados emergentes (BRIC) com um forte foco em Contratos de Administração ou Franchising e nos *variable leases* (contratos nos quais a remuneração dos proprietários dos apartamentos é calculada como percentual variável em função do desempenho da receita). A estratégia de crescimento prevê um crescimento anual de 40.000 quartos/ano. Os cinco direcionadores apontados pelo Grupo para atingir a meta de 40.000

quartos/ano são: (i) expansão do segmento econômico na Europa Ocidental; (ii) fortalecimento da posição nos BRIC; (iii) aumento da fatia de mercado através do desenvolvimento de franqueados; (iv) expansão na Europa Oriental em todos os segmentos; e (v) desenvolvimento das marcas de luxo com contratos de administração (INVESTOR DAY, 2008b).

Nos hotéis do grupo foco de estudo neste trabalho, aproximadamente 70% operam sob um contrato de administração, a estrutura de propriedade para os 42 hotéis está configurada conforme mostrado na Tabela 2.

Tabela 2 – Estrutura de propriedade nas unidades hoteleiras migradas para o modelo CSC

Marca	Próprios	Contrato de Administração	Total
Econômica	8 (25%)	24 (75%)	32
Superior + Luxo	4 (40%)	6 (60%)	10
Total	12 (29%)	30 (71%)	42

Esta estratégia é suportada por centros de excelência que se sustentam em três bases, conforme mostrado na Figura 14, quais sejam: (i) impulsionar as receitas e criar fidelidade; (ii) otimizar os custos; e (iii) fornecer serviços de suporte eficientes.

Figura 14 – Oito centros de excelência para entregar os melhores serviços de valor-agregado para os proprietários, administradores e *franchisees* dos hotéis

FONTE: Investors Day, 2008a

No seu folheto corporativo, onde resumem suas operações (HORIZONS, 2009), o Grupo sustenta que essas oito unidades se interconectam e se estendem por todos os negócios e países para criar um sistema único. Compartilhando as melhores práticas e fazendo um

pooling dos custos, estes centros melhoram o desempenho das marcas, dão suporte aos empregados e aos donos dos hotéis nas suas operações diárias, garantindo que os clientes sempre receberão o melhor serviço.

A implementação do CSC dentro do Grupo alinha-se com os centros de excelência, em especial com o centro *Management & Finance*, definido pelo grupo como composto por times de gestão e finanças que alocam recursos e fornecem ferramentas de *benchmarking* aos gestores do *front-office*, desenhadas com o objetivo de melhorar o desempenho. Em cooperação com os times de desenvolvimento e expansão (*expansion*), os especialistas em gestão de ativos deste centro aperfeiçoam o retorno sobre o capital empregado e aplicam a estratégia *asset right* para reduzir a volatilidade futura das receitas. A estratégia *asset right* (Figura 13) foi anunciada pelo Grupo em 2008 e visa, dentre outras ações, modificar a estrutura de propriedade dos empreendimentos atuais e novos visando reduzir a participação do Grupo no investimento em ativos fixos, dividindo a propriedade com investidores terceiros através de contratos de administração, *fees* sobre os resultados ou mesmo franchising.

Estes oito centros de excelência se alinham com os cinco valores que o Grupo associa como seus fatores de sucesso: a inovação; o espírito de conquista; o desempenho; a verdade; e o respeito. O Grupo, em seus relatórios para seus acionistas, página *web* e diversos materiais de divulgação, se propõe como meta liderar e ser referência nos seus dois negócios “*core*” (hotelaria e serviços), assumindo estes cinco valores associados ao “Espírito do Grupo”, entendido com um espírito de pioneirismo e conquista. Conforme apresentação da organização nos seus materiais institucionais, os cinco valores são assim demonstrados diariamente pelo Grupo:

- Inovação – encorajar, identificar e solidificar novas ideias com o objetivo de melhor servir os clientes, fornecer suporte para os empregados e proteger o ambiente, agora e no futuro.
- Espírito de conquista – entender melhor os mercados do Grupo e identificar novas regiões e demandas dos clientes objetivando ser líder em todos os mercados em que atua.
- Desempenho – desafiando-se e reagindo de forma rápida, com astúcia e agilidade, objetivando oferecer o melhor para os clientes e empregados.

- Verdade – encorajando a iniciativa pessoal e a tomada de risco criando condições favoráveis à construção da autoestima, delegando e reconhecendo que as pessoas podem cometer erros.
- Respeito – em qualquer lugar onde os negócios do Grupo sejam conduzidos, os empregados devem ser encorajados a respeitar a cultura, o ambiente e a comunidade local, envolvendo-se ativamente.

O CSC não é novidade no Grupo, a implementação no Brasil é a décima sexta que acontece no mundo dentro do Grupo, como ilustra a Figura 15, a diferença básica no modelo de implementação das outras implementações para esta no Brasil é a concomitância de implementação do ERP (Oracle) em conjunto com o CSC.

Figura 15 – Mapa de implementação do CSC no Grupo. Cenário mundo em abril de 2008

FONTE: Material Apresentação Interna Grupo, 2008

O modelo CSC implica que todas as unidades envolvidas no projeto passam a ter sua contabilidade processada em um único centro geográfico, com uma logística de envio de documentos fiscais e contábeis que envolve um fluxo constante de “malotes” das unidades hoteleiras para o CSC, localizado na cidade de São Paulo. Esta documentação passa a ser

processada neste CSC em uma base Oracle (ERP). O resultado deste processamento passa a ser encaminhado às unidades na forma de um balancete e uma demonstração de resultado, todo mês até o terceiro dia útil. Adicionalmente, as obrigações da unidade e as contas a receber dos clientes das unidades passam também a ser processadas pelos CSC a partir dos documentos encaminhados e conexões de sistemas que estabelecem uma comunicação entre os sistemas conhecidos como *front-office* e o ERP.

Este novo cenário contrasta com o modelo que vinha operando nas unidades. Neste modelo anterior, a contabilidade era totalmente processada por uma equipe de contabilidade ou uma empresa terceirizada na própria unidade hoteleira, não havia a necessidade do fluxo de documentos, portanto. Adicionalmente, tanto o pagamento das obrigações como a gestão de cobrança de clientes também eram processados nas unidades hoteleiras. No Quadro 10 estão enumeradas as principais diferenças nos modelos antes da implementação do CSC e após a implementação do CSC.

Quadro 10 - Detalhe da descrição do cenário para a operação das unidades, antes e depois da implementação do Centro de Serviços Compartilhados

Antes do CSC	Depois do CSC
O sistema usado: CM-DOS, sem possibilidade de upgrade. Cada hotel possuía um servidor.	O sistema usado: ERP Oracle Applications, com possibilidade de upgrade. Único servidor para a rede.
Sistema de <i>back-office</i> (contabilidade, contas a pagar, contas a receber, fiscal, folha de pagamento e tesouraria) não alinhado com os sistemas implementados nos principais países onde o grupo tem operações no mundo.	Alinhamento do sistema de <i>back-office</i> ao utilizado pelo grupo nos principais países onde o grupo tem operações no mundo.
Documentos (fiscais, contas a pagar, etc.) ficavam nas unidades hoteleiras distribuídas em todo o território brasileiro.	Documentos (fiscais, contas a pagar, etc.) aprovados pelos gestores operacionais nas unidades hoteleiras e encaminhados via malote diário para o CSC, na cidade de São Paulo.
Unidades hoteleiras de médio e grande porte possuíam uma equipe especializada encarregada da parte administrativa e financeira responsável pelas atividades do <i>back-office</i> .	Unidades hoteleiras do segmento superior realocam no grupo ou na mesma unidade a equipe encarregada da área administrativa e financeira responsável pelas atividades do <i>back-office</i> .
Unidades hoteleiras do segmento econômico eram atendidas por um escritório de contabilidade local que visitava a unidade pelo menos duas vezes por mês para tratar parte das atividades do <i>back-office</i> (contabilidade, fiscal e folha de pagamento)	Unidades hoteleiras do segmento econômico tiveram o contrato com o escritório de contabilidade rescindido. As atividades de <i>back-office</i> que não eram atendidas por esses escritórios foram direcionadas para o CSC.
Escritórios contábeis com relação contratual com o hotel. Gestor da unidade hoteleira exercendo pressão direta sobre o time do escritório contábil que atende a unidade.	Com a rescisão dos contratos dos escritórios o gestor da unidade hoteleira passa a ter acesso via telefone e <i>e-mail</i> com o contador responsável pela sua unidade no CSC.
Atividades de <i>back-office</i> desenvolvidas nas unidades hoteleiras sem padronização entre as unidades.	Assinatura de acordos de nível de serviço (SLA) entre as unidades hoteleiras com detalhamento das atividades e responsabilidades dos envolvidos (unidades e CSC).
Gestores das unidades hoteleiras como responsáveis diretos pelos escritórios contábeis terceirizados e times da área administrativa e financeira.	CSC como unidade corporativa que responde à Diretoria Financeira do grupo. Possui CNPJ próprio.
O gestor da unidade hoteleira discutia e elaborava os demonstrativos contábeis com sua equipe da área administrativa e financeira ou escritório contábil e, depois de finalizado e aprovado, encaminhava os demonstrativos para consolidação da Sede (SP) via <i>e-mail</i> .	O gestor da unidade discute com o contador designado dentro do CSC uma prévia dos demonstrativos contábeis via telefone e <i>e-mail</i> , após finalizado e aprovado, o contador do CSC encaminha os demonstrativos para consolidação na Sede (SP) via ERP.
A consulta ao sistema contábil era permitida e o acesso liberado para os gestores dos hotéis.	O acesso está previsto para ser liberado para os gestores dos hotéis no segundo trimestre de 2009.
O time administrativo e financeiro da unidade não tinha tempo útil para trabalhar na operação do hotel (recepção/hospedagem/ restaurante).	A Diretoria Operacional orienta seus gerentes das unidades a começar a aproveitar o time administrativo e financeiro na operação do hotel.
Envio de malote de correio da unidade para a sede (SP), duas vezes por semana.	Implementação de logística de malote diário das unidades para o CSC que está localizado em São Paulo.
Não havia necessidade de preenchimento de protocolos de envio nos documentos encaminhados para a Sede.	Necessidade de preenchimento de protocolo especificando o que está sendo enviado para cada área (contas a pagar, contas a receber, fiscal, etc.) a cada envio diário.
Os pagamentos eram realizados pela unidade, inseridos por funcionários da área administrativa e financeira no banco de pagamento e aprovados posteriormente, eletronicamente, pelo gerente geral.	Os pagamentos são inseridos e aprovados pelo CSC.
Os recebimentos e a cobrança dos clientes eram feitos pela unidade hoteleira pelo time administrativo e financeiro.	Os recebimentos e a cobrança dos clientes são feitos pelo CSC.
Auditorias Financeiras e de Controles Internos Realizados 100% na unidade.	Auditorias Financeiras e de Controles Internos realizados na unidade e no CSC.
Atrasos eventuais no envio do fechamento para a Sede.	Pontualidade no envio do fechamento para a Sede.

As unidades envolvidas nesse projeto de implementação do CSC, somando 42 no total, espalhadas por todo o território brasileiro, estão divididas dentro das marcas, conforme apontado na Tabela 3.

Tabela 3 – Hotéis participantes da implementação do CSC e ERP

Marca	Aptos.	%	Quantidade	%
Luxo	206	3%	01	2%
Superior	1.752	23%	09	22%
Econômica	5.823	75%	32	76%
Total	7.781		42	

A Plus Hotelaria define seus hotéis da marca luxo como sendo unidades que estabelecem um elo privilegiado entre sua equipe de profissionais e seus hóspedes que esperam e apreciam beleza, qualidade e excelência. Sobre suas unidades da marca superior a empresa coloca que o seu grande diferencial é o fato de oferecer aos seus hóspedes uma oferta similar em todos os hotéis da rede no que diz respeito a suas instalações, serviços e produtos oferecidos em um ambiente requintado. Para a marca econômica, que responde por 76% das unidades foco do projeto de implementação do CSC, a Plus Hotelaria destaca que a proposta é a de oferecer eficiência e qualidade. Isto é, oferecer hospitalidade, economia, segurança, acessibilidade (os hotéis da marca estão sempre bem localizados – próximos de aeroportos, metrô ou áreas de intensa atividade econômica, por exemplo) sendo reconhecida pela melhor relação custo-benefício.

Diferente do segmento de atuação superior (Polo Superior) o segmento econômico (Polo Econômico) é relativamente recente no país. Dentro do Polo Econômico existe uma segmentação adicional. A hotelaria econômica e a hotelaria supereconômica. A hotelaria econômica teve seu primeiro empreendimento inaugurado em 1990, na cidade de Fortaleza, no mundo esta mesma marca foi criada em 1974, hoje são mais de 750 hotéis em 35 países. A hotelaria supereconômica teve sua inauguração no Brasil em 2001, no mundo esta mesma marca foi criada em 1984, são mais de 380 hotéis em 14 países.

O nível de complexidade entre os hotéis dos dois grandes segmentos (Polo Econômico e Polo Superior) é também diferenciado. Em volume de pagamentos mensais de obrigações, por exemplo, as unidades hoteleiras do Polo Econômico demandam um processamento de 300 documentos e notas fiscais em média, enquanto que as unidades hoteleiras do Polo Superior

demandam de 900 a 1000. Um dos motivos para esta diferenciação é a quantidade de serviços oferecidos pelas unidades hoteleiras do Polo Superior, como *fitness*, piscina, restaurantes sofisticados, estruturas completas para eventos etc. que demandam chefias especializadas e uma mão-de-obra abundante. As unidades hoteleiras do Polo Econômico, por outro lado, não oferecem tamanha diversidade de serviços e normalmente lidam com um *staff* relativamente pequeno se comparado com o Polo Superior, sendo que a marca supereconômica ainda apresenta a característica de não possuir restaurante.

O corpo gerencial (gerente geral e assistente de gerência ou subgerentes) apresenta também diferenciação entre os polos. A idade média de empresa e biológica dos gerentes gerais e assistentes de gerência das unidades hoteleiras do Polo Econômico é inferior à dos seus colegas no Polo Superior. A rotatividade dos gerentes do Polo Econômico é superior à do Polo Superior, dificilmente os gestores do primeiro grupo ficam mais de dois anos à frente de uma unidade hoteleira, sendo remanejados para outras unidades do grupo no país e no mundo. Adicionalmente, demanda-se mais experiência no perfil dos gestores do Polo Superior. O material de divulgação de contratação, treinamento e retenção de talentos (o qual foi analisado na pesquisa documental) divulga como requisito mínimo, dentro da descrição de cargo para os gerentes gerais do Polo Econômico, uma experiência mínima de dois anos na atividade hoteleira em função gerencial. A mesma descrição, porém, para os subgerentes do Polo Superior, aponta como requisito mínimo de 03 a 04 anos de experiência na área. Este item, dentre outros, é um indicador da diferenciação entre os gestores de ambos os polos.

No estudo de Klement (2007), no qual a pesquisadora associa a inovação como característica marcante do mesmo Grupo estudado neste trabalho, afirma-se que o atendimento nas unidades do Polo Econômico é realizado por uma equipe enxuta de funcionários: isso exige que eles sejam multifuncionais. Se, em algum setor do hotel, houver necessidade de reforço, por enfrentar um momento de pico operacional, os funcionários são realocados imediatamente, até a normalização do ritmo operacional, o que exige treinamento intensivo, não somente para os funcionários, mas para as gerências e chefias. Este modelo multifuncional é internacionalmente adotado pelo Polo Econômico, mas representa uma inovação de mercado no Brasil, exigindo adaptações para a replicação e funcionamento das unidades locais.

A implementação do CSC se alinha com o histórico de inovações que a Plus Hotelaria vem pondo em prática no seu modelo de negócio. O projeto de implementação do CSC teve seu lançamento formal como projeto da organização em abril de 2008, com apresentação formal da alta diretoria, incluindo o diretor financeiro, os diretores de operações (Polo Econômico e Polo Superior), além de membros da matriz. A análise do material divulgado pelo diretor financeiro do Grupo, durante o lançamento do projeto para a organização, estabelece quais são os princípios institucionais que estão por trás da implementação do CSC no Grupo. Estes princípios são apresentados no Quadro 11.

Quadro 11 – Princípios institucionais na implementação do CSC

1. Garantir a qualidade da gestão estratégica e operacional da rede. 2. Atender às necessidades atuais e futuras, suportando o desenvolvimento e crescimento da rede. 3. Garantir a racionalização e padronização dos processos. 4. Reduzir o tempo no acesso e reporte de informações para a matriz na Europa. 5. Aumentar a segurança e confiabilidade das informações para tomada de decisões. 6. Adequar-se aos padrões internacionais de qualidade dos processos financeiros e tecnológicos. 7. Melhorar a coerência e uniformidade das práticas contábeis favorecendo o benchmarking.

Desta forma, no Quadro 11, são apontados os sete princípios institucionais buscados pela alta diretoria. Autores como Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008, p.56) destacam que, quando uma mudança intencional é iniciada, esta é orientada por um conjunto de princípios que estão na mente dos condutores das mudanças. A meta dos atores é institucionalizar esses princípios, por meio da implantação efetiva de novas rotinas e regras dentro da organização.

4.2 Estatística descritiva das respostas obtidas na aplicação de questionários

Considerando um total aproximado de 83 gestores (42 gerentes gerais e 41 assistentes de gerência ou subgerentes) aptos a responder os questionários enviados, a obtenção de 53 respostas validadas, que correspondem a 60,24%, pode ser considerada bastante razoável para a realização da pesquisa.

Os respondentes estão assim segmentados no que diz respeito ao cargo que ocupam:

Tabela 4 – Cargo dos respondentes

Cargo	Frequência	%
Gerente Geral	28	52,8%
Subgerente	25	47,2%
Total	53	

Considerando as unidades pesquisadas, a distribuição dos respondentes ocorreu como segue:

Tabela 5 – Segmento das unidades respondentes

Segmento	Frequência	%
Polo Econômico (supereconômica)	10	18,9%
Polo Econômico (econômica)	32	60,4%
Polo Superior	11	20,7%
Total	53	

4.3 Aplicação da CAPTCA, ANACOR, Análise de Conglomerados e HOMALS

Para o primeiro grupo, das questões que representam o elemento resistência por conflito de interesse, as frequências das cinco questões que compõem este construto são como segue:

Tabela 6 - Resistência formal e aberta devido a conflito de interesses - em %

	Discordo Totalmente						Concordo Totalmente
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Estou satisfeito com o trabalho em conjunto entre CAF e unidades para melhoria de procedimentos e processos				7,5	34,0	43,4	15,1
A implantação do CAF aumenta significativamente a performance do meu trabalho e o da minha equipe.	1,9		1,9	17,0	35,8	26,4	15,1
Os motivos e razões para implementação do CAF neste momento na empresa são justificáveis.				3,8	3,8	34,0	58,5
As novas regras e rotinas implementadas com o CAF atendem as necessidades da operação na unidade		3,8	7,5	20,8	22,6	30,2	15,1
Acredito que a diretoria operacional está comprometida com o funcionamento adequado do CAF	1,9		1,9	7,5	3,8	22,6	62,3

No uso do procedimento CAPTCA, dentro da técnica *optimal scaling* para dados ordinais, optou-se por excluir as observações com valores perdidos dentro das variáveis selecionadas e escolheu-se o método de normalização pela variável principal. Esta opção otimiza a associação entre as variáveis. As coordenadas das variáveis no *object space* são os *components loadings* (correlações com os componentes principais, como as dimensões e os

object scores). Este método é útil quando se está primeiramente interessado na correlação entre as variáveis.

O procedimento CAPTCA foi usado através da solução de duas dimensões e da solução para uma dimensão como consta na Tabela 7. Este procedimento foi adotado visando verificar a validade de uma única dimensão (indicador principal).

Tabela 7 – Validação solução CAPTCA para elemento conflito de interesses

Solução	Dim.	Cronbach's alpha	% da variância
2 dimensões	1	,828	59,24
	2	,047	20,76
1 dimensão	1	,833	59,94

A solução em duas dimensões para este primeiro elemento de resistência apresentou uma variância total explicada de 80%, a segunda dimensão desta primeira solução, no entanto, apresenta um alfa de Cronbach bastante insatisfatório (.047). Opta-se então pela segunda solução com uma dimensão, validando o construto do primeiro elemento. Pelos dados da Tabela 7, observa-se na segunda solução, considerando apenas uma dimensão, que o primeiro elemento da resistência, definido pelo conjunto de cinco questões mostrado na Tabela 6, apresenta consistência interna bastante satisfatória (.833) e um percentual de variância explicada de 60%.

Com base nos *object scores* obtidos a partir da solução CAPTCA escolhida, foi aplicada a técnica de análise de conglomerados hierárquicos. Favero *et al.* (2009, p.196) apontam que a análise de conglomerado é uma técnica que visa segregar elementos ou variáveis em grupos homogêneos internamente, heterogêneos entre si e mutuamente exclusivos, a partir de determinados parâmetros conforme uma medida de similaridade ou distância.

A análise de conglomerados hierárquicos foi executada considerando que os *object scores* resultantes do procedimento CAPTCA têm natureza métrica, aplicando-se então a medida de distância quadrática e o método de ligação média, *between groups*. Segundo Favero *et al.* (2009, p.206), com esta técnica há a vantagem de não se precisar de valores extremos e de se utilizarem todos os elementos do grupo, em vez de um único par de exemplos.

Com o suporte da análise de conglomerados procura-se alocar os respondentes em três grupos que representam o grau de resistência medido por este elemento, ou seja, se a resistência em função do conflito de interesses é alta, média ou baixa.

Procurando acessar um dos objetivos da pesquisa, será aplicada a técnica de análise de homogeneidade (Homals). Esta técnica permite ao pesquisador avaliar as relações entre as categorias de diversas variáveis não métricas simultaneamente. Com a Homals, é possível analisar as relações entre todas as variáveis, de forma conjunta e simultânea, a partir de uma configuração simples e bidimensional, razão pela qual seu uso torna-se aplicável em ciências sociais. É importante notar que, formalmente, trata-se de uma simples aplicação da análise de correspondência a uma tabela com múltiplos níveis (FAVERO *et al.*, 2009, p.291).

O que se procura com esta técnica é avaliar se os respondentes, divididos em dois tipos de cargos distintos e pertencentes a segmentos operacionais distintos (hotéis do polo econômico e do polo superior) apresentam alguma associação ao grau de resistência apresentada pelo elemento de resistência visto neste ponto (conflito de interesses). Os cargos, por sua vez, estão divididos em gerentes gerais do polo econômico, gerentes gerais do polo superior, assistentes de gerência do polo econômico e assistentes de gerência do polo superior.

Para que seja possível a aplicação da Homals foi executado o teste χ^2 (qui-quadrado) que tem como hipótese nula o fato de que as duas variáveis são independentes, ou seja, não há associação entre suas categorias, assim, procura-se portanto rejeitar a hipótese nula para que a técnica seja aplicável.

Pelo teste χ^2 das variáveis analisadas (cargo do respondente, grau de resistência por conflito de interesses e segmento), rejeita-se a hipótese nula ao nível de significância de 10%, como mostrado abaixo:

Tabela 8 – Qui-quadrado para associações ao conflito de interesses

Variáveis	Casos	Qui-quadrado
Cargo vs. ConflitoInteresses	52	14,55**
Segmento vs. ConflitoInteresses	52	4,95*
Cargo vs. Segmento	53	53,00***
*** p<.01 ** p<.05 *p<0,10		

Através da aplicação da Homals pode-se observar a quantificação gráfica dos escores dos objetos. A Figura 16 ilustra as associações para o elemento resistência por conflito de interesses.

Figura 16 – Associações ao elemento de resistência Conflito de Interesses

Na Figura 16, pode-se observar que existe um agrupamento diferenciado entre os segmentos operacionais de atuação da organização. O polo econômico e o polo superior estão separados no que diz respeito ao nível de resistência em função da existência de conflito de interesses. Os cargos, os gerentes e assistentes do polo econômico compartilham percepção semelhante, de fraca resistência por conflito de interesses. Já os gerentes e assistentes de gerência do segmento operacional polo superior apresentam percepção diferente uns dos outros sobre o conflito de interesses, com os assistentes de gerência percebendo a existência de conflito de interesses em grau maior.

O procedimento *optimal scaling* foi realizado também para o segundo elemento de resistência, a resistência por falta de competência. Burns e Scapens (2000) apontam que a resistência por falta de competência pode ser subdividida em falta de conhecimento e falta de

experiência para fazer frente à mudança. Considerando-se esta subdivisão, as frequências das respostas a essas perguntas são apresentadas nas Tabelas 9 e 10.

Tabela 9 - Resistência devido à falta de capacidade (conhecimento) - em %

	Discordo Totalmente						Concordo Totalmente
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Acredito que os gestores dos hotéis possuem um alto grau de instrução nos temas financeiros		3,8	13,2	24,5	34,0	17,0	7,5
Os processos Administrativos e Financeiros dentro do CAF são claros, consigo obter uma posição atualizada sempre que necessário	1,9	5,7	3,8	17,0	26,4	30,2	15,1
Estou satisfeito com o treinamento sobre as rotinas e procedimentos implementados pelo CAF	1,9	1,9	3,8	7,5	37,7	39,6	7,5
A comunicação entre a unidade e o CAF é clara e eficiente, sei o que está acontecendo			3,8	11,3	35,8	32,1	17,0
Conheço o acordo de nível de serviço (SLA) com as obrigações da unidade e as obrigações do CAF	7,5	1,9	11,3	7,5	20,8	35,8	15,1

Tabela 10 - Resistência devido à falta de capacidade (experiência) - em %

	Discordo Totalmente						Concordo Totalmente
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Os relatórios contábeis que recebo são analisados e interpretados adequadamente pela contabilidade do CAF			3,8	13,2	17,0	35,8	30,2
A Rede está suficientemente preparada para mudanças como a implementação do CAF			1,9	18,9	43,4	28,3	7,5
As pessoas que me atendem no CAF possuem a experiência e senioridade necessárias para as minhas necessidades			1,9	9,4	17,0	34,0	37,7
A segurança e a confiabilidade nas informações para tomada de decisões aumentam com a operação do CAF	1,9		1,9	11,3	17,0	50,9	17,0
Todo o processo de mudança para o CAF foi bem planejado, os principais riscos foram bem mapeados		11,3	18,9	20,8	26,4	17,0	5,7

Desta forma, o procedimento *optimal scaling*, CAPTCA, foi aplicado primeiramente para as questões do instrumento que procuram medir a resistência por falta de conhecimento, Tabela 9. A exemplo do procedimento adotado para o primeiro elemento de resistência, duas soluções com duas e uma dimensão respectivamente foram obtidas para os outros elementos da resistência, a falta de competência por conhecimento, a falta de competência por experiência e o apego às normas e rotinas presentes nas instituições anteriores.

Em todos os casos os resultados mostraram a validade satisfatória da solução para uma dimensão, ou seja, a obtenção de um único indicador para cada elemento com validade bastante razoável medida pelo alfa de Cronbach, explicando um percentual da variância

superior a 60%, desta forma passa-se a mostrar, nas informações seguintes, apenas a solução para uma dimensão obtida pela CAPTCA. Desta forma, os resultados para as quatro dimensões, por conflito de interesses, por falta de competência e suas subdivisões, falta de conhecimento e falta de experiência, bem como por apego são colocados na Tabela 11.

Tabela 11 – Validação solução CAPTCA para os elementos de resistência

Dimensão	Solução	Dim.	Cronbach's alpha	% da variância
Conflito de interesses	1 dimensão	1	,833	59,94
Falta de capacidade (Conhecimento)	1 dimensão	1	,854	63,16
Falta de capacidade (Experiência)	1 dimensão	1	,783	53,51
Falta de capacidade (Conhecimento + Experiência)	1 dimensão	1	,888	49,91
Apego às rotinas e procedimentos	1 dimensão	1	,831	59,62

Pelos dados da Tabela 11, observa-se que o segundo elemento da resistência, definido pelo conjunto de cinco questões mostrado na Tabela 9 (falta de Conhecimento), apresenta consistência interna bastante satisfatória (.854) e um percentual de variância explicada de (63%).

Com base nos *object scores* obtidos a partir da solução CAPTCA para uma dimensão, foi aplicada a técnica de análise de conglomerados hierárquicos. Pela análise de conglomerados procura-se agrupar os respondentes em três grupos que representam o grau de resistência medido por este indicador, ou seja, se a resistência em função da falta de conhecimento é alta, média ou baixa.

Pelo teste χ^2 das variáveis analisadas (cargo do respondente, grau de resistência por falta de conhecimento e segmento) rejeita-se a hipótese nula ao nível de significância de 10%, para o cargo e grau de resistência; não foi possível rejeitar a hipótese nula para a variável segmento, conforme Tabela 12.

Tabela 12 – Qui-quadrado para associações à falta de conhecimento

Variáveis	Casos	Qui-quadrado
Cargo vs. FaltaConhecimento	53	11,43*
Segmento vs. FaltaConhecimento	52	4,12
Cargo vs. Segmento	53	53,00***
*** p<.01 ** p<.05 *p<0,10		

Desta forma, opta-se pelo uso da ANACOR ao invés da Homals para obter o mapa perceptual, como mostrado abaixo:

Figura 17 – Associações ao elemento de resistência Falta de Conhecimento

Pelo mapa perceptual da Figura 17, pode-se verificar que a resistência por falta de conhecimento é percebida com mais intensidade nos cargos de assistente de gerência, sendo que os assistentes de gerência do polo superior estão mais próximos de uma percepção elevada de resistência, devido à falta de conhecimento.

Seguindo o procedimento adotado nos dois elementos anteriores, obteve-se a solução via técnica CAPTCA para o elemento resistência por falta de Experiência. Pelos dados da Tabela 11, observa-se que o terceiro elemento da resistência, definido pelo conjunto de cinco questões mostrado na Tabela 10 apresenta consistência interna satisfatória (.783) e um percentual de variância explicada de 54%.

O mesmo procedimento de aplicação da técnica de análise de conglomerados hierárquicos sobre os *object scores* obtidos a partir da solução CAPTCA para uma dimensão foram aplicados para este elemento. Ou seja, dividir o grau de resistência em função da falta de experiência em alta, média e baixa. Concluindo esta etapa analisou-se a estatística qui-quadrado anterior à aplicação da análise de correspondência e homogeneidade.

O resultado da estatística qui-quadrado não permite rejeitar a hipótese nula, o fato de as duas variáveis serem independentes. Como se vê na Tabela 13, a resistência pela falta de experiência para fazer frente à mudança não está associada ao segmento de atuação dos hotéis da amostra e aos cargos dos gerentes gerais e assistentes de gerência dos respondentes.

Tabela 13 – Qui-quadrado para associações à falta de experiência

Variáveis	Casos	Qui-quadrado
Cargo vs. FaltaExperiencia	53	5,12
Segmento vs. FaltaExperiencia	52	0,91
Cargo vs. Segmento	53	53,00***
*** p<.01 ** p<.05 *p<0,10		

Como mencionado anteriormente, a resistência por falta de competência foi subdividida em resistência por falta de conhecimento (afirmativas da Tabela 9) e falta de experiência (afirmativas da Tabela 10), para cada uma destas subdivisões foi considerado o procedimento de *optimal scaling*, CAPTCA, com as soluções apontando para uma maior presença de resistência por falta de conhecimento. No entanto, aplicou-se o procedimento *optimal scaling*, CAPTCA, para a dimensão resistência por falta de competência como um todo.

Pelos dados da Tabela 11, observa-se que a solução com uma dimensão para o elemento de resistência por falta de Competência (Conhecimento + Experiência), apresenta consistência interna bastante satisfatória (.888) e um percentual de variância explicada de 50%. Este percentual da variância explicada na dimensão única que avalia a resistência aos processos de mudança por falta de competência é inferior aquela aferida quando suas subdivisões, falta de Conhecimento e falta de Experiência, são tomadas separadamente. O modelo apurado para a resistência por falta de Conhecimento apresenta 60% de variância explicada enquanto que a resistência por falta de Experiência apresenta 54% de variância explicada.

Aplicam-se então os mesmos procedimentos adotados para os outros elementos, ou seja, a técnica de análise de conglomerados hierárquicos. Assim, procura-se organizar os respondentes em três grupos que representam o grau de resistência medido por este indicador, ou seja, se a resistência em função da falta de competência é alta, média ou baixa. E, adicionalmente, aplica-se a estatística qui-quadrado anterior à aplicação da análise de correspondência e homogeneidade. O resultado da estatística qui-quadrado não permite rejeitar a hipótese nula. Desta forma, a resistência pela falta de competência para fazer frente

à mudança não está associada ao segmento de atuação dos hotéis da amostra e aos cargos dos gerentes gerais e subgerentes dos respondentes (Tabela 14).

Tabela 14 – Qui-quadrado para associações à falta de competência

Variáveis	Casos	Qui-quadrado
Cargo vs. FaltaCompetencia	53	4,53
Segmento vs. FaltaCompetencia	52	1,07
Cargo vs. Segmento	53	53,00***
*** p<.01 ** p<.05 *p<.10		

A última dimensão de resistência aos processos de mudança testada é a resistência por apego aos processos e rotinas na forma como se desenvolviam antes; as questões e as frequências das respostas que representam este construto constam da Tabela 15.

Tabela 15 - Resistência por apego às formas de pensar e agir, incorporadas nas rotinas e instituições existentes - em %

	Discordo Totalmente						Concordo Totalmente
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
O Oracle é de fácil acesso e interpretação	9,4	1,9	7,5	15,1	28,3	20,8	5,7
As informações financeiras que recebo do CAF são superiores aquelas que recebia no modelo antigo	3,8	3,8	7,5	13,2	22,6	28,3	18,9
Com a implementação do CAF tenho mais tempo para as operações "core" da unidade	7,5		7,5	15,1	22,6	30,2	17,0
Acredito que o benchmarking entre as unidades melhora com a implementação do CAF	1,9	1,9	1,9	5,7	17,0	41,5	26,4
A implementação do CAF trará ganhos em eficiência e custo para a Rede	1,9		3,8	7,5	15,1	30,2	39,6

Para este elemento da resistência por Apego, o resultado do procedimento CAPTCA para uma dimensão (Tabela 11) apresenta uma consistência interna, medida pelo alfa de Cronbach bastante satisfatória, sendo responsável pela explicação de 60% da variância. Aplicam-se, na sequência, as técnicas de análise de conglomerados, para atribuir graus alto, médio e baixo, ao nível de resistência, com base nos *observed scores* do procedimento CAPTCA. Com base nesses clusters testa-se a estatística qui-quadrado para avaliar a aplicabilidade das técnicas análise de correspondência e análise de homogeneidade.

A estatística qui-quadrado tem como hipótese nula o fato de que as duas variáveis são independentes, ou seja, não há associação entre suas categorias, procura-se, portanto, rejeitar a hipótese nula. Pelo teste χ^2 das variáveis analisadas (cargo do respondente, grau de resistência por apego as rotinas, segmento e marca) rejeita-se a hipótese nula, ao nível de significância de

10%, para as associações envolvendo o segmento e a marca. Enquanto que o segmento classifica os respondentes entre os dois segmentos de operação da organização, a marca amplia esta classificação subdividindo o segmento econômico em supereconômico e econômico, os resultados da estatística qui-quadrado aparecem na Tabela 16.

Tabela 16 – Qui-quadrado para associações ao apego às formas de pensar e agir

Variáveis	Casos	Qui-quadrado
Cargo vs. ApegoPensarAgir	45	9,09
Segmento vs. ApegoPensarAgir	45	7,53**
Marca vs. ApegoPensarAgir	45	7,99***
Cargo vs. Segmento	53	53,00***
*** p<.01 ** p<.05 *p<0,10		

Através da aplicação da Homals pode-se observar a quantificação gráfica dos escores dos objetos. Como vemos na Figura 18.

Figura 18 – Associações ao elemento de resistência Apego às Formas de Pensar e Agir

A Figura 18 aponta para uma maior percepção de resistência, em função do apego às formas de pensar e agir, como eram executados os processos e rotinas antes do processo de mudança, por parte das unidades do segmento polo superior. O segmento do polo econômico, subdividido em econômico (ECO++) e supereconômico (ECO+) apresenta uma menor

percepção de resistência, no que diz respeito ao apego às formas de pensar e agir, principalmente no segmento supereconômico.

Analisa-se agora todos os elementos de resistência apontados até aqui. Os elementos de resistência pela existência de conflito de interesse, pela falta de conhecimento, pela falta de experiência, pela falta de competência (conhecimento + experiência) e pelo apego às formas de pensar e agir foram analisados usando a técnica Homals; antes, estes elementos foram tomados dois a dois para realização do teste estatístico qui-quadrado. O resultado desta estatística está na Tabela 17.

Tabela 17 – Qui-quadrado para associações dos elementos de resistência

Variáveis	Casos	Qui-quadrado
ApegoPensarAgir vs. FaltaCompetencia	45	21,57***
ApegoPensarAgir vs. FaltaExperiencia	45	7,12
ApegoPensarAgir vs. FaltaConhecimento	45	45,05***
ApegoPensarAgir vs. ConflitoInteresses	53	53,00***
*** p<.01 ** p<.05 *p<0,10		

Desta forma, pode-se rejeitar a hipótese nula de variáveis independentes para um nível de significância $p<.01$ para as variáveis ApegoRotinas, FaltaCompetencia, FaltaConhecimento e Conflito Interesse, não rejeitando a hipótese nula para a relação envolvendo a variável FaltaExperiencia. Pela aplicação da técnica Homals obteve-se a representação gráfica desses elementos na Figura 19.

Figura 19 – Associações dos elementos de resistência com associação qui-quadrado

A Figura 19 mostra o agrupamento dos elementos de resistência presentes nesta pesquisa. Os quatro elementos ilustrados, conflito de interesses, falta de conhecimento, falta de competência (que envolve também a falta de experiência), e o apego às formas de pensar e agir presentes nas instituições existentes aparecem, no seu menor grau, em torno do eixo principal da figura. No quadrante inferior esquerdo percebe-se um agrupamento adicional, o que associa a resistência por apego às rotinas e a resistência pela existência de conflito de interesses; para ambos, o grau maior de apego às rotinas anteriores associa-se com um maior grau de percepção de conflito de interesses. Como visto anteriormente, tanto o conflito de interesses como o apego às rotinas têm percepção distinta conforme o segmento de operação (polo econômico ou polo superior) onde o respondente exerce suas atividades. Para ilustrar este ponto, incluem-se graficamente na figura abaixo os pontos do segmento, obtendo-se a Figura 20.

Figura 20 – Associações dos elementos (i) apego às formas de pensar e agir; (ii) conflito de interesses e (iii) segmento operacional da organização

Pela Figura 20, pode-se visualizar a associação do segmento de operação, polo econômico, com graus baixos de resistência por conflito de interesses e apego às formas de pensar e agir. O segmento de operação polo superior, por outro lado, aparece associado com graus razoavelmente altos no que diz respeito à resistência por apego às formas de pensar e agir presentes nas instituições.

Retomando a representação gráfica dos quatro elementos de resistência da Figura 19, observa-se que existe quase uma sobreposição entre os níveis ligeiramente altos de resistência por falta de conhecimento e resistência por apego às formas de pensar e agir.

Estas ilustrações (Figuras 19 e 20) trazem indícios de associação entre os elementos da resistência com a (i) associação da resistência em função de conflito de interesses e em função do apego às rotinas, e a (ii) associação do apego às formas de pensar e agir à falta de conhecimento, no entanto, nas análises anteriores, pôde-se observar que a resistência pela existência de conflito de interesses e a resistência por falta de conhecimento é percebida de forma diferenciada pelos respondentes quando considerados o cargo que exercem e atividades que exercem. Desta forma, com o uso da Homals é feita a seguinte representação gráfica, apontada na Figura 21.

Figura 21 – Associações dos elementos (i) cargo do respondente; (ii) conflito de interesses e (iii) falta de conhecimento

Pela Figura 21, pode-se observar que os assistentes de gerência ou subgerentes têm uma associação diferente daquela que os gerentes gerais possuem em relação à resistência por conflito de interesses e resistência por falta de conhecimento. Os subgerentes do segmento Polo Econômico estão associados com uma resistência ligeiramente elevada por falta de conhecimento enquanto que os subgerentes do segmento Polo Superior aparecem associados à resistência elevada no que diz respeito à falta de conhecimento e conflito de interesses.

Pela análise posta até aqui, levantam-se evidências da existência da influência e inter-relacionamento dos elementos de resistência, principalmente (i) entre a resistência por conflito de interesse e por apego às formas de pensar e agir; (ii) entre o apego às formas de pensar e agir e a falta de conhecimento; e (iii) entre a falta de conhecimento e conflito de interesses.

Com base na rotina CAPTCA, os três elementos mencionados anteriormente (conflito de interesses, falta de conhecimento e apego às rotinas), através das suas dimensões definidas via *observed scores*, contribuem positivamente para a construção de um modelo do que seria Resistência Total, definido com uma dimensão com alfa de Cronbach razoavelmente satisfatório .686 e responsável pela explicação de um percentual de variância de 61% como pode ser visto na Tabela 18.

Tabela 18 – Validação solução CAPTCA para Resistência Total

Solução	Dim.	Cronbach's alpha	% da variância
1 dimensão	1	,686	61,39

Este procedimento (CAPTCA) produziu os *object scores* para todas as observações válidas pelo qual é atribuído um valor, de carácter numérico, que representa o indicador de Resistência Total para cada observação. Com base nesses *scores* foi aplicada a técnica de análise de conglomerados hierárquicos, optando-se pela elaboração de quatro agrupamentos (*clusters*) com base no dendograma que aparece na Figura 22.

Figura 22 – Agrupamento com base na Resistência Total

A classificação obtida através deste agrupamento servirá como base para estabelecer o grau de Resistência Total, com o item (1) indicando uma Resistência Total severa indo até o nível (4)

com uma Resistência Total razoavelmente baixa. Com o objetivo de usar as técnicas de análise de homogeneidade (Homals) para que se possa obter uma visualização gráfica das variáveis Resistência Total, Cargo, Segmento e Marca foi analisada a estatística qui-quadrado. A estatística qui-quadrado resultou na rejeição da hipótese nula de independência das variáveis a um nível de significância $p < .05$, possibilitando a aplicação da análise de homogeneidade, conforme demonstrado na Tabela 19.

Tabela 19 – Qui-quadrado para associações dos elementos de resistência

Variáveis	Casos	Qui-quadrado
Cargo vs. Resistência Total	44	18,06**
Marca vs. Resistência Total	44	15,81**
Segmento vs. Resistência Total	44	9,83**
ApegoPensarAgir vs. ConflitoInteresses	53	53,00***
*** $p < .01$ ** $p < .05$ * $p < .10$		

A representação gráfica destas variáveis apontadas na Tabela 19, fornecida pela técnica Homals, está ilustrada na Figura 23.

Figura 23 – Associações dos elementos (i) resistência total; (ii) cargo; (iii) segmento de operação e (iv) marca

Na Figura 23, pode-se observar como a Resistência Total é percebida hoje na organização. A Resistência Total severa, item (1), não apresenta um agrupamento representativo, sendo um indicador de um início de aceitação, de incorporação do novo modelo proposto nesse processo de mudança. A Resistência Total forte, item (2), está associada com as unidades hoteleiras do Polo Superior, estando mais associada com os subgerentes dessas unidades do que com os gerentes gerais destas mesmas unidades hoteleiras. A Resistência Total moderada, item (3), aparece associada aos hotéis do Polo Econômico, na sua marca econômica. Os gerentes gerais destas unidades hoteleiras aparecem mais associados a uma Resistência Total moderada. O último item (4), a Resistência Total moderada baixa, está mais associada às unidades do Polo Econômico, na sua marca supereconômica, bem como aos subgerentes das unidades hoteleiras deste mesmo segmento.

As diferenças apontadas acima podem ser analisadas através dos seguintes aspectos: (i) apoio das diretorias operacionais do Polo Econômico, diferente do Polo Superior a Diretoria Operacional do Polo Econômico esteve razoavelmente mais envolvida nas discussões e reuniões de melhoria e adequação do CSC; (ii) idade média na organização, mais baixa para os gestores operacionais do Polo Econômico, os perfis demandados para os gerentes gerais do Polo Econômico é diferente do seu colega do Polo Superior; (iii) marcas – econômica e supereconômica – com conceitos diferenciados focados na redução de custo, com poucos anos de atuação no mercado, a marca supereconômica tem quase oito anos de operação no Brasil enquanto que as marcas do Polo Superior mais de quarenta anos; (iv) de forma geral, não havia a figura de um Controller dentro das unidades hoteleiras do Polo Econômico, ou seja, não houve saída do time de gestão interno ao hotel com a entrada do novo modelo nesse processo de mudança, o que foi uma realidade para o Polo Superior; (v) nível de complexidade maior nas unidades do Polo Superior, em volume, faturamento e serviços oferecidos. Na sequência do trabalho, com suporte das entrevistas realizadas e do construto de Burns e Scapens (2000) sobre o processo de institucionalização, estes sete itens serão abordados.

4.4 Discussão dos resultados

Nesta etapa do trabalho procura-se analisar uma a uma as respostas dadas às vinte questões do questionário respondido pelos gerentes gerais e subgerentes das unidades hoteleiras que

operam atualmente com o CSC. Como mencionado anteriormente, cada participante foi convidado a responder em uma escala de um a sete, qual seria seu grau de discordância ou concordância com a afirmativa apresentada, com (1) representando o início da escala com “discordo totalmente” e (7) representando o final da escala com “concordo totalmente”, apresentada em todas as questões. É importante considerar que as questões estavam organizadas em quatro grupos, representando os elementos da resistência por conflito de interesses, por falta de conhecimento, por falta de experiência e por apego às normas e procedimentos inseridos nas instituições existentes.

Adicionalmente, nesta seção são trazidas as contribuições do levantamento teórico deste trabalho, quando se conceitua o modelo de Burns e Scapens (2000), as características do setor hoteleiro e as definições do que se conhece como um CSC. Trechos das entrevistas realizadas são também trazidos para esta etapa do trabalho para que seja possível a construção de uma discussão mais sólida, alinhada com os achados do item 4.3 e fundamental para as conclusões desta pesquisa.

A Figura 24 ilustra as frequências obtidas para cada uma das 20 questões, distribuídas nos quatro elementos de resistência:

Figura 24 – Frequências obtidas questão a questão dentro do instrumento de vinte questões elaborado para mensurar os elementos que compõem a resistência

Por serem perguntas qualitativas com escalas ordinais, as análises aqui são feitas com base na frequência ou concentração da escolha dos respondentes, ilustradas nas Tabelas 6, 9, 10 e 15. As afirmativas que apresentaram maior frequência de respostas quanto à concordância elevada foram ambas questões do grupo que procurava aferir a resistência pela existência de Conflito de Interesses. As questões apresentaram 58,9% e 62,3% respectivamente, no item sete, correspondente à resposta “concordo totalmente”. Ao concordar com as afirmativas (i) “os motivos e razões para a implementação do CSC neste momento na empresa são justificáveis”; e (ii) “acredito que a diretoria operacional está comprometida com o funcionamento adequado do CSC”, levantam-se indícios de que, de fato, tanto a Diretoria Operacional como a Diretoria Financeira vislumbram a implementação do CSC como uma etapa necessária dentro da estratégia da empresa.

Para o Diretor de Operações do Polo Econômico, segmento que possui a larga maioria (mais de setenta por cento) das quarenta e duas unidades operando com o CSC:

O [Projeto de modernização dos sistemas] significa uma modernização do nosso sistema de back-office e sobretudo para mim uma adequação da nossa ferramenta aos padrões internacionais do [Grupo] ou seja, trabalharmos com os mesmos padrões as mesmas ferramentas que o [Grupo] no mundo inteiro porque o [CSC] está sendo utilizado em cada vez mais países, o CSC representa para mim a centralização que é na realidade, para a hotelaria econômica em particular, uma garantia de um padrão, de uma standardização, consequentemente de uma qualidade e consequentemente de uma redução de custos.

Esta opinião é compartilhada pelo Diretor Financeiro quando coloca:

[...] a centralização [...] permite padronizar, uniformizar processos contábeis, todo o projeto [de implementação do CSC] se fundamenta em uma ideia simples, mas que tem uma importância enorme, a questão de cadastros, e de referenciais, um referencial de plano de contas, cadastro de fornecedor, cadastro de clientes, a partir do momento que você tem isso, [...] você tem certeza, mesmo em termos de análise de performance para vários hotéis, que eles são comparáveis, hoje se você vai em um hotel que não tem [CSC], você vai perceber que tem um hotel que contabiliza a lavanderia em um lugar, o outro no outro, com o [CSC], com uma equipe centralizada com um sistema que tem referenciais, isso desaparece porque de uma certa forma todos contabilizam da mesma forma, isso é muito importante porque nosso ramo, depende muito, em termos de análise, de benchmark, quando você analisa um hotel, você sempre quer comparar ele com o resto da rede dele, ou em uma praça comparar o hotel com um outro, mas para fazer isso se lá no início a contabilidade não respeita os mesmos parâmetros, já fura qualquer tipo de análise, uma segunda coisa, a centralização, não estamos ainda lá, deveria, em termos de qualidade da informação financeira contábil, dar um pulo[...] de uma certa forma estamos especializando pessoas focadas na contabilidade de um hotel o que não era o caso antes, cada unidade tinha um escritório externo e às vezes o escritório não era especializado, [...] para um hotel a vantagem é que quando surge um tipo de problema a equipe especializada [no CSC] pode conversar entre eles, estão do lado, talvez

já tenha surgido um problema similar em um outro hotel, [...] essa questão de benchmark dentro do [CSC], [...] é fundamental, a criação de expertise dentro do [CSC] para ganhar qualidade e depois tem a famosa questão de [redução de] custo [com a implementação do CSC]

Observa-se, desta forma, que a diretoria, tanto operacional como financeira, está alinhada com os princípios institucionais que deveriam ser codificados com a implementação do CSC. Para isto contribui, em larga medida, o descontentamento percebido em relação ao sistema anterior. Como coloca o Diretor de Operações do Polo Econômico:

[...] o primeiro fator que levou a gente a implantar um [CSC] foi que o sistema com o qual a gente funcionava até antes do [CSC] não era um sistema viável para nós podermos crescer com qualidade e com segurança nessa parte administrativa, inclusive era um sistema que quanto mais hotéis a gente tinha mais fazia crescer os nossos custos [de controle central] o que é um modelo ruim para uma empresa operadora de hotéis e iria pesar na nossa contabilidade.

Esta concordância da alta gerência no que diz respeito aos princípios institucionais se traduz também nos gestores operacionais. Se forem analisadas as frequências das respostas para as afirmações (i) “acredito que o *benchmarking* entre as unidades melhora com a implementação do CSC”; e (ii) “a implementação do CSC trará ganhos em eficiência e custo para a Rede”, observa-se que ambas apresentam uma frequência somada, nos itens 6 e 7, de 67,9% e 69,8%, respectivamente. Sendo, portanto, um indicador de aprovação, de incorporação, destes princípios institucionais. Neste caso, ambas as afirmações estavam associadas ao elemento de resistência por Apego às formas de pensar e agir da organização.

Outras duas, das cinco questões do construto do elemento da resistência por Conflito de Interesses, se fazem presentes: (i) “a implementação do CSC aumenta significativamente a performance do meu trabalho e o da minha equipe”; e (ii) “as novas regras e rotinas implementadas com o CSC atendem as necessidades da operação na unidade”, que apresentam uma frequência de respostas de 15,1% associadas ao item sete da escala. De fato, pelo pouco tempo de implementação, o ajuste do modelo às realidades das operações nas unidades hoteleiras ainda é uma questão a ser sanada.

O Gerente Geral da Unidade A do Polo Econômico colocou este tema da seguinte forma:

Vou ser muito sincero com você [...], o CSC tirou de mim uma responsabilidade muito legal de eu não ter, eu não me sinto responsável pela área administrativa financeira processual

aqui do hotel, eu sou responsável pelos resultados, pelas notas fiscais, enfim, pelo que se pratica na área administrativa dentro do hotel, para mim foi tirado um peso muito grande das minhas costas, o CSC para mim é um grande facilitador, ele vinha bem, a gente teve alguns tropeços complicados no final do ano [...] a gente nada mais, nada menos, calculou errado o valor do arrendamento dos investidores [donos de unidades habitacionais que recebem percentual do resultado do hotel], e pior, ele que achou o erro [...] tem uma coisa também que eu acho importante em hotelaria, que eu acho que é importante para o CSC, é a questão da credibilidade, quando um investidor pega isso, é complicado, por um lado você é pressionado, o CSC é pressionado por tempo para fechamento, eu sei já trabalhei na Sede, enfim, eu sei dessas coisas todas, e não sobra tempo nem para o CSC conferir, [...] e nem para eu conferir, porque na hora que chega, eu tenho uma prévia [do resultado], e o erro se deu justamente por conta dos lançamentos de recuperação de impostos, ou seja, não tinha como verificar isso [...], a recuperação é o último lançamento, depois que é lançada a recuperação está fechado [...] [ter mais tempo para se dedicar as atividades core] vai depender da energia que o cara consome ao se preocupar ou ao verificar um pouco dos processos do CSC, no meu caso ainda não [tenho mais tempo para as atividades core] mas a tendência é que aconteça, quando eu perceber que aquele negócio [o CSC] está todo redondinho então eu estou pouco preocupado [...] só que hoje eu ainda fico com um pouco de ressalva porque eu vejo que as variáveis são grandes.

Na mesma linha, a subgerente da Unidade C do Polo Superior colocou a seguinte impressão sobre estes temas:

Não [acredito que hoje eu me dedico mais a operação], porque eu me dedico muito menos a operação do que eu deveria me dedicar, tipo eu me esforço ao máximo, eu trabalho das seis da manhã às sete da noite para poder dar tudo certo, a [Gerente Geral] também, tipo, talvez ela, talvez se dedicaria mais, se a operação não se preocupasse tanto com contas a pagar, contas a receber [que não foram bem assimiladas pelo CSC], bom, enfim, mas não aconteceu da gente conseguir, essa resposta é bem sincera, a gente não consegue se dedicar mais a operação do que se a gente tivesse [essas atividades dentro da unidade e não no CSC], eu, particularmente como assistente, eu me dedicaria muito mais a operação se tivesse o antigo modelo de gestão. Eles [o CSC] só prestam atenção quando alguém reclama, tipo, às vezes a sensação que deixa é que eles trabalham através de reclamações, reclamou a gente faz, se ninguém reclamar a gente deixa. Ai deixa de ter a função de controladoria, né?

As principais afirmações que apresentaram frequência de respostas mais associadas aos itens um, dois e três, no início da escala, foram as seguintes. Em ordem de maior frequência, considerando a frequência total de respostas um, dois e três, (i) “todo o processo de mudança para o CSC foi bem planejado, os principais riscos foram bem mapeados”, com 30,2%; (ii) “conheço o acordo de nível de serviço (SLA) com as obrigações do CSC”, com 20,8%; (iii) “o Oracle é de fácil acesso e interpretação”, com 18,9%; (iv) “com a implementação do CSC tenho mais tempo para as operações “core” da unidade”, com 15,1%; (v) “as informações financeiras que recebo do CSC são superiores aquelas que recebia no modelo antigo”, com 15,1%; e (vi) “os processos Administrativos e Financeiros dentro do CSC são claros, consigo obter uma posição atualizada sempre que necessário”, com 11,3%. Destas, a afirmação (i) está

associada ao fator de resistência Falta de Competência por Experiência. As afirmações (ii) e (vi) estão associadas ao fator de resistência Falta de Competência por Falta de Conhecimento. Finalmente as afirmações (iii), (iv) e (v) estão associadas ao elemento de resistência por Apego às formas de pensar e agir.

Estas seis afirmações que apresentaram um maior nível de discordância estão, portanto, divididas entre três elementos de resistência. Falta de Competência, nas suas subdivisões Falta de Conhecimento (com duas questões) e Falta de Experiência (com uma questão), e resistência por Apego às formas de pensar e agir (com três questões). Tomada isoladamente, ainda que na análise estatística não tenha constituído um elemento de resistência preponderante, a afirmação (i) teve a maior frequência associada ao nível de discordância e, de certa forma, aborda o tema da codificação dos princípios institucionais.

Burns e Scapens (2000) explicam que o primeiro processo do seu modelo representa a codificação dos princípios institucionais em regras e rotinas. Geralmente, as regras existentes trazem consigo (codificam) os princípios institucionais existentes, e moldarão as novas regras, que, por sua vez, levarão à formação e / ou reforma das rotinas em curso. Reis (2008) na sua análise afirma que, como componente do estágio de codificação, também é desejável a existência de um planejamento pela equipe responsável, que estipule prazos, recursos financeiros e demais recursos físicos e humanos necessários à implementação do processo de mudança. Para isso, os responsáveis pela elaboração das regras devem ter pleno conhecimento das operações da organização, bem como devem alinhar os resultados esperados com a missão, os valores e a finalidade da organização.

A implementação do CSC no Grupo estudado se deu de forma pouco alinhada com os pressupostos teóricos do que deveria ser uma codificação adequada dos princípios institucionais enumerados no Quadro 11.

O Diretor Financeiro assim descreveu o processo de implementação do CSC.

Quando eu cheguei [início de 2006] já tinha a ideia do projeto [de implementação dos sistemas que dariam suporte ao CSC], não estávamos falando ainda do CSC, da centralização [...] então no início, a primeira reunião do projeto foi agosto ou setembro de 2006, [...] [as discussões do projeto se estenderam por] todo o ano de 2007 e depois 2008 foi o início da implementação. Com relação ao CSC em si, inicialmente o projeto não estava contemplando a modernização do back-office [troca de software e hardware nas unidades e implementação

do ERP Oracle] e a centralização, porque na época a equipe da França estava pensando que seria mudança demais, [...] só que no decorrer do projeto todo mundo começou a perceber que não dava para separar os dois aspectos, que são a modernização dos sistemas e a centralização, ser feito separadamente iria demandar um esforço demasiado grande para implementar o sistema de uma forma descentralizada, teria que ir em cada hotel, treinar um monte de pessoas a utilizar os sistemas em todos os módulos, o que economicamente não era viável e em termos de timing também não era viável, iria tomar três a quatro anos para implementar [...] a centralização e a mudança do sistema não estavam vinculados no início, mas [...] finalmente foi definido fazer todo junto só que a decisão foi tomada no decorrer do projeto e ao invés de conseguir antecipar e preparar a centralização da melhor forma, fomos um pouco sempre tentando fazer correndo sem ter o tempo de conceitualizar tudo [...] A decisão de fazer a centralização junto foi tomada muito tarde pela França, e tivemos que correr, só que mesmo fazendo todos os esforços estava indo rápido demais e tínhamos obrigação de fazer [...] então de repente acabamos criando o CSC e dentro do prazo de poucos meses tínhamos vinte hotéis, a equipe passou de dez pessoas para setenta, mas com muitas falhas que fizeram com que quase chégássemos na ruptura, poderia ter explodido mesmo, os piores meses foram de abril a junho de 2008, onde não havia equipe capacitada, faltava um monte de definição de processos, faltava sistema, porque também começava a implantação nos hotéis, com o CSC sem ter todo o sistema pronto, então tudo isso gerou um grande período de instabilidade, só que sabíamos que com o tempo era cada vez ter uma conquista, melhorar pouco a pouco.

Dentro deste cenário, pouca atenção foi dada no início para o SLA, os *Service Level Agreement* (SLA) ou acordos de nível de serviço que definem o escopo dos serviços que serão fornecidos pelo CSC, bem como a divisão de responsabilidades entre o CSC e seus clientes. O SLA é um conceito definidor do CSC (NAO, 2007; SCHULMAN *et al.*, 2001) que, em função de uma estratégia de codificação demasiado acelerada, acabou sendo deixada de lado, bem como a correta implementação e treinamento do ERP que o Grupo adotou, o Oracle.

Dentre os motivos que levaram a esta situação, o Diretor Financeiro destacou o seguinte:

[...] eu acho que primeiro, eles não tinham do lado da França, antecipado uma certa complexidade do Brasil [...] que tem a ver com as particularidades do país em termos contábeis, de impostos, etc. Eles estavam mais com o raciocínio de benchmark com base em projetos similares, porque este projeto de modernização de sistemas não é só no Brasil, fizeram já em uns vinte, trinta países, mas em alguns países onde não tinha muita coisa diferente do que tem na França, nos países da Europa é tudo bem similar, até em países do norte da África mesmo, a contabilidade é a mesma que na França, porque historicamente os princípios e as leis estão influenciadas pela França, então nunca tinham implementado o projeto de modernização de sistemas em um país com tantas diferenças, tivemos até que implementar módulos que não existiam em outros países, como Mastersafe e RI [módulos para tratamento fiscal], então [o projeto] começou a se estender muito mais do que em outros países, por outro lado um projeto assim tem um custo, tanto do lado da França como aqui, quanto mais esse projeto estivesse no ar consumindo tempo mais problemas de custos eram gerados, na França também, até que nós terminássemos o projeto aqui significa que lá haveria uma equipe [...], que é uma equipe restrita também, parando [...] outros projetos que eles tinham para iniciar, e ainda por outra ótica eu acho que é melhor sofrer muito por um período curto do que não sofrer tanto só que por um período de dois ou três anos, isso é uma

estratégia também, outro problema [...] é que temos no negócio várias formas de exploração, temos as [unidades hoteleiras] filiais e os administrados e os franqueados, dentro das filiais as propriedades e os contratos de arrendamento, é muito complicado do lado da operação financeira, ter uma parte das filiais no [novo sistema] e outra parte fora, essas filiais são a empresa jurídica do Grupo, em termos de reporting e consolidação, para reportar os balanços e etc., quando se tem uma parte, um pedaço da sua empresa que está em um sistema e a outra em outro não é muito confortável.

O Diretor de TI do Grupo coloca a situação da implementação da seguinte maneira:

[...] por experiência da França, eles [os responsáveis pelo projeto na França] disseram que era muita mudança para acontecer simultaneamente, então trocar de sistema mais juntar as áreas administrativas num CSC era muita mudança de uma vez só [...] isso foi num primeiro momento, [...] por experiência da França a gente decidiu inicialmente não, vamos fazer só o projeto de mudança de sistema [...] e a gente começou a fazer o estudo e aí a gente bateu no seguinte tema: a parte de implementação do sistema em cada hotel ia levar muito tempo aqui no Brasil, por questão de treinamento, de capilaridade das nossas unidades [então] a gente começou a discutir o cronograma de roll-out do [projeto de modernização] com a França de novo e a França falou não, o cronograma que vocês estão sugerindo está muito extenso, a gente precisa reduzir esse prazo [...] quando a gente discutiu que a única possibilidade de reduzir o prazo de implementação era montar um CSC, então a gente voltou atrás na decisão e decidiu montar um CSC [...] num primeiro momento não foi por uma questão financeira, nem operacional, lógico que [com o CSC] a gente acreditava que a gente teria um ganho, tanto qualidade como de custo, mas uma das principais razões para se montar um CSC foi a aceleração da implementação do projeto de modernização, do Oracle, [...] do meu ponto de vista já começou errado aí. A gente perdeu muito tempo principalmente 2006, 2007, com foco em tecnologia, se lá no começo a gente tivesse investido em processo, investido em pessoas, talvez não precisasse ter tido mais tempo, foi só uma questão de foco, de priorização [...] a gente devia ter descascado um pouco melhor essa caixa preta, visto um pouco melhor o que tinha lá [funcionando nas unidades], comunicado para as pessoas, mostrado para as pessoas, tá vendo, isso daqui que você tem não é aceitável, por isso a gente tem que mudar. No caso, o que nós fizemos foi o seguinte, implementamos uma nova ferramenta e vamos ver como é que a gente vai trabalhar com a nova ferramenta, foi uma coisa meio invertida, entendeu, só que eu acho que foi o principal problema que a gente teve aqui, por isso que estou falando o foco foi dado na tecnologia, não assim, falar, como é que eu tenho que trabalhar? Vou trabalhar assim? Ah, então a tecnologia vai me apoiar para que eu trabalhe assim, e não assim [...] no meio do processo a gente foi descobrindo as coisas, né? e ainda com pessoas novas, pessoas que não conheciam o processo, pessoas que não eram qualificadas, que a gente teve que mudar ao longo do tempo [...] na questão de processos, a gente não fez a lição de casa da forma que deveria ter feito, a gente não estruturou, não desenhou os processos futuros no nível de detalhe que precisaria ser feito, a gente implementou o CSC e acreditou nas pessoas e as pessoas fizeram o que achavam que era melhor, na verdade a gente deveria ter estruturado um projeto, um processo, estudar o que era e pra onde ir numa maneira mais detalhada, a gente se preocupou muito com o sistema e muito pouco com o processo, com as pessoas.

Como mencionado até este momento, o processo de codificação, em decorrência da mudança do escopo do projeto, foi realizado de forma parcial, não havendo tempo para uma discussão, comunicação, treinamento e operacionalização dos princípios institucionais anteriormente postos. Assim, a incorporação, como definida por Burns e Scapens (2000), das regras e

rotinas foi objeto de resistência, especificamente porque as regras e rotinas questionam os significados e valores existentes. Nesta implementação questionaram-se alguns significados e valores, forçando gestores antes distantes da revisão e acompanhamento dos números financeiros e contábeis a terem de lidar forçosamente com a nova estrutura, igualmente corporativa no sentido de fazer parte da estrutura de gestão da Diretoria Financeira e não mais terceirizada, com normas e padrões de contabilidade e *reporting* diferenciados alinhados com os padrões da matriz, o que acabou dando transparência a alguns problemas.

Dentre os problemas trazidos à superfície está o relacionado ao preparo e conhecimento da rotina de análise dos números contábeis e financeiros por parte dos gestores das unidades hoteleiras. As afirmações (i) “acredito que os gestores dos hotéis possuem um alto grau de instrução nos temas financeiros” e (ii) “estou satisfeito com o treinamento sobre as rotinas e procedimentos implementados pelo CSC” refletem, de certa forma, não só a falta de preparo no processo de codificação e incorporação do modelo do CSC como trazem à tona a falta de preparo no que diz respeito à análise das demonstrações financeiras por parte dos gestores operacionais das unidades hoteleiras. Estes itens receberam frequência relativamente baixa associada ao item sete, com 7,5 por cento para ambos, sendo que as duas afirmações estão associadas ao fator de resistência por falta de Competência na sua subdivisão falta de Conhecimento. Este problema foi assim abordado abaixo por um gerente geral do Polo Econômico da Unidade A:

Infelizmente [os Gerentes Gerais de outras unidades] não conhecem as rotinas administrativas e financeiras [...] as coisas quando dão errado muitas vezes não é culpa do CSC, só que como eu não conheço eu jogo pedra naquela situação, [o CSC] é uma coisa que não tem volta, e [os Gerentes Gerais] não conhecem, talvez [os Gerentes Gerais] não consigam verificar sequer se as contas [contábeis patrimoniais e de resultado] tem problema ou não, é uma situação um pouco difícil, tem algumas coisas que eu percebo [que de fato existem problemas], como a questão dos pagamentos, agora as coisas contábeis, [os Gerentes Gerais] não sabem analisar, infelizmente essa é a verdade, quando ainda tínhamos administrativos nas unidades, eles seguravam boa parte dessa coisa, hoje eu não sei se os gestores, os meus pares, têm conhecimento para isso, e sinceramente hoje já acho que nem é preciso, porque a responsabilidade deixa de ser deles, na minha concepção, só que eles tem que validar aquela informação, eles assinam sem saber o que eles estão assinando [...]

O Gerente Geral da Unidade B do Polo Superior colocou da seguinte maneira este tema:

[...] eu não tenho mais acesso [ao sistema contábil do ERP], antes eu ia lá na controladoria [área situada no próprio hotel] e buscava todas as informações que eu precisava. A minha controladoria chegava antes e falava aqui dá para fazer isto, aqui dá para fazer isto outro, o contador [do CSC] hoje entrega o número e acabou. Por exemplo, se eu tivesse a

controladoria hoje aqui eu tiraria em janeiro o PPR da provisão [provisionamento do prêmio por desempenho a ser pago conforme o resultado do hotel no presente exercício]. Porque meu resultado foi ridículo. Ai se houvesse lá no futuro a chance de fazer a provisão eu faria. Eu sei que no CSC não tem essa maleabilidade. Mas se chegasse e falasse olha [...] está aqui a provisão, não tem como não provisionar porque é uma regra, enfim, essa interlocução seria muito mais importante para nós. A única interlocução que tenho hoje do meu contador [que atende a unidade a partir do CSC] é quando ele me manda a DRE [Demonstração do Resultado do Exercício mensal] e me informa que eu tenho 4 horas para analisar. Ai eu respondo com questionamentos e aí ele vai ver com os outros, coisa que ele já deveria ter visto [...]. Minha controller chegava aqui e falava, olha essa é a DRE, aqui olha vou colocar uma provisão porque não veio conta de luz, de lavanderia. Mas agora eu tenho que olhar e falar isso não está provisionado aqui, [tenho que questionar] o que é determinado lançamento? [...] a gente vê que não há uma análise. Talvez vai construir agora porque a gente vai ter acesso ao piloto [algumas unidades passaram a acessar o ERP Contábil a partir de abril de 2009], observando os lançamentos que impactam na DRE, mas aí volta aquilo, eu vou fazer o trabalho dele. Eu espero uma assessoria e não mandar papel. A gente precisa de uma consultoria. [...] Eu estou aqui para tomar decisões estratégicas. Minha equipe está lá atendendo o cliente [...] mas eu tenho que dar instruções para eles de base [...]

Neste ponto, observa-se um dos problemas que ganharam transparência e que não foram adequadamente revisados quando da codificação dos princípios institucionais. Além do fato da aparente falta de preparo do gestor nos temas contábeis e financeiros, aponta-se ainda uma outra questão. No início do projeto, as principais vantagens de redução de custo do CSC eram associadas às unidades do Polo Superior, isto porque, logo no início, estas unidades teriam o time responsável pela área administrativa e financeira e, na maioria dos casos, a figura de um Controller, desligados da sua folha salarial. No entanto, esta movimentação tornou-se, para a realidade da operação das unidades do Polo Superior a mais radical. Com esta mudança questionou-se profundamente as instituições existentes na medida em que se deixava unidades hoteleiras razoavelmente grandes sem um time de controle, diretamente subordinados ao gerente geral e ao subgerente. Adjacente a esta discussão está a forma como os aspectos contábeis, financeiros e de controle administrativo e financeiro eram vistos e valorizados pelos gestores operacionais, os gerentes gerais e os subgerentes, ou seja, encarados deslocados dos temas “*estratégicos*”. A questão apontada aqui contribui para o entendimento dos resultados apontados da Figura 23.

É preciso observar que gestores que entendem seus negócios terão mais probabilidade de ser tomadores de decisão mais eficientes. Partindo-se desta premissa, dentro da contabilidade gerencial, abordam-se temas como novas abordagens para análise de custos e receitas, o uso da informação contábil para a alocação de custos, o uso da informação contábil e seu relacionamento com as teorias de precificação de apartamentos ou mesmo o papel dos ativos humanos responsáveis por produzir informação financeira relevante (HARRIS;

MONGIELLO, 2006b). Assim, os gerentes gerais dos hotéis precisam entender a natureza e o funcionamento dos principais demonstrativos contábeis e financeiros. Por exemplo, na gestão da hospedagem podem ser usadas análises de custo, volume e lucro para determinar níveis de ocupação necessários para atingir o ponto de equilíbrio ou que tipo de sistema de controle de estoque e inventário deve ser usado para evitar perdas de estoque ou ainda fazer um uso apropriado das informações de custo, matéria básica para se decidir pela terceirização (GUILDING, 2009, p.11).

A gerente responsável pela implementação do projeto, com dez anos de Grupo, e pertencente ao Departamento Financeiro, colocou o tema da seguinte maneira:

[...] uma coisa que a gente acabou percebendo, digamos assim, uma coisa que talvez a gente já soubesse, mas que ficou mais evidente com a criação do CSC é que o pessoal das operações [gerentes gerais e subgerentes das unidades hoteleiras] tem um foco muito comercial, muito operacional realmente e pouco administrativo e financeiro, então essa questão do perfil da gerência [é] que tem que evoluir, que tem que ser de alguma maneira completado, acho que a gente não pode mudar isso, mas identificando esses gaps, onde a gente conhece, e montar um programa, um treinamento para a gerência, que perfil de gerente a gente quer ter daqui há dois, três anos, com certeza o novo perfil de gerente inclui um conhecimento administrativo, financeiro, econômico maior do que o que ele tem hoje [nesta crise financeira mundial] [...] com os resultados em queda, os números estão sendo olhados muito mais carinhosamente, de maneira central e a cobrança com cada gerente [gerente geral dos hotéis] está acontecendo de uma outra maneira, sobre os números, sobre saber explicar os números, sobre porque o orçamento previu isso e agora não está acontecendo, o que é custo variável num hotel [...] se a receita cai também [o custo variável] teria que cair, no fundo, o que está acontecendo hoje com a crise é que o Diretor Geral e o Diretor Financeiro [...] estão chamando cada gerente [gerente geral dos hotéis] mensalmente, dos principais hotéis, falando, por favor me explique o resultado do teu hotel, é uma abordagem diferente da que a gente tinha antes, aonde eles recebiam os resultados pela área financeira aqui da Sede mas não tinha uma cobrança direta, não tinha um contato direto para discutir os números financeiros mensalmente com cada gerente [gerente geral dos hotéis] [...] quando a gente imaginou o CSC, no fundo a gente imaginou o contato entre os gerentes [gerente geral dos hotéis] e o CSC seria mínimo, porque o CSC deveria ser uma linha de produção de processos administrativos e financeiros [...] digamos assim, a inteligência deveria ficar com os hotéis [...] a gente não imaginava que seria necessária tanta interlocução com os hotéis [...], [acreditava-se] que os gerentes [gerente geral dos hotéis] conseguiriam caminhar um pouco mais com as próprias pernas, a gente sabe que eles não têm esse perfil, então eles precisam de apoio, de orientação, mas o primeiro modelo do CSC era basicamente um contato mínimo com as operações [...]

Os próprios gerentes gerais dos diversos segmentos, Polo Superior e Polo Econômico, possuem características, perfis distintos aos olhos da Diretoria Operacional. Um primeiro fator a considerar é que a hotelaria do Polo Superior está há muito mais tempo instalada no Brasil do que a hotelaria do Polo Econômico, seguindo um padrão mais tradicional. Sendo que a grande maioria dos gestores operacionais das unidades hoteleiras do Polo Econômico

acostumou-se com resultados positivos nas suas operações nos últimos cinco anos. O Diretor Operacional colocou esta questão da seguinte forma:

[...] nosso gerentes vêm de muitos horizontes diferentes, alguns trabalhavam na sede, alguns trabalhavam no [Polo Superior], alguns trabalhavam na hotelaria de luxo, outros trabalhavam em vendas e outros há cinco anos atrás eram recepcionistas de hotéis, ou seja, se você analisar o histórico, o passado dos nossos gestores de hoje, ele é completamente diferente [...] eu acho que a questão [chave é a] convivência, ou seja, são marcas onde a gente pode conviver facilmente com nossos investidores que são acessíveis, com os nossos clientes [...] porque as estruturas dos hotéis permitem que a gente tenha um contato muito fácil e que a gente também conviva com nossos colaboradores, então você tem uma espécie de ambiente, em todos os níveis dentro dos hotéis e fora, até com a Sede, que permite uma certa descontração, uma certa convivência, relacionamento, transparência, não é nada formal e normalmente as pessoas se sentem bem nessa forma de se relacionar, eu acho que [o gerente geral do Polo Econômico] são pessoas que são ambiciosas e que acreditam no futuro, claro que o plano de desenvolvimento da marca ajuda, a expansão, mas são pessoas que também tem que saber fazer um pouco de tudo, eu costumo dizer que um gerente de hotel é um bom gerente de Rh, é um bom gerente de marketing, é um bom gerente administrativo, é um bom gerente de manutenção, é um bom gerente de alimentos e bebidas [nome dado a área de restaurante e afins], ou seja, ele tem que ter um conhecimento geral da operação hoteleira e tem que ser participativo dessa operação, ou seja, um gerente geral não é uma pessoa que fica sentada na mesa das 9 am até as 18 pm mas sim uma pessoa que caminha muito dentro do hotel, que se envolve muito na operação [...] a diferença entre [...] o gerente geral do Polo Econômico e o do [Polo Superior] eu acho que o ritmo é diferente, o ritmo de atuação e de decisão é diferente, o gerente geral do [Polo Superior] é um cara mais especializado, o gerente geral do Polo Econômico ele é um cara mais generalista, e eu diria que o gerente geral do [Polo Superior] normalmente, a hotelaria do [Polo Superior], a hotelaria tradicional é um pouco mais formal do que a hotelaria econômica, mas para mim a grande diferença é passar de um ponto mais generalista a um ponto mais especializado, hoje por exemplo a questão da distribuição, é uma questão fundamental para o cliente do [Polo Superior], ainda não é tanto na hotelaria econômica, porque essa parte é muito centralizada [...] a atuação do gerente não é tão predominante, tão crucial do que no [Polo Superior]

É importante considerar que os elementos da resistência identificados até este ponto no trabalho levam a descrever uma institucionalização crítica do modelo de CSC. Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008, p.55) apontam que as instituições da contabilidade gerencial podem ser consideradas institucionalizadas quando: são estruturadas com base em hábitos e rotinas aceitos sem discussão; são caracterizadas como algo estável, que prevalece e continua; materializam formas de pensar e de agir que são comuns a um grupo de pessoas; dão sentido social às pessoas e permitem sua integração no grupo; são produtos naturais das necessidades e das pressões sociais e definem padrões de comportamentos esperados; e são materializadas na forma de regras e artefatos organizacionais.

No entanto, o projeto de implementação do CSC tem evoluído positivamente, dentro da etapa de incorporação do modelo de Burns e Scapens (2000). Os principais atores do processo de

mudança descrevem assim o esforço realizado para o sucesso da mudança, alinhados com a teoria quando se afirma que o processo de incorporação pode envolver escolha consciente, mas, normalmente, é resultado de um monitoramento reflexivo e da aplicação do conhecimento tácito a respeito de como as coisas devem ser feitas.

Dentre as ações tomadas, pode-se destacar a realização de comitês de projeto, os *steering committees*, verdadeiras mesas de discussão realizadas mensalmente envolvendo gerentes gerais e subgerentes das marcas, escolhidos como representantes da sua marca e multiplicadores das decisões tomadas no comitê, os diretores operacionais das marcas, o diretor financeiro, a gerente do projeto e o gerente do CSC. Todas as insatisfações, gargalos, falhas, inconsistências e desentendimentos eram debatidos nestas reuniões. Através de planos de ação mensais, com datas de conclusão e entrega estabelecida, o ambiente denso de insatisfação foi, mensalmente, dando lugar a reuniões cada vez mais produtivas e amenas. Esta impressão, sobre o papel e importância dos comitês, também foi confirmada nas diversas entrevistas realizadas com os gerentes gerais e subgerentes.

Estas ações tomadas refletem-se de alguma forma em duas afirmações do questionário. As afirmações (i) “estou satisfeito com o trabalho em conjunto entre CSC e unidades para melhoria de procedimentos e processos”; e (ii) “a comunicação entre a unidade e o CSC é clara e eficiente, sei o que está acontecendo” tiveram respectivamente 58,5% e 49,1% se for considerada a soma das frequências dos itens 6 e 7 da escala usada para mensuração, sendo que a primeira afirmação fecha o conjunto de cinco questões do indicador que mensura a resistência por existência de Conflito de Interesses e a segunda afirmação fecha o conjunto de cinco questões que procuram mensurar a resistência pela falta de Competência dentro da sua subdivisão falta de Conhecimento.

As ações tomadas para superar a fase de maior resistência confirmam alguns dos pontos levantados na teoria, principalmente na incorporação de pessoas de fora da organização para o time do projeto. Pelo que Busco, Riccaboni e Scapens (2006) apontaram, os contatos com sistemas especializados freqüentemente ocorrem na forma de interações com indivíduos especializados, a confiança nos sistemas especializados é mutuamente dependente da confiabilidade dos pontos de acesso ou interface dos sistemas.

O Diretor Financeiro comentou, da seguinte forma, porque o projeto consegue superar a quase ruptura:

[...] resolvemos incorporar pessoas de fora com um certo perfil para conseguir avançar mais rapidamente, pessoas que justamente não tinham necessariamente, ou não estavam acostumadas à hotelaria, às metodologias de trabalho que existiam antes, que não tinham esse tipo de experiência, mas que iriam chegar com um olho novo, sem tabu [...] [Além disto] em primeiro lugar nos beneficiamos das experiências da França, mesmo [sendo] muito diferente aqui no Brasil, segundo eu acho que de uma certa forma, uma das forças do Grupo e aqui no Brasil, são as equipes, porque foi um projeto complexo, temos equipes jovens, a equipe do projeto foi excepcional, ninguém entrou em pânico, porque teve algum momento no projeto em que se nós da área financeira tivéssemos entrado em pânico teria sido uma catástrofe, eu acho que as equipes, a disponibilidade, a maturidade e essa energia que tem essas equipes fizeram com que conseguíssemos superar isso, e de uma certa forma nas operações [diretoria de operações e equipes dos hotéis] [...] estão acostumados a muitas mudanças, [...] a hotelaria econômica é um segmento recente, dentro das equipes do econômico eles estão acostumados a mudar de lugar, a mudar de cargo, fazer várias coisas [...] o mundo hoteleiro se modernizou muito nos últimos anos, a web surgiu, as formas de distribuição mudaram, então é uma grande mudança [a implementação do CSC] mas nossa atividade sempre está vivendo mudança, ter mudanças não é uma coisa nova, é radical, só que teve outras radicais, quando você olha para vendas, antigamente vendas tinham um papel diferente, era o vendedor que estava indo buscar clientes, hoje não é mais verdade, é verdade apenas para grandes clientes corporate, mas a maior parte da distribuição é via sistema [...] a distribuição hoteleira teve as mudanças mais radicais nos últimos dez anos, em termos de produto também, a hotelaria é uma indústria que também tem que inovar de uma certa forma, veja o caso de um hotel 40 anos atrás, não havia TV nos quartos, TV era um extra, um pouco similar a internet hoje, hoje ainda se paga mas daqui um, dois anos não vai mais pagar, então [a procura pela mudança] deve fazer parte da cultura. [...] Na minha visão não tem mudança que não traga inconveniente a curto prazo, tem que ver a médio e longo prazo, as mudanças são mais fáceis em uma empresa quando os funcionários estão bem alinhados com a estratégia da empresa e quando não tem compartilhamento, separação entre departamentos, porque em uma empresa tem diferentes níveis de expertise, a área financeira tem, a área de operação [hoteleira] tem, a manutenção técnica, de marketing etc. [...] Foi muito importante obrigar as operações a participar desse projeto, por isso que tem todos os comitês, para minimizar as resistências em mudanças radicais assim, uma estratégia é incorporar as operações nas decisões porque aí você já ganha metade da batalha.

O Diretor de TI tem uma opinião alinhada da seguinte forma:

[...] eu acho que uma característica positiva na organização foi essa humildade, esse reconhecimento das falhas, de aprender com isso, então, pelo fato da hotelaria ser essa empresa informal que é, a gente conseguiu reconhecer e agir rápido, e mudar rápido, né? então isso é um ponto super positivo, acho que essa questão da agilidade na mudança, de reconhecer as falhas, ter a humildade, e mudar o plano de voo no meio do voo, foi o que fez a diferença [...] acho que tem uma outra coisa que fez a diferença, acho que tem pessoas, algumas pessoas que estiveram na liderança do projeto, muito bem capacitadas, muito bem estruturadas, isso fez também uma diferença, então a [Gerente do Projeto] foi uma pessoa fundamental no sucesso do projeto, ela tem as falhas dela, mas acho que ela foi brilhante numa série de coisas, eu acho que no meio a gente trouxe algumas pessoas que ajudaram muito na retomada [...]

Sobre este mesmo tema, o Diretor de Operações do Polo Econômico expressou como esse segmento encarou a mudança.

[...] foi uma mudança drástica, [mas o segmento] estava preparado [...] uma porque a gente não estava satisfeito com o sistema que existia nos hotéis, todo mundo era consciente, tanto os gerentes gerais como aqui na sede éramos conscientes das fragilidades da descentralização e dos nossos escritórios de contabilidade em cada cidade e também eu acho que as equipes de uma forma geral são conscientes na rede econômica do que padronização, uma centralização, pode trazer de impacto positivo no nosso trabalho, porque na realidade a gente viveu essa centralização nessa parte administrativa ultimamente [com a implementação do CSC] mas muitas das ferramentas que nós utilizamos na hotelaria econômica são centralizadas, por definição aliás, [quanto] mais as marcas são econômicas, mais são padronizadas e normalmente mais elas são centralizadas, ao contrário de uma [marca do segmento superior] que tem sua própria estrutura dentro da unidade.

Como levantado anteriormente, para as redes de hotéis, particularmente para aquelas com marcas fortes, os gestores estão sujeitos à padronização de sistemas e procedimentos. Neste objetivo de construir marcas mais fortes para clientes mais exigentes e sofisticados, os grandes grupos hoteleiros, segundo Holverson e Revaz (2006, p.399), consolidam e se beneficiam das economias de escala, escopo, e concentram recursos para adquirir a tecnologia e expertise mais moderna, melhorando sua padronização e gerenciamento (BURGESS, 2007; ESPINO-RODRIGUEZ; TAYLOR, 2006). O esforço da institucionalização do modelo do CSC no Grupo continua através da revisão e reforço de treinamento para as unidades hoteleiras, com os principais problemas sendo discutidos e sanados através de comitês e com o apoio da alta diretoria.

5 CONCLUSÕES

Este trabalho procurou responder quais são os fatores de resistência ou adoção no processo de implementação de um CSC. Para alcançar uma resposta satisfatória para esta pergunta, foram aplicadas técnicas qualitativas e quantitativas, dentro de um estudo exploratório descritivo, analisando a implementação de um CSC dentro de uma rede hoteleira multinacional.

Observando todo o processo de mudança intencional (formal), revolucionária e progressiva pelo qual passou esta rede hoteleira, procurou-se investigar os fatores indutores da resistência na implementação do seu CSC à luz da base conceitual da *Old Institutional Economics* (OIE). Assim, como base do construto conceitual, aplicou-se o modelo de institucionalização de Burns e Scapens (2000), largamente influenciado pela OIE, pelo qual a institucionalização (Figura 2) de um processo de mudança passa pelas fases de codificação, onde os princípios institucionais na mente dos condutores da mudança precisam ser codificados em normas e procedimentos. Em um segundo momento, do processo de institucionalização, pela incorporação dos princípios institucionais codificados, momento este em que as resistências ao processo de mudança são mais visíveis, especialmente se estas mudanças propostas conflitam com as instituições existentes anteriormente. Em um terceiro momento, do processo de institucionalização, pela repetição dos princípios institucionais codificados e incorporados e, finalmente, pela institucionalização no novo processo.

Dentro deste construto teórico, Burns e Scapens (2000) apontam os elementos que compõem a resistência aos processos de mudança como sendo a resistência pela existência de conflito de interesses, por falta de conhecimento, em suas subdivisões falta de conhecimento e falta de experiência, e, finalmente, pelo apego às normas e rotinas existentes nas instituições presentes no ambiente antes da mudança. São estes elementos da resistência, estas dimensões, que são objeto do nosso estudo, sendo avaliadas com base no construto teórico de institucionalização de Burns e Scapens (2000) e outros autores que procuraram testar este modelo, descrevendo os contornos do que seja o setor hoteleiro e suas características e o que se entende hoje por CSC.

Desta forma, pelos achados desta pesquisa, afirma-se que os fatores indutores de resistência mais importantes, presentes no processo de mudança do Grupo estudado, são a resistência por

falta de competência e a resistência por apego às normas e procedimentos presentes nas instituições existentes antes da mudança. Embora detectada nesta pesquisa, a resistência por conflito de interesses está presente em menor grau dado que, como mostrado anteriormente, as diretorias, tanto operacional como financeira, estavam alinhadas com a implementação efetiva do CSC e, principalmente, pelo alinhamento dos atores com a estratégia da organização.

Dentro desta estratégia, as grandes redes hoteleiras multinacionais disputam a obtenção de liderança em alguns fatores críticos, dentre os quais podem ser citados: programa de fidelidade; localização; sistema de reservas; sistemas de gerenciamento de receitas; uso da tecnologia; conforto e *amenities*; força da marca; presença no mercado; portfólio de marcas; e sistema de gestão operacional. Assim, o CSC, e seus benefícios potenciais, como (i) atingir economias de escala e altos níveis de eficiência através da simplificação e padronização de processos; (ii) uso mais eficiente do capital investido, concentrando atividades antes espalhadas pela empresa; (iii) obtenção de uma informação gerencial mais confiável, rica e consistente através de altos níveis de investimento em tecnologia; e (iv) uma melhor comparação de performance e processos dentro de uma grande organização pela implementação de padrões comuns para a toda organização, alinham-se com fatores críticos, principalmente pelo uso da tecnologia e sistema de gestão operacional.

Os achados da pesquisa permitem concluir que o processo de codificação dos princípios institucionais buscados com a implementação do CSC, o de garantir a qualidade da gestão estratégica e operacional da rede; atender às necessidades atuais e futuras, suportando o desenvolvimento e crescimento da rede; garantir a racionalização e padronização dos processos; reduzir o tempo no acesso e reporte de informações para a matriz na Europa; aumentar a segurança e confiabilidade das informações para tomada de decisões; adequar-se aos padrões internacionais de qualidade dos processos financeiros e tecnológicos; e melhorar a coerência e uniformidade das práticas contábeis favorecendo o *benchmarking*, não foi realizado da melhor forma possível, principalmente pelo pouco tempo entre a decisão de implementação de um CSC concentrado fisicamente na cidade de São Paulo e o efetivo início do processo de mudança para as quarenta e duas unidades hoteleiras.

Esta falha no processo de codificação somou-se às resistências naturais encontradas no processo de incorporação e levaram o processo como um todo a quase ruptura, o que obrigou

os atores condutores do processo a tomar medidas, entre as quais podem ser citadas a contratação de expertise externa à empresa para atuar na linha de frente da mudança, o que significa trazer gente com poder de decisão, mas sem vínculo anterior com as instituições existentes; renegociar o cronograma de implementação; revisão dos processos do CSC alinhados com as demandas das unidades hoteleiras; e criação de fóruns de debate e decisão envolvendo os principais atores do processo de mudança, dentre os quais se destaca o *steering committee* com participação da alta diretoria operacional e financeira, gestores operacionais dos hotéis representantes das marcas e os gestores condutores na linha de frente do processo de mudança.

É importante frisar que, adicionalmente às ações tomadas para evitar a ruptura no processo de mudança, as instituições presentes no Grupo possuem certa familiaridade com processos de mudança razoavelmente radicais, com implementação de soluções tecnológicas, principalmente no que diz respeito à distribuição dos produtos do Grupo. Em áreas como programas de fidelização, reserva de quartos e sistemas de informação, as redes internacionais que não adotem sistemas globais uniformes terão menos chance de concorrer, o que se traduz em grandes somas de investimentos nessas áreas.

Dentre os achados relacionados com as principais resistências encontradas neste trabalho, realçam-se dois. Em ambos, o processo de mudança lançou uma luz sobre aspectos que estão sendo foco de ação do Grupo e dos quais depende diretamente a evolução e institucionalização do processo de mudança. O primeiro deles diz respeito ao preparo dos gestores operacionais (gerente geral e subgerente) no que diz respeito à análise e interpretação dos aspectos contábeis e financeiros essenciais, antes de certa forma camuflado pela existência de intermediários nessas análises, quer seja por escritórios de contabilidade descentralizados que atendiam individualmente às unidades quer seja pela existência de um time interno de gestão e controladoria responsável pela filtragem destas análises para apreciação dos gestores operacionais. Cada vez mais este preparo será demandado do gestor operacional que, além de intérprete da profusão de dados da localidade onde o hotel se situa, deve também possuir habilidades que possibilitem uma discussão com investidores, donos dos ativos cada vez mais presentes no modelo de expansão adotado pela indústria.

Desta forma, o perfil do gestor da unidade hoteleira é um dos pontos que devem fazer parte em processos de mudança como o estudado nesta pesquisa, especificamente em dois pontos.

Em um primeiro momento no mapeamento das demandas e processos instituídos por estes gestores, o que garantiria um processo de codificação dos princípios institucionais mais eficientes e um nível gerenciável de resistências à implementação do CSC. E, em um segundo momento, quando do CSC já implementado, quando os gestores passam a receber um fluxo de informações contábeis e financeiras padronizadas que precisam ser interpretadas, analisadas e postas em prática na realidade do negócio, estabelecendo um direcionamento financeiro para sua estrutura de custos, sempre alinhado com metas orçamentárias e volatilidade das receitas.

O segundo aspecto diz respeito ao suporte de controle e gestão que as unidades do segmento Superior demandam pelas suas características diferenciadas. Estas unidades normalmente oferecem uma quantidade de serviços maior que as unidades do segmento Econômico e atendem segmentos de clientes onde a atuação do gerente geral da unidade, no que diz respeito aos canais de distribuição, é muito importante, além de possuírem chefias especializadas como gerências de restaurante e gerência de eventos. Assim, as demandas por informação contábil e financeira, para as unidades deste segmento, apresentam um nível de complexidade superior àquelas do segmento Econômico, demandando uma solução específica por parte tanto do CSC implementado como pelo próprio time de gestão do hotel. Assim, os resultados deste trabalho que apresentam uma resistência maior por parte das unidades do Polo Superior devem ser interpretados a partir desta perspectiva, devendo ser parte do plano de ação para a institucionalização de sucesso do modelo de CSC.

É importante frisar que, neste trabalho, levantaram-se achados que contribuem para confirmar que os elementos de resistência estão entrelaçados, embora se possa concluir pela predominância de alguns dos elementos, a resistência como um todo constitui-se da combinação destes fatores, e todos devem ser observados nos futuros planos de ação adotados pela organização.

Neste trabalho, o modelo de Burns e Scapens (2000) provou-se adequado para o estudo da institucionalização de um modelo novo e radical, o CSC, ficando para as próximas etapas uma análise da efetiva institucionalização deste modelo. No momento da realização deste estudo, pode-se considerar que se observaram e analisaram, através das técnicas qualitativas e quantitativas, os processos de codificação e o início do processo de incorporação; é

necessário, portanto, um esforço adicional para observar os processos de repetição e institucionalização, o que deve demandar, necessariamente, um estudo longitudinal.

É necessário mencionar que, dentre as limitações deste trabalho, deve-se considerar, primeiramente, a generalização limitada das conclusões deste estudo para outros casos. A generalização de suas conclusões devem estar acompanhadas das características específicas da organização, das instituições existentes, do setor empresarial ao qual pertence e das circunstâncias específicas na qual o processo de mudança se deu.

Vale ressaltar ainda que as resistências aqui mensuradas não são as únicas encontradas em um processo de mudança organizacional, e nem tampouco que o instrumento usado aqui é o melhor para aferir o seu grau de intensidade em alguma outra organização.

Ainda, deve-se considerar que o fenômeno estudado nesta pesquisa, o processo de mudança e institucionalização do modelo CSC, é bastante recente. Quando se estuda a mudança, particularmente quando o foco está tanto nas mudanças técnicas quanto nas mudanças dos valores individuais, é importante estudar os eventos ao longo de um período relativamente longo de tempo. Isto possibilita tanto que a natureza esporádica da mudança seja incorporada no estudo como permite observar a forma como as respostas dos indivíduos podem evoluir ao longo do tempo (CHENHALL; EUSKE, 2007, p.635).

Como indicativo de futuras pesquisas menciona-se que podem ser traçadas pesquisas que foquem o papel da contabilidade gerencial em modelos de negócios onde exista a característica da separação entre quem opera o hotel e o proprietário do ativo. Focando a pesquisa nos indicadores de desempenho que este modelo de negócio, com divórcio entre operador e proprietário demandará e que papel a contabilidade gerencial tem neste processo. Ainda, qual o papel da teoria da agência ou os modelos de governança corporativa neste modelo com separação do proprietário e do operador, onde, em muitos casos, tem-se a figura do investidor proprietário e do *asset manager* que representa seus interesses. Adicionalmente, é importante incentivar a pesquisa sobre o papel da contabilidade gerencial na implementação dos CSC nas empresas brasileiras, observando não só o arsenal de ferramentas possibilitadas por esta tecnologia, mas também analisando como estes novos processos são implementados e o novo papel da contabilidade gerencial ao final destes processos. Especificamente, no caso

do CSC na rede hoteleira, é importante estudar se este fator pode se transformar em fonte de vantagem competitiva e se traduzir ou não em melhor retorno para os investidores.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, M.; CHUA, W.F. *A field study of control system "redesign": the impact of institutional processes on strategic choice*. **Contemporary Accounting Research**, v. 13, n. 2, fall 1996.

ACCENTURE. *Shared services management processes: the keys to attaining and sustaining high performance in shared services*, 2006. Disponível em: <http://www.accenture.com/Global/Consulting/Finance_and_Performance_Mgmt/R_and_I/SharedProcessesService.htm>. Acesso em: 10/01/2009.

ACCENTURE. *Shared Services Start-Up: from the launch to stabilization*. 2007. Disponível em: <http://www.accenture.com/Global/Consulting/Finance_and_Performance_Mgmt/R_and_I/FromLaunchtoStabilization.htm>. Acesso em: 10/01/2009.

AHRENS, T. *Overcoming the subjective-objective divide in interpretive management accounting research*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, p. 292-297, 2008.

AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. *Management accounting as practice*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, p. 1-27, 2007a.

AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. *Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory*. In: CHAPMAN, C. S. et al. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1. Amsterdam: Elsevier, 2007b.

AHRENS, T.; DENT, J. F. *Accounting and organizations: realizing the richness of field research*. **Journal of Management Accounting Research**, v. 10, p. 1-39, 1998.

AKSIN, O.Z.; MASINI, A. *Effective strategies for internal outsourcing and offshoring of business services: an empirical investigation*. **Journal of Operations Management**, v. 26, p.239-256, 2008.

AMOAKO-GYAMPAH, K. *Perceived usefulness, user involvement and behavioral intention: an empirical study of ERP implementation*. **Computers in Human Behavior**, v. 23, p. 1232-1248, 2007.

ANASTASSOPOULOS, G.; FILIPPAIOS, F.; PHILLIPS, P. *An eclectic investigation of tourism multinationals: evidence from Greece*. **International Journal of Hospitality Management**, article in press, 2008.

ARAÚJO, A. O. *Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica*. São Paulo, 2001. Tese

(Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BAIN & COMPANY. **Centros de serviços compartilhados**: uma solução definitiva para os processos administrativos? 2004. Disponível em: <http://www.bain.com/bainweb/publications/publications_detail.asp?id=16524&menu_url=publications_results.asp>. Acesso em: 20/01/2009.

BANKER, R.D.; POTTER, G.; SRINIVASAN, D. *Association on nonfinancial performance measures with the financial performance of a lodging chains*. **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, v. 46, n. 4, p. 394-412, 2005.

BARLEY, S.R.; TOLBERT, P.S. *Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution*. **Organization Studies**, v.18, n.1, 1997.

BERRY, A. J.; COAD, A. F.; HARRIS, E. P.; OTLEY, D.; STRINGER, C. *Emerging themes in management control: a review of recent literature*. **The British Accounting Review**, article in press, p. 1-19, 2008.

BISBE, J.; BATISTA-FOGUET, Joan-Manuel; CHENHALL, R. *Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, p. 789-820, 2007.

BRITO, A. G. C. **Gestão estratégica da informação nas pequenas empresas**: um estudo comparativo com as médias e grandes empresas do setor de serviços (hotelaria). São Carlos, 2008. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação da Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo.

BURGESS, C. *Is there a future for hotel financial controllers?* **Hospitality Management**, v. 26, p. 161-174, 2007.

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

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

CHANG, M.K.; CHEUNG, W.; CHENG, C.H.; YEUNG, J.H.Y. *Understanding ERP system adoption from de user's perspective*. **International Journal of Production Economics**, article in press, 2008.

CHENHALL, R. H. *Theorizing contingencies in management control systems research*. In: CHAPMAN, C.S. *et al.* **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1. Amsterdam: Elsevier, 2007.

CHENHALL, R. H.; EUSKE, K. J. *The role of management control systems in planned organizational change: an analysis of two organizations*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, p. 601-637, 2007.

CRUZ, I. *How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems*. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 17, n. 7, p. 574-588, 2007.

DECHOW, N.; GRANLUND, M.; MOURITSEN, J. *Management control of complex organization: relationships between management accounting and information technology*. In: CHAPMAN, C.S. *et al.* **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1. Amsterdam: Elsevier, 2007.

DECHOW, N.; MOURITSEN, J. *Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 691-733, 2005.

DELOITTE. **Centros de Serviços Compartilhados: tendências em um modelo de gestão cada vez mais comum nas organizações**, 2008. Disponível em: <<http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D167845,00.html>>. Acesso em: 18/02/2009.

DELOITTE. **Pesquisa setorial Deloitte Hotéis**, 2007. Disponível em: <<http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,sid%253D55429%2526cid%253D177322,00.html>>. Acesso em: 18/02/2009.

DEQUECH, D. *The demarcation between de “Old” and the “New” institutional economics: recent complications*. **Journal of Economics Issues**, v. 36, n. 2, p. 565-572, 2002.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. *The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p.147-160, 1983.

DONADA, C.; NOGATCHEWSKY, G. *Emotions in outsourcing. an empirical study in the hotel industry*. **International Journal of Hospitality Management**, article in press, 2008.

ESPINO-RODRIGUEZ, T. F.; PADRON-ROBAINA, V. *Outsourcing and its impacts on operational objectives and performance: a study of hotels in the Canary Islands*. **Hospitality Management**, v. 23, p. 287-306, 2004.

ESPINO-RODRIGUEZ, T. F.; TAYLOR, J. S. *The perceived influence of centralizing operations in chain hotels*. **Tourism and Hospitality Research**, v. 6, n. 4, p. 251-266, 2006.

FAVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, L. F.; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. *Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control system*. **Working Paper**, SSRN, 2006.

FORGACS, G. *Brand asset equilibrium in hotel management*. **International Journal of Contemporary Hospitality**, v. 15, n. 6, p.340-342, 2003.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **O&S**, v. 14, n. 44, p. 45-62, 2008.

GUILDING, C. *Accounting essentials for hospitality managers*. 2nd. ed. Oxford: Elsevier, 2009.

GUILDING, C. *Hotel owner/operator structures: implications for capital budgeting process*. **Management Accounting Research**, v. 14, p. 179-199, 2003.

GUNTHER, H. Pesquisa qualitativa versus pesquisa quantitativa: esta é a questão? *Psicologia: teoria e pesquisa*, v. 22, n. 2, p. 201-210, 2006.

HALES, J. *Accounting and financial analysis in the hospitality industry*. Oxford: Elsevier, 2005.

HARDY, C. *Understanding power: bringing about strategic change*. **British Journal of Management**, v. 7, p. 3-16, March. 1996.

HARRIS, P.; MONGIELLO, M. *Information management*. In: HARRIS, P.; MONGIELLO, M. *Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*. Oxford: Elsevier, 2006.

HENRI, J. *Management control systems and strategy: a resource-based perspective*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, p. 529-558, 2006.

HILL, M. M.; HILL, A. **Investigação por questionário**. 2. ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2005.

HO, R. *Handbook of univariate and multivariate data analysis and interpretation with SPSS*. Florida: Chapman & Hall, 2006.

HODGSON, G. M. *Institutional economic thought*. **International Encyclopedia of the Social and Behavioral Sciences**, p. 7543-7550, 2001.

HODGSON, G. M. *The revival of veblenian institutional economics*. **Journal of Economics Issues**, v. 41, n. 2, p. 325-340, 2007.

HOLVERSON, S.; REVAZ, F. *Perceptions of European independent hoteliers: hard and soft branding choices*. **International Journal of Contemporary Hospitality**, v. 18, n. 5, p. 398-413, 2006.

HOPWOOD, Anthony G. *If only there were simple solutions, but there aren't': some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research*. **The European Accounting Review**, 11:4, p. 777-785, 2002.

HORIZONS. **Corporate brochure**. 2009. Disponível em: <www.accor.com/gb/upload/pdf/en_bref/CorporateBrochure2009.pdf>. Acesso em: 12/03/2009.

HUY, Q. N. *Time, temporal capability, and planned change*. **Academy of Management**, v. 26, n. 4, p. 601-623, 2001.

HVS CONSULTING & VALUATION. **O impacto da crise sobre a hotelaria brasileira**. 2008. Disponível em: <http://www.hotelinvest.com.br/artigo_home.asp>. Acesso em: 20/11/2008.

HVS INTERNATIONAL - GLOBAL HOSPITALITY SERVICES. **The dual brand hotel concept**. 2004. Disponível em: <<http://www.hvs.com/staticcontent/library/2004-0424-000.aspx>>. Acesso em: 20/11/2008.

IBEF. **Compartilhar para somar**. Jun. 2008. Disponível em: <http://www.cosinconsulting.com.br/site/imagespatch/files/COS_BCC_Site_Artigo_CSC%20-%20IBEF_v01.pdf>. Acesso em: 20/01/2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Economia do turismo: uma perspectiva macroeconômica 2000-2005**. Rio de Janeiro, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Pesquisa anual de serviços**, v. 8. Rio de Janeiro: 2006.

INVESTOR DAY 2008. **Hotel development strategy & financial targets**. 2008a. Disponível em: <<http://www.accor.com/gb/finance/liste.asp?rub=578>>. Acesso em: 17/12/2008.

INVESTOR DAY 2008. **Introduction from CEO**. 2008b. Disponível em: <<http://www.accor.com/gb/finance/liste.asp?rub=578>>. Acesso em 17/12/2008b.

JANSSEN, M.; JOHA, A. *Emerging shared service organizations and the service-oriented enterprise*. **Strategic Outsourcing: an international journal**, v. 1, n. 1, p. 35-49, 2008.

JANSSEN, M.; JOHA, A. *Motives for establishing shared service centers in public administrations*. **International Journal of Information Management**, v. 26, p. 102-115, 2006.

JOHANSSON, T.; SIVERBO, S. *Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualization of management accounting change*. **Management Accounting Research**, article in press, 2009.

JONES, T. A. *Improving hotel budgetary practice – a positive theory model*. **International Journal of Hospitality Management**, v. 27, p. 529-540, 2008.

JPMORGAN. *Moving towards global shared service centers*. 2004. Disponível em: <http://www.jpmorgan.com/pdfdoc/jpmorgan/cash/pdf/global_shared_service_centers.pdf>. Acesso em: 10/01/2009.

KLEMENT, C.F.F. **Inovação em serviços**: estudo de casos em uma organização da indústria hoteleira brasileira. São Paulo, 2007. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

KWUN, D. J.; OH, H. *Consumers' evaluation of brand portfolios*. **Hospitality Management**, v. 26, p. 81-97, 2007.

LAMMINMAKI, D. *Accounting and the management of outsourcing: an empirical study in the hotel industry*. **Management Accounting Research**, v. 19, p. 163-181, 2008.

LAMMINMAKI, D. *Outsourcing in australian hotels: a transaction cost economics perspective*. **Journal of Hospitality & Tourism Research**, v. 31, n. 1, p.73-110, 2007.

LAMMINMAKI, D. *Why do hotels outsource? An investigation using asset specificity*. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 17, n. 6, p. 516-528, 2005.

LATOUR, B. *Where are the missing masses? The sociology of a few mundane artifacts*. In: BIJKER, W.E.; LAWN, J. **Shaping technology / building society: studies in sociotechnical change**. Cambridge: MIT Press, 1992.

LOUNSBURY, M. *Institutional rationality and practice variation: new directions in the institutional analysis of practice*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, p. 349-361, 2008.

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

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAROCO, J. **Análise estatística**. Com utilização do SPSS. 3. ed. Lisboa: Edições Silabo, 2007.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MEULMAN, Jacqueline J.; HEISER, Willem J. **SPSS Categories® 14.0**. Copyright © 2005. United States of America: SPSS Inc., 2005.

MIA, L.; PATIAR, A. *The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study*. **International Journal of Hospitality Management**, v. 20, p. 111-128, 2001.

MONGIELLO, M.; HARRIS, P. *Management accounting and corporate management: insights into multinational hotel companies*. **International Journal of Contemporary Hospitality**, v. 18, n. 5, p. 34-379, 2006.

NAO - National Audit Office. **Improving corporate functions using shared services**. Report by the Comptroller and Auditor General. HC 9, session 2007-2008, 2007. Disponível em: <http://www.nao.org.uk/publications/0708/improving_corporate_functions.aspx>. Acesso em: 20/01/2009.

NOR-AZIAH, Abu Kasim; SCAPENS, Robert W. *Corporatisation and accounting change The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility*. **Management Accounting Research**, 18, p. 209-247, 2007.

OLIVER, C. *Strategic responses to institutional processes*. **The Academy of Management Review**, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.

OLIVER, C. *Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views*. **Strategic Management Journal**, v. 18, n. 9, p. 697-713, 1997.

OLIVER, C. *The antecedents of deinstitutionalization*. **Organization Studies**, v. 13, n. 4, p. 563-588, 1992.

OLSEN, M.D.; CHUNG, Y.; GRAF, N.; LEE, K.; MADANOGLU, M. *Branding: myth and reality in the hotel industry*. **Journal of Retail & Leisure Property**, v. 4, n. 2, p. 146-162, 2005.

PANVISAVAS, V.; TAYLOR, J. S. *The use of management contracts by international hotel firms in Thailand*. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 18, n. 3, p. 231-245, 2006.

PATJAR, A.; MIA, L. *The interactive effect of market competition and use of MAS information on performance: evidence from the upscale hotels*. **Journal of Hospitality & Tourism Research**, v. 32, n. 2, p. 209-234, 2008.

PwC. *Shared Service Center – the 2nd generation*. 2008a. Disponível em: <<http://www.pwc.com/extweb/pwcpublications.nsf>>. Acesso em: 20/01/2009.

PwC. *How to design a shared service center that works*, 2008b. Disponível em: <<http://www.pwc.com/extweb/pwcpublications.nsf>>. Acesso em: 20/01/2009.

RAMOS, L. J. T. **Serviços compartilhados como forma de estruturação organizacional**. Salvador, 2005. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Mestrado Profissional da Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia.

REIS, L.G. **A influência do discurso no processo de mudança na contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional**. São Paulo, 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

REVISTA EXAME/VOCÊ S/A. **150 melhores empresas para você trabalhar**. São Paulo: Editora Abril, 2008.

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

RICCIO, E. L. **Efeitos da tecnologia de informação na contabilidade: estudo de casos de implementação de sistemas empresariais integrados- ERP**. São Paulo, 2001. Tese (Livre-Docente) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

RODRIGUES, Ricardo Mader. **Histórico de desenvolvimento de hotéis no Brasil**, março de 2002. Disponível em: <<http://www.hia.com.br/artigos.asp?wpk=2&mod=1>>. Acesso em: jan/2009.

SAP. *Shared services*. 2004. Disponível em: <http://www.sap.com/solutions/business-suite/erp/pdf/BWP_WP_Shared_Services.pdf>. Acesso em: 20/01/2009.

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

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

SCHULMAN, D. S.; DUNLEAVY, J. R.; HARMER, M. J.; LUSK, J. S. ***Shared Services, Serviços Compartilhados***. São Paulo: Makron Books, 2001.

SCOTT, W. R. *The adolescence of institutional theory*. **Administrative Science Quarterly**, v. 32, p. 493-511, 1987.

SIMONS, R. *The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 1/2, p. 127-143, 1990.

SITI-NABIHA, A. K.; SCAPENS, R. W. *Stability and change: an institutionalist study of management accounting change*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n.1, p. 44-73, 2005.

STANFIELD, J. R. *The scope, method, and significance of original institutional economics*. **Journal of Economics Issues**, v. 33, n. 2, p. 231-255, 1999.

TUOMELA, T. S. *The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system*. **Management Accounting Research**, v. 16, p. 293-320, 2005.

WANDERLEY, H. **A percepção dos hóspedes quanto aos atributos oferecidos pelos hotéis voltados para o turismo de negócios na cidade de São Paulo**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Programa de Pós-Graduação da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo.

WHITLA, P.; WALTERS, P. G. P.; DAVIES, H. *Global strategies in the international hotel industry*. **Hospitality Management**, v. 26, p. 777-792, 2007.

WIDENER, S. K.; SELTO, F. K. *Management control systems and boundaries of the firm: why do firms outsource internal auditing activities*. **Journal of Management Accounting Research**, v. 11, p. 45-73, 1999.

YAZDIFAR, H.; ZAMAN, M.; TSAMENYI, M.; ASKARANY, D. *Management accounting change in a subsidiary organization*. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 19, p. 404-430, 2008.

YIN, R. K. **Estudo de caso**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS

APÊNDICE 2 – QUESTIONÁRIO APLICADO

APÊNDICE 1 – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS

Em função da distinção entre gestores operacionais (gerente geral e assistente de gerência das unidades hoteleiras) e gestores corporativos (alta diretoria, gerente de projeto, etc.), foram elaborados dois roteiros de entrevista, respectivamente A e B. CAF ou Centro Administrativo Financeiro é o nome atribuído pela organização para o seu CSC.

ROTEIRO DE ENTREVISTA - A	
1	Há quanto tempo está no ramo hoteleiro? Há quanto tempo está na sua função?
2	Como você descreve suas principais funções e responsabilidades?
3	O CAF se relaciona positiva ou negativamente com suas principais funções e responsabilidades? De que forma? Pode citar algum exemplo?
4	Você participou do CAF a partir de que momento? Como foi a evolução do modelo no início?
5	Quais os motivos, as razões para implementação do CAF e do GBB de forma geral? E para o seu trabalho especificamente?
6	Existe alguma coisa que você faria diferente no processo de estudo do projeto e implementação do CAF e do GBB?
7	Quais os principais motivos (05) que geraram resistência das unidades na implementação do CAF?
8	Qual a sua avaliação sobre o sistema de contabilidade atual? E o Fechamento contábil? Como era o nível de serviço dos escritórios terceirizados?
9	Com que periodicidade você se reúne com os investidores / asset managers? Como o modelo CAF/ tem impactado estas reuniões? Eles são favoráveis? Por quê?
10	Como o CAF e o modelo atual interferem nas suas metas pessoais? Contratos de gestão? Qual é a sua expectativa?
11	Qual a sua opinião em relação às negociações e mudança em relação ao projeto que tinha sido idealizado em relação ao que foi implementado (01/jan a 31/dez)? A quantidade de migrações inicialmente prevista?
12	Favor descreva o papel que o Comitê do Projeto (<i>steering committee</i>) tem nas suas rotinas, responsabilidades e funções? Qual a sua percepção a respeito da configuração/participantes?
13	Com que frequência você consulta seus pares em outras unidades do grupo ou fora do grupo para discutir temas de performance e controle? Qual é a percepção geral sobre o CAF?
14	Você acredita que o modelo CAF contribui para sua performance? Sobra mais tempo para se dedicar à operação? Podemos dizer que o CAF contribui para o atendimento do cliente? Por quê?
15	Na sua opinião, deveria ter alguma outra área na sua unidade que deva seguir o modelo CAF? Por quê?
16	<p>No questionário de satisfação sobre o projeto encaminhado pelo time do projeto os seguintes pontos foram apontados como as principais dificuldades que a unidade enfrentaria assim que começasse a operar com o CAF. Qual a sua avaliação da situação hoje sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> * O pagamento das obrigações da sua unidade * A adaptação ao novo modelo CAF/ (falta de pessoal qualificado para atendimento e prazos curtos para fechamento, entendimento das peculiaridades da sua unidade, perda de autonomia) * A comunicação entre a unidade e o CAF (tempo de resposta, definição das pessoas responsáveis em cada área do CAF) * A logística de transporte de documentos * O acesso ao sistema contábil / relatórios contábeis / contador * O custo do serviço prestado * O cadastro centralizado de fornecedores e clientes

17	O modelo CAF impacta sua unidade da mesma forma que os outros hotéis da mesma marca? E em relação às outras marcas? Existe alguma que se beneficiará mais na sua opinião?
18	Se estivesse em suas mãos que ações você tomaria (pelo menos 3) para que a implementação do CAF seja acelerada? Para que o CAF possa tirar 10? Passar com louvor?
19	De que forma hoje e no futuro próximo o CAF pode agregar valor à operação da unidade?
A	Apresentar na entrevista os slides enviados pela Controladoria (KPIS)
B	Apresentar na entrevista os slides discutidos no comitê <i>Steering Committee</i>

ROTEIRO DE ENTREVISTA - B	
1	Há quanto tempo está na sua função?
2	Como você descreve suas principais funções e responsabilidades?
3	Como você descreve a história da organização no Brasil até o momento. Como você vê esta história nos próximos cinco e dez anos?
4	Qual era o papel da sua área de responsabilidade nesse cenário. Qual será o papel nos próximos cinco e dez anos?
5	O que significa o CSC para a empresa?
6	Em que momento surgiu a necessidade de implementar o CSC na operação do Brasil?
7	Quais foram os fatores que levaram a decidir implementar o CSC da forma que foi implementado?
8	Os problemas encontrados no início do CSC estavam dentro do previsto?
9	Na sua opinião, quais as razões para a ocorrência destes problemas?
10	As necessidades da operação são plenamente atendidas com o CSC?
11	Os Gerentes Gerais e seus times estão preparados para a mudança imposta pelo CSC? Por quê?
12	O projeto enfrentou mais resistência do que esperado? Por quê?
13	De que forma as resistências ao CSC poderiam ter sido minimizadas?
14	Os contadores do CSC estão preparados para o papel de únicos interlocutores dos gerentes gerais das unidades para discussão e interpretação dos resultados? Por quê?
15	Você acredita que os seguintes fatos estão ocorrendo: <ul style="list-style-type: none"> * Os gestores operacionais têm mais tempo para as atividades <i>core</i> * Existe uma redução de custo para a rede como um todo * O <i>benchmarking</i> entre as unidade melhorou
16	Que segmento de negócio (econômico ou midscale) apresenta mais resistência ao CSC? Por quê?
17	Pode citar alguns exemplos de contribuições positivas do CSC para a empresa hoje?
18	Quais as principais ações que devem ser tomadas para acelerar o processo de estabilização do CSC?
19	Quais são os principais desafios para o CSC uma vez estabilizado?
A	Apresentar na entrevista os slides enviados pela Controladoria (KPIS)
B	Apresentar na entrevista os slides discutidos no comitê <i>Steering Committee</i>
C	Apresentar na entrevista os slides da apresentação oficial do CSC para a empresa feita pela diretoria

APÊNDICE 2 – QUESTIONÁRIO APLICADO

Questionário a ser respondido pelos gerentes gerais e assistentes de gerência. O CSC (Centro de Serviços Compartilhados) recebeu o nome de Centro Administrativo Financeiro (CAF).

Questionários de Avaliação de Performance - CAF/GBB.	
<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: flex-start;"> <div style="text-align: center;"> <p>Discordo Totalmente</p> <p>1 2 3 4 5 6 7</p> <p>Concordo Totalmente</p> </div> <div style="text-align: right;"> <p>Cargo do Respondente:</p> <p>Tempo no Cargo:</p> <p>Unidade:</p> </div> </div>	
A - Favor atribua seu grau de discordância ou concordância para as seguintes afirmativas:	Menu de Resposta:
1 Estou satisfeito com o trabalho em conjunto entre CAF e unidades para melhoria de procedimentos e processos	Escolher Opção (1 a 7)
2 A implantação do CAF aumenta significativamente a performance do meu trabalho e o da minha equipe.	Escolher Opção (1 a 7)
3 Os motivos e razões para implementação do CAF neste momento na empresa são justificáveis.	Escolher Opção (1 a 7)
4 As novas regras e rotinas implementadas com o CAF atendem as necessidades da operação na unidade	Escolher Opção (1 a 7)
5 Acredito que a diretoria operacional está comprometida com o funcionamento adequado do CAF	Escolher Opção (1 a 7)
6 Acredito que os gestores dos hotéis possuem um alto grau de instrução nos temas financeiros	Escolher Opção (1 a 7)
7 Os processos Administrativos e Financeiros dentro do CAF são claros, consigo obter uma posição atualizada sempre que necessário	Escolher Opção (1 a 7)
8 Estou satisfeito com o treinamento sobre as rotinas e procedimentos implementados pelo CAF	Escolher Opção (1 a 7)
9 A comunicação entre a unidade e o CAF é clara e eficiente, sei o que está acontecendo	Escolher Opção (1 a 7)
10 Conheço o acordo de nível de serviço (SLA) com as obrigações da unidade e as obrigações do CAF	Escolher Opção (1 a 7)
11 Os relatórios contábeis que recebo são analisados e interpretados adequadamente pela contabilidade do CAF	Escolher Opção (1 a 7)
12 A Rede está suficientemente preparada para mudanças como a implementação do CAF	Escolher Opção (1 a 7)
13 As pessoas que me atendem no CAF possuem a experiência e senioridade necessárias para as minhas necessidades	Escolher Opção (1 a 7)
14 A segurança e a confiabilidade nas informações para tomada de decisões aumenta com a operação do CAF	Escolher Opção (1 a 7)
15 Todo o processo de mudança para o CAF foi bem planejado, os principais riscos foram bem mapeados	Escolher Opção (1 a 7)
16 O Oracle é de fácil acesso e interpretação	Escolher Opção (1 a 7)
17 As informações financeiras que recebo do CAF são superiores aquelas que recebia no modelo antigo	Escolher Opção (1 a 7)
18 Com a implementação do CAF tenho mais tempo para as operações "core" da unidade	Escolher Opção (1 a 7)
19 Acredito que o benchmarking entre as unidades melhora com a implementação do CAF	Escolher Opção (1 a 7)
20 A implementação do CAF trará ganhos em eficiência e custo para a Rede	Escolher Opção (1 a 7)

ANEXO A – MATERIAL DE GESTÃO E *BENCHMARKING* UTILIZADO PELO GRUPO

Jogo de relatórios encaminhado pela área Controle e Gestão da organização para os gerentes gerais das unidades hoteleiras nos primeiros dias do mês. Os dados numéricos foram omitidos pela questão de confidencialidade.

Índice

1. DRE por Hotel.....	03
2. Comparativos Indicadores Chaves acumulado.....	56
3. Indicadores Chaves média móvel.....	63
4. Margem de Alimentos e Bebidas.....	89
5. Resultado Departamental.....	94
6. GOP Teórico	107

Notas Explicativas

- **TO (Taxa de Ocupação).** - É o valor que expressa a percentagem de VFs alugadas em relação ao número de apartamentos disponíveis;
- **DM (diária média).** - Receita de hospedagem média em relação ao número de apartamentos alugados;
- **RevPer.** - Receita de hospedagem média em relação ao número de apartamentos disponíveis;
- **Receitas da Hospedagem.** - Receita líquida da venda de hospedagem;
- **Receitas de A&B.** - Toda a receita líquida gerada pela venda de alimentos e bebidas, tais como restaurante, bar, frigobar, room service, etc;
- **Receitas Outras.** - Total das receitas líquidas operacionais, tais como lavanderia, estacionamento, locações, estacionamento, etc;
- **Receita Total.** - Total das receitas líquidas de hospedagem, alimentos e bebidas e outras;
- **Custos de A&B.** - Total dos gastos com mercadorias, alimentos e bebidas, estes não estão inclusos custos de pessoal;
- **Custo de Outras Vendas.** - Inclui os custos de vendas dos demais departamentos operacionais, tais como: telefonia, lavanderia, locações, over booking, estacionamento, etc.;
- **Custos de Pessoal.** - Total dos gastos do hotel com seus funcionários, tais como salários, treinamentos, encargos sociais, gratificações, benefícios, etc;
- **Energia.** - Inclui gastos de eletricidade, água, gás, combustível e óleo diesel para gerador;

Notas Explicativas

- **Manutenção** - Todas as despesas destinadas à manutenção, excluindo fundo de reserva, quando este for considerada despesa;
 - **Provisões Operacionais** - Constitui na provisão para devedores duvidosos, trabalhistas, civis e de contingências;
 - **Outras despesas operacionais** - Todas as gastos operacionais não discriminados acima, tais como marketing, serviços de terceiros, viagens, telecomunicações, etc;
 - **GOP** - Resultado operacional do hotel antes da recuperação dos impostos, taxas e contribuições (fees);
 - **Recuperação de Impostos e Taxas** - Total da recuperação dos impostos sobre as vendas, IPTU e condomínio;
 - **Basic/Incentive/Fees Interiores** - Total das contribuições de basic, fêllois, incentive fees e/ou fees internos (5,0% da receita bruta total do hotel);
 - **Fees de Distribuição / Reservas** - Total dos gastos com call center;
 - **RBE - Resultado Bruto Operacional** - É o resultado operacional do hotel antes do arrendamento, impostos, resultado financeiro e depreciação;
 - **Legal** - Totais os gastos com o arrendamento dos hotéis;
 - **Depreciação** - Valor da depreciação calculada pelas taxas da contabilidade internacional (IAS);
 - **Resultado Financeiro** - Resultado financeiro decorrente da variação do caixa do hotel, variação/juros de empréstimos, mútuas, adiantamentos, despesas bancárias, perdas/ganhos de câmbio;
- RAI** - É o resultado final do hotel antes do imposto de renda, contribuição social e CPMF.

5

Indicadores Chaves

Média Móvel
Janeiro/08 - Dezembro/08

20

Notas Explicativas

- Total de custos / Receita Líquida - É o valor percentual que representa os custos em relação à receita líquida;
- Prime Cost - É o valor percentual que representa os custos de material + mão de obra de A&B em relação à receita líquida de A&B;
- % Custo de Material de Limpeza - Quanto representa os custos de material de limpeza sobre a receita líquida;
- Amenities por hóspede - Representa o quanto é gasto de amenities por hóspede;
- Colaborador por apartamento construído - Representa a relação de colaboradores do hotel por apartamento construído;
- Custo Médio de colaborador / mês - Representa o custo do pessoal total pelo número de colaboradores do hotel;
- Mão de obra temporária / Receita Líquida - É o valor percentual do custo de mão de obra temporária sobre a receita bruta líquida;
- Total de despesas / Receita Líquida - É o valor percentual que representa as despesas em relação à receita líquida;
- Energia por apartamento construído - Representa o valor total gasto com energia do hotel pelo número de apartamentos construídos;
- % Energia pela receita líquida - É o valor percentual que mostra o quanto o custo de energia representa da receita líquida;
- Serviço de Lavanderia hospedagem por apartamento alugado - Representa os custos de lavanderia de hospedagem sobre o número de apartamentos alugados;
- Serviço de Lavanderia de A&B por receita de A&B - Representa os custos de lavanderia de A&B sobre a receita líquida de A&B;
- Despesas com manutenção por apartamento construído - É o custo de manutenção, excluindo o fundo de reservas, sobre o número de apartamentos construídos;
- Marketing e Vendas / receita líquida - Representa o valor percentual do custo com marketing e vendas sobre a receita líquida;
- POB + créditos incobráveis / receita líquida - Representa o valor percentual dos créditos incobráveis + POB sobre a receita líquida;
- Comissões de Agência / Receita líquida - Representa em percentagem o quanto da receita líquida equivale às comissões para as agências;

29

Comparativo Indicadores Chaves acumulado

48