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

RAQUEL CANDIA DUARTE FRAGA

Um estudo sobre a adoção e a implementação de um Centro de Serviços Compartilhados à luz da Nova Sociologia Institucional

SÃO PAULO
2016

Prof. Dr. Marco Antonio Zago
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adalberto Américo Fischmann
Diretor da Faculdade de Econonia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luiz Paulo Lopes Fávero
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

RAQUEL CANDIA DUARTE FRAGA

Um estudo sobre a adoção e a implementação de um Centro de Serviços Compartilhados à luz da Nova Sociologia Institucional

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

Versão Corrigida

(versão original disponível na Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

SÃO PAULO
2016

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

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

Fraga, Raquel Candia Duarte
Um estudo sobre a adoção e a implementação de um centro de serviços compartilhados à luz da Nova Sociologia Institucional / Raquel Candia Duarte Fraga. – São Paulo, 2016.
130 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2016.
Orientador: Welington Rocha.

1. Contabilidade Gerencial 2. Centros de Serviços Compartilhados 3. Nova Sociologia Institucional 4. Isomorfismo institucional 5. Decoupling

I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e

Contabilidade. II. Título.

CDD – 658.151

Aos meus pais, Manoel e Silvana.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida, por me guiar, proteger-me e ser meu grande alicerce.

Ao meu pai, por ensinar o valor do conhecimento e por sempre me incentivar a buscá-lo, por transmitir de forma tão amorosa toda sua sabedoria de vida. Por ser meu herói e minha grande inspiração. Mesmo sem sua presença física, sigo aprendendo com o meu pai todos os dias da minha vida.

À minha mãe, por compreender a minha ausência e isolamento durante o desenvolvimento dessa dissertação, por tudo que abdicou para estar sempre próxima a mim, instruindo-me e oferecendo tanto cuidado e amor.

À minha irmã pelas conversas e conselhos. Ao Jonas, por ser um dos primeiros a me incentivar a iniciar essa caminhada, pela paciência e pelo apoio incondicional.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Welington Rocha, pela compreensão, incentivo e por seus comentários sempre tão sensatos e valiosos. Ao Prof. Dr. Márcio Borinelli, por todo o aprendizado desde a graduação, por ter me incentivado a iniciar o programa de mestrado e por sempre se ter mostrado preocupado e disposto a ajudar. À Prof. Dra. Ana Cristina de Faria e a Márcio Gonçalves, por terem sido tão atenciosos e prestativos. Aos professores da banca de qualificação e defesa pelas valiosas contribuições. Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade pelos ensinamentos e pelas discussões que tanto contribuíram para o desenvolvimento do meu raciocínio.

Aos funcionários da Empresa A, em especial à Débora Gomes, gerente da Central de Serviços de Finanças, pela disponibilidade para participar das entrevistas, pela abertura para a realização da minha pesquisa e por todo o apoio de sempre.

A todos, que de alguma forma me apoiaram nessa caminhada e torceram pelo meu êxito, muito obrigada.

RESUMO

Fraga, R. C. D. (2016). *Um estudo sobre a adoção e a implementação de um Centro de Serviços Compartilhados à luz da Nova Sociologia Institucional*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

O presente estudo visa a identificar os fatores institucionais que influenciaram a adoção de um Centro de Serviços Compartilhados em uma unidade organizacional de uma empresa brasileira pertencente ao setor de tabaco, tendendo a inibir, favorecer ou condicionar sua implementação. Tendo como elementos metodológicos predominantes a abordagem descritiva, qualitativa e o estudo de caso, a presente pesquisa busca embasamento teórico nas concepções da Nova Sociologia Institucional e na literatura disponível sobre serviços compartilhados a fim de averiguar os tipos de motivações predominantes para a adoção do CSC, sejam elas relacionadas à procura por eficiência ou legitimidade. Este trabalho também objetiva identificar os tipos de pressões institucionais presentes e predominantes na ocasião da adoção do CSC, verificar a presença ou não de *decoupling* e investigar se esses fatores inibem, favorecem ou, de alguma forma, condicionam a implementação do CSC. Os resultados demonstram que a busca por legitimidade é a motivação predominante na primeira fase de transição ao CSC, sendo que, na segunda fase, destaca-se a exigência de eficiência. Predominam as pressões institucionais miméticas na ocasião da adoção e as pressões coercitivas são interpretadas de forma positiva pelos gestores e colaboradores; não há *decoupling*; e, por fim, os achados demonstram que tais fatores favorecem a implementação do CSC.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial; Centros de Serviços Compartilhados; Nova Sociologia Institucional; Isomorfismo Institucional; *Decoupling*.

ABSTRACT

Fraga, R. C. D. (2016). *A study about the adoption and the implementation of a Shared Services Center based on the New Institutional Sociology*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

This study aims to identify the institutional factors influencing the adoption of a Shared Services Center in an organizational unit of a Brazilian company belonging to the tobacco industry, which tended to inhibit, promote or constrain its implementation. With the methodological elements prevailing the descriptive and qualitative approach and the case study, this research seeks theoretical foundation in the concepts of the New Institutional Sociology and in the available literature on shared services in order to investigate the predominant types of motivations for the adoption of the SSC, whether related to the search for efficiency or legitimacy. This study also intends to identify the types of prevailing institutional pressures at the time of adoption of the SSC, verify the presence or absence of decoupling and investigate whether these factors inhibit, promote or somehow condition the implementation of SSC. The results demonstrate that the search for legitimacy is the predominant reason in the first stage of transition to the shared services model, while in the second one, it stands out the requirement of efficiency. Mimetic institutional pressures are prevalent at the time of adoption and coercive pressures are interpreted positively by managers and employees; there is not decoupling; and finally, the findings demonstrate that such factors favor the implementation of the SSC.

Keywords: Management Accounting; Shared Services Center; New Institutional Sociology; Institutional Isomorphism; Decoupling.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Problema de pesquisa 19

Figura 2 – Nova Sociologia Institucional e Centro de Serviços Compartilhados.....20

Figura 3 – Sequência de Eventos 89

Figura 4 – Organograma e posição do CSC.....91

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Impactos positivos x impactos negativos 66

Tabela 2 – Desafios e problemas.....73

Tabela 3 – Resumo dos achados 111

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CID: Central Integrada de Distribuição

COD: Central Operacional de Distribuição

CS: Central de Serviços

CSC: Centro de Serviços Compartilhados

CSF: Central de Serviços de Finanças

CVM: Comissão de Valores Mobiliários

ECSP: Escritório de Controladoria de São Paulo

ERP: *Enterprise Resource Planning*

F & A: *Finance and Accounting*

GBV: Gestão Baseada em Valores

GPS: *Global Process Standardization*

KPI: *Key Performance Indicators*

NSI: *Nova Sociologia Institucional*

NSI: Nova Sociologia Institucional

O2C: *Order to Cash*

OIE: *Old Institutional Economics*

P & D: Pesquisa e Desenvolvimento

P2P: *Procure to Pay*

R2R: *Record to Report*

RH: Recursos Humanos

ROH: Relações Organizacionais Horizontais

RPN: Reengenharia de Processos de Negócios

SC: Serviços Compartilhados

SLA: *Service Level Agreement*

TM & D: *Trade Marketing* e Distribuição

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 15

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA 15

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA 20

1.3 OBJETIVO GERAL E OBJETIVOS ESPECÍFICOS 21

1.4 JUSTIFICATIVAS E IMPORTÂNCIA DA PESQUISA 21

1.5 CONTRIBUIÇÕES ACADÊMICAS E PRÁTICAS DA PESQUISA 23

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO 25

2 A NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL 27

2.1 FUNDAMENTOS DA NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL 27

2.2 INSTITUIÇÃO E INSTITUCIONALIZAÇÃO 31

2.3 LEGITIMIDADE 34

2.4 *DECOUPLING* 39

2.5 MECANISMOS DE ISOMORFISMO INSTITUCIONAL 41

2.6 NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL EM PESQUISAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E GESTÃO 45

2.7 PONTOS FORTES E LIMITAÇÕES DA NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL 49

2.8 USO DA TEORIA INSTITUCIONAL PARA ANÁLISE DOS CSC 50

3 CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS 55

3.1 HISTÓRICO DOS CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS 55

3.2 CONCEITUAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO 56

3.3 COMPARTILHAMENTO DE SERVIÇOS, CENTRALIZAÇÃO E TERCEIRIZAÇÃO 58

3.4 ÁREAS DE APLICAÇÃO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS 60

3.5 IMPACTOS POSITIVOS E NEGATIVOS 62

3.6 *GAP* ENTRE LITERATURA E PRÁTICA 66

3.7 DESAFIOS E PROBLEMAS 69

4 TRAJETÓRIA DA PESQUISA 75

4.1 ESCOLHAS METODOLÓGICAS 75

4.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS 77

4.3 PROCEDIMENTOS PARA REGISTRO DOS DADOS 79

4.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS 80

4.5 LIMITAÇÕES E DELIMITAÇÃO DA PESQUISA 81

5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS 83
5.1 DESCRIÇÃO DA EMPRESA A 83
5.1.1 Histórico e Caracterização do Centro de Serviços Compartilhados 85
5.1.2 Fatores institucionais relacionados à adoção do CSC 91
5.1.2.1 Legitimidade e Eficiência 92
5.1.2.2 Mecanismo de mudança isomórfica 94
5.1.3 Implementação do CSC 98
5.1.3.1 Legitimidade e *Decoupling* 98
5.1.3.2 Pressões isomórficas e a implementação do CSC 102
5.1.4 Análise sobre o setor de Ativo Fixo 104
5.2 ANÁLISE COMPARATIVA COM OUTROS ESTUDOS 107
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS 113
REFERÊNCIAS 117
APÊNDICE A - ROTEIRO DAS ENTREVISTAS 125

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e caracterização do problema

A globalização, a abertura dos mercados, a facilidade de acesso à informação e ao conhecimento e o surgimento de tecnologias avançadas e inovadoras são fatores que, atualmente, desafiam as organizações a buscarem estratégias de negócios as quais lhes permitam uma condição privilegiada perante as demais e uma posição sustentável em um mercado altamente competitivo. Esse ambiente cada vez mais competitivo caracteriza-se por uma constante pressão para que os líderes empresariais agreguem valor às organizações por meio da minimização de processos não centrais para as operações da organização e da concentração nos processos estratégicos. Essa situação e a busca por elevado desempenho induzem as empresas a estabelecerem estratégias de administração de negócios como forma de melhor organizar o processo de gestão das atividades operacionais, diminuir custos, aumentar eficiência e melhorar a qualidade dos serviços prestados (Schulman, Harmer, Dunleavy & Lusk, 1999).

A criação e estabelecimento de Centros de Serviços Compartilhados (CSCs) – em inglês, *Shared Services Centers* –, constituem uma dessas estratégias amplamente adotadas tanto no cenário internacional, a partir da década de 1980, quanto no cenário brasileiro, principalmente a partir do ano 2000 (Deloitte, 2008).

Grandes organizações são compostas por várias unidades de negócios atuantes em diferentes localidades. É comum cada unidade de negócios realizar serviços de suporte, principalmente nas áreas de Contabilidade, Finanças, Recursos Humanos (RH) e Tecnologia da Informação (TI), atendendo à sua própria demanda, de forma que cada unidade opere de forma autônoma. Desse modo, essa estrutura gera uma multiplicidade das áreas de apoio, as quais acabam por se repetir em cada uma das unidades de negócios (Quinn, Cooke & Kris, 2000). O compartilhamento de serviços ocorre a partir da concentração dos recursos destas atividades de suporte em uma nova localização, denominada Centro de Serviços Compartilhados, que, segundo Bergeron (2003), possui uma estrutura gerencial designada para promover eficiência, geração de valor, redução de custos e melhoria nos serviços para clientes internos da empresa.

Quinn, Cooke e Kris (2000) oferecem uma breve descrição de serviços compartilhados: "(...) *shared services at a simple level refers to the practice of business units, operating companies*

and organizations deciding to share a common set of services rather than have a series of duplicate staff functions[1]" (p. 7). Bergeron (2003, p. 3) destaca a característica colaborativa intrínseca aos serviços compartilhados:

> *Shared services is a collaborative strategy in which a subset of existing business functions are concentrated into a new, semi-autonomous business unit that has a management structure designed to promote efficiency, value generation, cost savings, and improved service for the internal customers of the parent corporation, like a business competing in the open market*[2] (p. 3).

Nos últimos anos, muitos autores têm mencionado o aumento significativo da quantidade de organizações que decidem adotar o modelo de serviços compartilhados. Cooke (2006), por exemplo, destaca um crescente número de organizações deslocando-se para modelos de serviços compartilhados na área de RH. Lindvall e Iveroth (2011) ressaltam o aumento da adoção de serviços compartilhados nas funções de Finanças e Contabilidade. Outros estudiosos (Janssen & Joha, 2006; McIvor, McCracken & McHugh, 2011; e Borman & Janssen, 2013) citam ainda o crescente interesse que a prática de compartilhamento de serviços tem provocado em políticos e administradores públicos por viabilizar melhorias como o aumento de eficiência.

Pesquisas realizadas periodicamente por consultorias (Deloitte, 2008, 2015) são a prova de que tal recrudescimento é real. De acordo com Herbert e Seal (2012), além de acompanharem a evolução do número de organizações que vêm decidindo por adotar modelos de serviços compartilhados, consultorias e profissionais inseridos no mercado são responsáveis pela elaboração de literaturas com forte ênfase nos impactos positivos advindos da adoção de CSC nas organizações. Segundo os autores, a lista de benefícios destacada pela literatura de consultoria é bastante extensa, fazendo-se crer que os CSC são realmente modelos dignos de admiração. Um dos principais benefícios mencionados é a redução de custos: por meio da concentração de atividades em uma unidade de negócios especializada em um local cuidadosamente escolhido, os CSC podem reduzir os custos dos serviços de suporte substancialmente. Quinn et al. (2000), por exemplo, sugerem que uma redução de custos de 25% a 30% é facilmente atingível.

---

[1] Serviços compartilhados, em um nível simples, referem-se à prática realizada por unidades de negócio e companhias e organizações operacionais de decidir compartilhar um conjunto comum de serviços em vez de manter uma série de funções de apoio duplicadas (Traduzido pela autora).

[2] Serviços compartilhados são uma estratégia de colaboração na qual um subconjunto de funções de negócios existentes estão concentrados em uma nova e semiautônoma unidade de negócios com uma estrutura de gestão destinada a promover eficiência, geração de valor, redução de custos e melhores serviços aos clientes internos da empresa matriz, como uma empresa concorrente no mercado aberto (Traduzido pela autora).

Em contraste, é possível notar que a literatura acadêmica, começando mais especificamente pelos trabalhos de Cooke (2006) e Janssen e Joha (2006), tem sugerido uma variedade maior de julgamentos negativos a respeito da adoção de CSC. Cooke (2006) conduz um estudo de caso em uma corporação multinacional e constata que a iniciativa de implementar um CSC na área de RH produziu vários problemas operacionais típicos de processos de mudanças organizacionais. Em dado momento, durante o processo de implementação, a corporação objeto do estudo reconheceu que uma mudança cultural era necessária a fim de ocorrer a completa transição do modelo tradicional de entrega dos serviços de RH para o novo modelo de serviços compartilhados. No entanto, a corporação não forneceu treinamento e suporte suficientes para essa transição. O autor também destaca a forma como o fenômeno dos serviços compartilhados é geralmente retratado na literatura, pois, segundo ele, o impacto da adoção de serviços compartilhados nos diferentes grupos de pessoas não vem sendo suficientemente explorado pelas pesquisas. Por outro lado, existe um corpo florescente de pesquisas prescritivas destacando o valor desses modelos e os métodos para sua implantação. Como resultado, permanece uma lacuna entre o exposto pela literatura sobre a eficácia e utilidade das práticas de compartilhamento de serviços e até que ponto a sua adoção é, de fato, bem-sucedida.

Janssen e Joha (2006), também a partir da realização de um estudo de caso, constatam que uma grande quantidade de fatores que motivaram a implementação de um modelo de serviços compartilhados na administração pública holandesa não foi alcançada. Alguns desses fatores seriam o acesso à alta qualidade de serviços de TI, aumento da produtividade, redução da complexidade e incerteza, sinergia e concentração da inovação e altos níveis de serviços. Os autores ainda evidenciam que a adoção de um modelo de serviços compartilhados é uma decisão crítica de nível estratégico e com complexidade e riscos significativos.

McIvor et al. (2011), alguns anos depois, enfatizam sua insatisfação por conta da ausência de estudos realmente detalhados a respeito de problemas relacionados ao planejamento e implementação de mudanças organizacionais. Com o objetivo de focar nos problemas e desafios envolvidos na adoção de CSC, os autores analisam experiências da implementação de um CSC na área de RH por uma organização do setor público do Reino Unido. É elaborada uma lista de desafios relacionados à adoção de CSC e uma sequência de estratégias potenciais para lidar com esses desafios. Na opinião dos autores, uma grande parte dessas estratégias gera altos custos para a organização não só na fase de decisão, mas principalmente durante todo o processo de institucionalização desse arranjo.

Knol, Janssen e Sol (2014), diante do fato de a decisão sobre a implementação de um CSC basear-se, geralmente, em *business cases* que mostram apenas os custos no curto prazo e uma visão fortemente fragmentada, deixando os gestores despreparados para as possíveis dificuldades encontradas durante o processo de implementação dos CSC, buscam criar uma taxonomia de quinze desafios enfrentados por organizações que buscam implementar esta prática. Segundo os autores, a adoção e implementação de CSC são processos complexos e requerem que os vários desafios sejam abordados simultaneamente, defendendo a necessidade de visão holística representada pela visualização tanto dos custos mensuráveis, quanto dos não mensuráveis. Além disso, mencionam que a institucionalização de tal mudança organizacional relaciona-se constantemente com dependências de recursos e conflitos de poder, o que pode gerar altos custos para a organização.

Dessa maneira, constata-se que, mesmo diante da complexidade, dos riscos, das dificuldades e dos problemas encontrados durante as fases de adoção e implementação do modelo de serviços compartilhados, podendo-se gerar altos custos e ineficiência, a tendência de adoção do modelo de serviços compartilhados é real e reflete-se nos números apresentados por pesquisas contínuas (Deloitte, 2008, 2015; Fundação Dom Cabral, 2014). Sendo assim, apresentam-se algumas inquietações: por que algumas práticas se destacam por ganhar a atenção das organizações e se difundem de forma tão recrudescente mesmo sendo tão complexas, envolvendo riscos tão significativos e sendo causadoras de problemas?; o que pode impulsionar um gestor à decisão de adotar um modelo de gestão que pode gerar altos custos, ineficiência, problemas operacionais, conflitos de poder, resistências, entre outras consequências?; quais fatores influenciam essa decisão?; esses fatores também acabam por influenciar o sucesso ou insucesso do estabelecimento da prática?

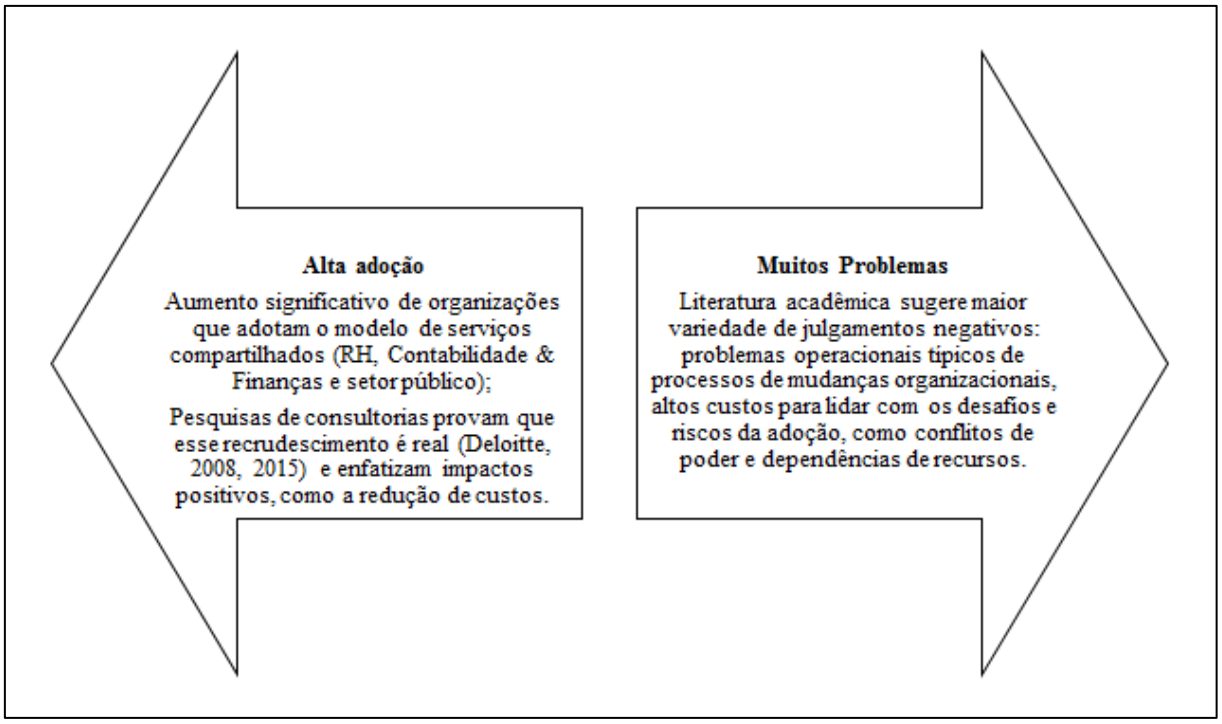

Figura 1 – Problema de Pesquisa. Fonte: Elaborada pela autora.

Compreender como essas práticas ganham a atenção dos atores organizacionais e por quais motivos são adotadas de forma tão difusa é uma fonte interessante de pesquisa. A Teoria Institucional, mais especificamente a sua vertente sociológica denominada Nova Sociologia Institucional (NSI), vem sendo utilizada para investigar os motivos pelos quais determinadas práticas chamam a atenção e são adotadas pelas organizações de forma bastante difusa. Segundo a NSI, as organizações podem decidir por adotar determinadas práticas organizacionais em resposta a pressões institucionais, as quais consistem em pressões de ordem social e cultural que podem impactar as estruturas ou decisões organizacionais e podem ser representadas por dois fatores institucionais: os mecanismos de mudança isomórfica (os quais podem ser coercitivos, normativos ou miméticos) e a busca por legitimidade.

Investigar o processo por meio do qual um CSC foi adotado, implementado e instituído, mais especificamente averiguar os fatores institucionais que influenciaram a adoção do CSC, a resposta da organização diante dessas influências e a forma como esses fatores impactaram o sucesso ou insucesso do modelo, significa compreender se os atores organizacionais consideraram o propósito de eficiência ou de legitimidade ao adotar um CSC, se houve mecanismos de mudança isomórfica influenciando tal adoção, bem como as consequências de

uma dessas escolhas (ou ambas simultaneamente) e da presença desses mecanismos para o sucesso ou insucesso do novo modelo.

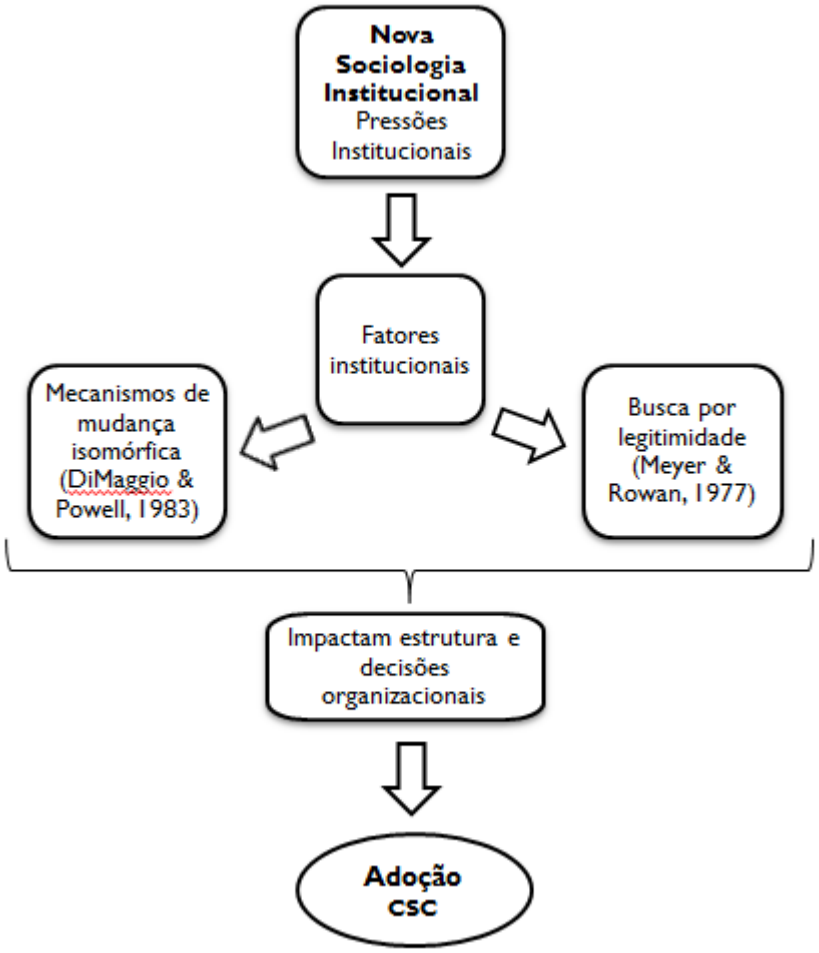

Figura 2 – Nova Sociologia Institucional e Centro de Serviços Compartilhados. Fonte: Elaborada pela autora.

1.2 Questão de pesquisa

Nesse sentido, e com base em uma organização que adotou e implementou um CSC na sua unidade de Controladoria, a presente pesquisa é norteada pela seguinte questão:

- **Dentre os fatores institucionais elencados na literatura, quais estavam presentes na ocasião da adoção de um CSC na empresa objeto do estudo, tendendo a inibir, favorecer ou, de alguma forma, condicionar a sua implementação?**

1.3 Objetivo geral e objetivos específicos

Tendo-se em conta o cenário apresentado, a situação-problema identificada e a questão de pesquisa definida, o objetivo geral deste trabalho consiste em: identificar os fatores institucionais que influenciaram a adoção de um CSC na empresa objeto de estudo, tendendo a inibir, favorecer ou condicionar a sua implementação.

Já os objetivos específicos são:

- Averiguar os tipos de motivações predominantes para a adoção do CSC, sejam elas relacionadas à busca por eficiência ou busca por legitimidade;
- Identificar os tipos de mecanismos de isomorfismo institucional (miméticos, coercitivos ou normativos) na ocasião da adoção do CSC;
- Verificar a existência ou não de *decoupling* (representada pela resposta estratégica dos atores organizacionais expostos à influência dos fatores institucionais);
- Investigar se os fatores institucionais identificados inibiram, favoreceram, ou de alguma forma condicionaram a implementação do CSC, fazendo da implementação do modelo um projeto malsucedido ou bem-sucedido.

1.4 Justificativas e importância da pesquisa

A partir da revisão da literatura é possível constatar que, embora o tema seja reconhecidamente relevante em nível internacional, a quantidade de artigos científicos publicados sobre CSC é muito pequena, principalmente em periódicos científicos de alto impacto. No Brasil, é possível identificar um número relativamente significativo de dissertações sobre o tema (considerando a atenção recebida pelos pesquisadores em geral); no entanto, poucas foram transformadas em artigos e publicadas em periódicos de alto impacto.

Estudo de Souza e Corrêa (2011) evidencia que apenas cinco artigos desenvolvidos sobre o tema compartilhamento de serviços foram apresentados no Congresso Brasileiro de Custos entre os anos de 1998 e 2008 e os mesmos se destacam pela falta de uma metodologia objetiva e um referencial teórico robusto, limitando o potencial de contribuição das pesquisas, as quais acabam por se aproximar de uma abordagem estritamente mercadológica, falhando no tratamento científico robusto e estruturado do tema.

Na esfera internacional, é possível identificar situação semelhante, havendo uma quantidade incipiente de trabalhos sobre o compartilhamento de serviços, principalmente nos *top journals*. No entanto, os mesmos autores mencionam que as publicações internacionais destacam-se por trazer ambas visões, mercadológica e acadêmica. Herbert e Seal (2012) ratificam essa característica, por apresentarem argumentações fortemente embasadas pela Teoria Institucional e pelo *framework* de Mudanças da Contabilidade Gerencial proposto por Burns e Scapens (2000).

Janssen e Joha (2006), em relação à falta de pesquisas que aprofundem os conhecimentos sobre os aspectos negativos dos CSCs, afirmam: "*the promises of the SSC often go beyond realism and consequently more research into the SSC concept was necessary*[3]" (p. 114). Pesquisas que busquem esclarecer os problemas e riscos realmente associados à adoção de CSCs são essenciais a fim de oferecer conhecimento que incentive os pesquisadores a julgarem o modelo de compartilhamento de serviços como críticos, na busca da investigação de verdades e mentiras e da construção de conhecimentos e não simplesmente a sua reprodução.

Muito da literatura existente focaliza os motivos e direcionadores da decisão de se implantar um CSC e os benefícios decorrentes da introdução de um CSC. Apesar de haver benefícios significativos gerados pelo compartilhamento de serviços, muitas organizações vêm desapontando-se com os resultados e em alguns casos têm de lidar com implementações malsucedidas. Na visão dos gestores, o sucesso do projeto de implantação de um CSC é um ponto crucial e deve ser garantido. Nesse sentido, o presente estudo é importante ao direcionar a atenção dos gestores à influência de fatores institucionais sobre a decisão e adoção do CSC, incentivando-os a analisar como tais questões podem prejudicar o sucesso da implantação.

Com relação à vertente teórica escolhida para embasar este trabalho, existem algumas pesquisas que investigam os fatores motivadores da adoção de CSC por parte das organizações, mas poucos utilizam a Teoria Institucional como base teórica. Outras pesquisas nem sequer se baseiam em teorias ou constructos teóricos para tratar a investigação. Sobre o uso recorrente da perspectiva econômica, para Ittner e Larcker (2001), "[...] em muitos casos, as teorias econômicas não podem explicar totalmente as práticas observadas, em lugar disso, pesquisadores devem se utilizar de um conjunto amplo de disciplinas quando estão

[3] As promessas dos Centros de Serviços Compartilhados geralmente vão além do realismo e consequentemente mais pesquisas sobre o conceito de CSC são necessárias.

desenvolvendo e testando hipóteses (p. 395)". A utilização da Teoria Institucional pode ser útil para captar nuances que podem auxiliar no entendimento acerca da adoção e institucionalização de práticas gerenciais como o compartilhamento de serviços.

Quanto ao enfoque dado à área de Contabilidade e Finanças, ele é importante, considerando-se o fato de que grande parte das pesquisas no âmbito internacional aborda a implementação de serviços compartilhados na área de RH das organizações (Cooke, 2006; Farndale, Paawe & Hoeksema, 2009; Maatman, Bondarouk & Looise, 2010; McIvor et al., 2011). Um estudo de caso na área de RH de uma organização do setor público, conduzido por McIvor et al. (2011), destaca a necessidade de se estender a investigação sobre compartilhamento de serviços à áreas como Finanças & Contabilidade e Compras. Já no Brasil, é possível perceber que a maior parte das pesquisas é realizada em CSC concentrando todo tipo de atividades e funções (Contabilidade e Finanças, TI, RH, Folha de Pagamento, Fiscal, Tesouraria etc.).

Já em relação à importância prática deste trabalho, pode-se considerar que os tomadores de decisão também devem exercer uma maior criticidade em relação aos CSC, capacitando-se para compreender como as pressões do ambiente externo podem agir sobre um projeto de adoção de CSC. Nesse sentido, o presente trabalho pode auxiliar gestores a desenvolver a visão holística, crítica e estratégica sobre tais pressões que devem permear a decisão de adotar um CSC.

1.5 Contribuições acadêmicas e práticas da pesquisa

A maior contribuição desta pesquisa relaciona-se à reflexão e ao desenvolvimento do pensamento crítico sobre os CSC. Segundo Janssen e Joha (2006), os CSC não são uma panaceia; desse modo, são necessárias mais pesquisas a fim de esclarecer as situações para as quais a adoção de um CSC é adequada ou não. Por meio da identificação dos fatores institucionais envolvidos com a adoção de uma prática de compartilhamento de serviços, este estudo pode contribuir para os gestores avaliarem suas ações, identificando as diversas reações às pressões institucionais do ambiente externo pela adoção ou não de um CSC, por uma questão de eficiência, ou por busca de legitimidade, ou ambos.

Além disso, a decisão de implantar um CSC está atrelada a várias dúvidas, desafios e desconfianças, demandando-se esforços direcionados para a revisão, análise e refinamento do projeto. O presente trabalho também pretende proporcionar uma visão sobre a dificuldade do

completo estabelecimento do modelo diante da presença de determinados fatores institucionais associados à adoção de um CSC, prejudicando o sucesso do projeto.

Dessa forma, gestores podem tomar decisões, bem como revisar, analisar e refinar seus projetos com base em um direcionamento de origem acadêmica, não apenas se fundamentando em *business cases* com uma visão fragmentada de custos em curto prazo. Possuem condições ainda de avaliar se a adoção, implementação e institucionalização do modelo realmente valem a pena considerando as consequências que a presença de fatores institucionais pode trazer ao sucesso do projeto e os benefícios já muito bem conhecidos, mencionados na literatura acadêmica e expostos por consultorias.

Por fim, a originalidade do presente estudo justifica-se pelo fato de que, além deste, apenas dois outros abordaram especificamente o tema CSC, tratando o assunto à luz da Teoria Institucional ou de alguma de suas vertentes. O primeiro estudo (Berdejo, 2009) trata-se de uma dissertação de mestrado fundamentada no trabalho de Burns e Scapens (2000), sustentado pela Velha Economia Institucional (uma das vertentes da Teoria Institucional), e analisa as principais resistências existentes durante o processo de implementação de um CSC em uma rede hoteleira. Berdejo (2009) busca observar e averiguar, mais especificamente, como os gestores operacionais e os gestores corporativos assimilaram e perceberam a mudança promovida pela implementação do CSC, focalizando as resistências encontradas. Nesse sentido, pode-se constatar que o olhar do autor está mais voltado para aspectos intraorganizacionais.

O segundo trabalho (Herbert & Seal, 2012) assemelha-se parcialmente ao de Berdejo (2009) com relação às lentes teóricas utilizadas. Os autores também se baseiam na Teoria Institucional, também mais especificamente nos modelos de mudança organizacional e da Contabilidade Gerencial desenvolvidos por Burns e Scapens (2000). Complementando a visão intraorganizacional fornecida pelos constructos de Burns e Scapens (2000), Herbert e Seal (2012) também utilizam fundamentalmente o trabalho de Dillard, Rigsby e Goodman (2004), que trazem aspectos da Nova Sociologia Institucional (NSI), como a existência de uma tendência em direção ao isomorfismo organizacional e a influência da busca por legitimidade nas decisões organizacionais.

Assim, pode-se afirmar que o presente estudo diferencia-se totalmente do trabalho de Berdejo (2009) por se distanciar da visão intraorganizacional fornecida pela Velha Economia Institucional e por se aproximar de constructos proporcionados pela NSI. De acordo com estes, os fatores externos, como as pressões institucionais, também podem ter relação com as

decisões organizacionais e a adoção de determinadas práticas, como o modelo de serviços compartilhados. Nesse sentido, este trabalho assemelha-se apenas em parte ao artigo de Herbert e Seal (2012).

Além disso, a NSI possibilita a compreensão de diferentes pressões externas a que uma organização pode estar exposta, possibilitando um auxílio a outras organizações de forma a se tornarem mais conscientes sobre os fatores que podem afetar o sucesso da implementação de novas práticas e fornecendo uma melhor base para o planejamento de diferentes atuações por parte das organizações.

1.6 Estrutura do trabalho

Este trabalho está estruturado em seis seções. O primeiro capítulo destina-se à apresentação da situação problema, além do delineamento dos objetivos, justificativas e contribuições da pesquisa. No capítulo 2 são discutidas as principais contribuições do que se define como Nova Sociologia Institucional. No capítulo 3 são revisados os principais estudos e materiais sobre CSC. O capítulo 4 é denominado Trajetória da Pesquisa e apresenta a tipologia, delimitações e limitações, além dos instrumentos e fontes de coletas de dados da pesquisa. O capítulo 5 destina-se a apresentar a organização e área objetos de estudo e evidenciar os resultados da pesquisa de acordo com as questões levantadas e com base na teoria selecionada. Por fim, o último capítulo evidencia as conclusões finais, incluindo as respostas à questão de pesquisa, análise de aspectos que contribuíram para o alcance dos objetivos, contribuições do trabalho e apresentação de recomendações para pesquisas futuras.

2 A NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL

O presente capítulo trata dos princípios fundamentais relacionados à Nova Sociologia Institucional, realiza uma breve revisão dos conceitos de instituição e institucionalização, aborda os conceitos de legitimidade e *decoupling*, revisa cada um dos mecanismos do isomorfismo institucional e apresenta pesquisas no campo da Gestão, Contabilidade Gerencial e mais especificamente sobre Centros de Serviços Compartilhados desenvolvidas sob as lentes da Nova Sociologia Institucional.

2.1 Fundamentos da Nova Sociologia Institucional

Os fundamentos da NSI foram estabelecidos pelo trabalho seminal de Meyer e Rowan (1977). Segundo os autores, nas sociedades modernas, estruturas organizacionais formais surgem em contextos altamente institucionalizados nos quais as organizações são incentivadas a incorporar práticas e procedimentos definidos por conceitos racionalizados predominantes e institucionalizados na sociedade. Organizações que procedem dessa forma aumentam sua legitimidade e suas perspectivas de sobrevivência, independentemente da eficácia proporcionada pelas práticas e procedimentos adquiridos (Meyer & Rowan, 1977).

Os autores ainda mencionam a possibilidade de existir um conflito entre a busca por legitimidade e a busca por eficiência. Isso porque produtos, serviços, técnicas, políticas e programas institucionalizados funcionam como mitos poderosos, porém o desejo de assegurar a conformidade com tais mitos institucionalizados geralmente se conflita com o critério de eficiência. Nesse sentido, ações que buscam coordenar e controlar as atividades a fim de promover eficiência na verdade enfraquecem a conformidade de uma organização e sacrificam sua legitimidade. Para mitigar tal conflito, as organizações optam por manter a chamada conformidade cerimonial, ou seja, refletem regras e mitos institucionalizados de forma a construírem lacunas entre suas estruturas formais e suas reais atividades de trabalho, tornando-as “fracamente acopladas” (Meyer & Rowan, 1977, p. 341).

A primeira premissa apresentada pelos autores descreve esse fenômeno: as organizações respondem às pressões institucionais por meio de uma conformidade cerimonial, significando que, inicialmente, as organizações sentem-se obrigadas a adotar mudanças estruturais em resposta a demandas institucionais, mas depois começam a dissociar essas alterações de

estrutura das reais práticas organizacionais, as quais devem ser executadas em consonância com as circunstâncias locais e realidades práticas.

Meyer e Rowan (1977) denominam como *"decoupling"* esse fenômeno representado pela existência de uma lacuna entre as estruturas formais de uma organização e suas reais atividades de trabalho do dia-a-dia. Os autores contestam teorias convencionais que assumem que as organizações funcionam exatamente de acordo com suas estruturas formais, pois isso significaria que a coordenação faz parte da rotina organizacional, regras e procedimentos são seguidos, e as reais atividades funcionam conforme as prescrições da estrutura formal.

Também para os mesmos autores, os componentes das estruturas formais racionalizadas estão profundamente enraizados e refletem entendimentos generalizados da realidade social, demonstrando que a opinião pública, as visões (no sentido de opinião) de importantes constituintes da realidade social, o conhecimento legitimado pelo sistema educacional, o prestígio social, as leis, além das definições de negligência e prudência utilizadas pelos tribunais são considerados elementos que acabam por influenciar posições, políticas, programas e procedimentos das organizações modernas.

Por fim, a discussão apresentada pelo trabalho seminal de Meyer e Rowan gera algumas questões importantes para a construção da base teórica da presente pesquisa, tais como:

1) Ambientes e domínios ambientais que possuem um grande número de mitos institucionalizados geram organizações mais formais; de acordo com os autores, estudos poderiam delinear a difusão de determinadas instituições para organizações formais, como determinados programas ou departamentos de vendas e de P&D (Pesquisa e Desenvolvimento), e organizações deveriam adaptar-se a tais mudanças ambientais mesmo quando não há nenhuma evidência de sua efetividade;
2) As organizações que incorporam mitos institucionalizados são mais legitimadas, bem-sucedidas e mais suscetíveis a sobreviver. Os autores utilizam como exemplo os departamentos pessoais e unidades de P&D, sugerindo que os mesmos devem predizer sucesso em ambientes nos quais estão amplamente institucionalizados. Já as organizações com elementos estruturais não institucionalizados em seus ambientes estão mais suscetíveis a falhas.
3) Os esforços de controle organizacional, especialmente em contextos altamente institucionalizados, são dedicados à conformidade ritual, significando que, na verdade, as estruturas formais são desacopladas das reais atividades do cotidiano da organização. Assim, pode-se considerar que quanto mais altamente institucionalizado

> for o ambiente, mais tempo e energia a organização dedica a gerir sua imagem pública e status, e menos se aplica a coordenar e gerenciar relacionamentos que atravessam fronteiras, ou seja, gestores empregam mais tempo na articulação de estruturas e relacionamentos internos em um nível denominado ritual ou abstrato, em vez de gerenciar relacionamentos particulares entre atividades e interdependências;

Além de Meyer e Rowan (1977), o trabalho de DiMaggio e Powell (1983) também forma a base da NSI. Os autores iniciam sua análise questionando as causas da similaridade das organizações. Segundo eles, as organizações continuam tornando-se cada vez mais homogêneas, no entanto, a mudança estrutural organizacional parece ser cada vez menos direcionada pela competição ou pela necessidade de eficiência. Em vez disso, mudanças organizacionais ocorrem como resultado de processos que fazem as organizações serem similares sem necessariamente torná-las mais eficientes (DiMaggio & Powell, 1983).

Enquanto muitos autores buscam explicações para a existência de tipos organizacionais diferentes, o principal objetivo de DiMaggio e Powell (1983) é explicar a existência de tal homogeneidade de estruturas e práticas organizacionais.

Para DiMaggio e Powell (1983), o processo de homogeneização das organizações é melhor captado pelo conceito de isomorfismo descrito por Hawley (1968) como um processo restritivo que força uma unidade em uma população a assemelhar-se a outras unidades que lidam com o mesmo conjunto de condições ambientais. No nível populacional, tal abordagem sugere que as características organizacionais são modificadas a fim de aumentar a compatibilidade com as características ambientais.

DiMaggio e Powell (1983) consideram a existência de dois tipos de isomorfismo: competitivo e institucional. O isomorfismo competitivo é tratado como uma racionalidade do sistema que enfatiza a competição de mercado. Conforme os autores, o isomorfismo competitivo é mais relevante em campos onde existe concorrência livre e aberta, mas já não se adequa tão facilmente ao mundo moderno das organizações; afinal, as organizações competem não só por recursos e clientes, mas também por poder político e legitimidade institucional a fim de buscarem aptidão/capacidade social e econômica. Nesse sentido, há uma necessidade de que a visão competitiva do isomorfismo seja complementada pela visão institucional, sendo que esta pode ser útil para se compreender a política e a cerimônia (formalismo) impregnadas em muitas organizações do mundo moderno.

Quanto à visão institucional do isomorfismo, DiMaggio e Powell (1983) afirmam que campos organizacionais compostos por uma força de trabalho treinada profissionalmente são direcionados primeiramente pela competição por status. Segundo os autores, o prestígio das organizações é o elemento chave para atrair profissionais, como no caso dos hospitais: administradores destas instituições estão menos preocupados com o uso eficiente de recursos e mais interessados na competição por status e prestígio a fim de atrair profissionais capazes de atrair pacientes para os hospitais. Esse processo encoraja o fenômeno da homogeneização, representado pela tendência, seguida pelas organizações, de assegurar o fornecimento dos mesmos benefícios e serviços oferecidos pelos seus concorrentes. Pode-se ressaltar ainda que as operações de hospitais executadas em conformidade com as normas de legitimidade social frequentemente conflitam com os conceitos de eficiência e racionalidade do sistema.

A partir de uma profunda análise sobre os mecanismos de isomorfismo institucional, DiMaggio e Powell (1983) constroem algumas hipóteses a fim de ajudar a prever empiricamente quais campos organizacionais são os mais homogêneos em estrutura, processo e comportamento. Em geral, os autores afirmam que a teoria do isomorfismo institucional pode auxiliar na compreensão da tendência das organizações de se tornarem mais homogêneas, além de permitir a compreensão de aspectos como a irracionalidade, a frustação de poder e a falta de inovação tão comuns na vida organizacional. E além disso, acrescentam que examinar a difusão de estratégias e estruturas organizacionais similares pode ser um meio de se avaliar a influência dos interesses da elite.

É importante mencionar algumas divergências existentes entre os trabalhos de DiMaggio e Powell (1983) e de Meyer e Rowan (1977): os primeiros defendem que organizações com tecnologias mal definidas ou com uma compreensão fraca de suas tecnologias chaves geralmente procuram por modelos pré-existentes e importam regras e práticas institucionalizadas. A partir desse processo de incorporação de regras e práticas institucionalizadas, os autores esperam que ocorram mudanças intraorganizacionais substantivas em conjunto com práticas cerimoniais, gerando maior homogeneidade entre as organizações e menos variação e mudança. Por sua vez, Meyer e Rowan (1977) defendem que a existência de fraco acoplamento entre práticas externas legitimadas e o comportamento organizacional interno faz, na verdade, com que as organizações sejam mais suscetíveis a variações internamente.

Dentre os autores da NSI, Scott (1987) dedicou-se a examinar estudos empíricos que se utilizaram de argumentos institucionais – até o momento de conclusão de seu trabalho – e a

revisar os *frameworks* teóricos e discussões dos principais pesquisadores que contribuíram com a Teoria Institucional. O autor enfoca o estado e os órgãos profissionais - os dois primeiros tipos de atores que moldam o ambiente institucional nas sociedades modernas - e o modo como seus interesses e forma de agir moldam os padrões e mecanismos institucionais.

Oliver (1991), por sua vez, revisa os avanços da Teoria Institucional nos trabalhos que davam ênfase ao caráter *taken for granted* das regras, mitos e crenças institucionais - ou seja, quando essas regras, mitos e crenças institucionais são automaticamente tidas como corretas pela sociedade -, aos processos por meio dos quais organizações tendiam a se tornarem instigadas pelo valor e significado social e nos trabalhos dedicados a pesquisar a natureza e variedade dos processos institucionais e a abundância de influências exercida por esses processos nas características estruturais das organizações. A partir dessa revisão, a autora nota a falta de abordagem relativa aos comportamentos estratégicos empregados pelas organizações como resposta direta aos processos institucionais que as afetam.

Oliver (1991) também resgata alguns fundamentos da NSI apresentados nos trabalhos seminais de Meyer & Rowan (1977) e DiMaggio & Powell (1983), como: o fato de as organizações terem de ser responsivas às demandas e expectativas externas a fim de sobreviverem; o caráter coletivo e interconectado dos ambientes; e as pressões e restrições do ambiente institucional exercidas não somente pelo Estado e profissões, mas também por grupos de interesse e pela opinião pública.

2.2 Instituição e institucionalização

Os conceitos e definições dos termos “instituição” e “institucionalização” variam substancialmente entre as várias abordagens da Teoria Institucional existentes. Os primeiros conceitos a serem apresentados foram os de Zucker (1977) e Meyer e Rowan (1977).

No trabalho de Zucker (1977), institucionalização é definida como:

> *the process by which individual actors transmit what is socially defined as real, and, at the same time, at any point of the process the meaning of an act can be defined as more or less taken-for-granted part of this social reality*[4] (p. 728).

[4] O processo pelo qual atores individuais transmitem o que é socialmente definido como real e, ao mesmo tempo, em qualquer ponto do processo o significado de um ato pode ser definido como uma parte da realidade social tomada por certa (Traduzido pela autora).

Isso significa que a institucionalização possui suas raízes na conformidade, a qual está enraizada nos aspectos “tomados por certos” na vida cotidiana. Resumidamente, para a autora, a institucionalização ocorre para fins de produção de um entendimento comum sobre o que é apropriado ou o que representa um comportamento significativo.

Ainda de acordo com a autora, ações institucionalizadas devem ser percebidas como: objetivas, ou seja, passíveis de repetição por outros atores sem causar mudança no entendimento comum sobre a ação; e exteriores, quando o entendimento subjetivo das ações é reconstruído como entendimento intersubjetivo e, dessa forma, as ações são vistas como parte do mundo externo.

Já para Meyer e Rowan (1977), o termo “institucionalização” está relacionado ao fenômeno por meio do qual os processos, as obrigações ou as atualidades sociais surgem para assumir um status de “regra” no pensamento e nas ações sociais. Com relação às instituições, para os autores, elas inevitavelmente envolvem obrigações normativas e geralmente entram na vida social primeiramente como fatos a serem levados em conta pelos atores.

As origens da institucionalização são representadas pelos hábitos. Conforme Berger e Luckmann (1996), resumidamente, toda atividade humana está sujeita ao hábito, o qual consiste em qualquer ação que, repetida frequentemente, torna-se um modelo a ser reproduzido com economia de esforço, apreendido pelo executante da ação como padrão. O hábito também implica que a ação em questão pode ser novamente executada no futuro da mesma maneira e com o mesmo esforço econômico. Toda institucionalização é precedida pelos processos de formação de hábitos e ocorre sempre que há uma tipificação recíproca de ações habituais por tipos de atores. Qualquer uma dessas tipificações é uma instituição que, pelo simples fato de existir, controla a conduta humana estabelecendo padrões previamente definidos de conduta.

Scott (1987) ressalta uma característica comum nas definições apresentadas por Berger e Luckmann (1996), Zucker (1977), e Meyer & Rowan (1977): a institucionalização é vista como o processo social por meio do qual os indivíduos aceitam uma definição compartilhada da realidade social. A validade de tal definição é considerada independente das visões ou ações individuais dos atores, mas é “tomada por certa” conforme define a forma como as coisas são ou como devem ser feitas.

Oliver (1991), por sua vez, retoma a definição de Scott (1987), segundo a qual instituições, ou componentes institucionais, são representadas por estruturas regulatórias, agências governamentais, leis, tribunais e profissões, exercendo pressões e expectativas sobre o ambiente institucional.

Posteriormente, Scott (2001) apresenta algumas conceituações mais objetivas e características das instituições, ao defini-las como estruturas sociais que: atingiram um alto grau de resiliência; são compostas por elementos regulatórios, normativos e culturais-cognitivos fornecedores de estabilidade e significado para a vida social, junto de recursos e atividades associadas; são transmitidas por diferentes meios, como sistemas simbólicos, sistemas relacionais, rotinas e artefatos; operam em múltiplos níveis de jurisdição, desde o sistema mundial até relações pessoais localizadas; e, por definição, conotam estabilidade, mas estão sujeitas a processos de mudança, incrementais e descontínuos.

Para Scott (2001), os três elementos componentes dos pilares das instituições são os sistemas regulatórios, os normativos e os culturais-cognitivos. Esses elementos conferem estabilidade e significado ao comportamento social e, ao serem adotados, tornam uma organização socialmente legítima.

A base do pilar regulatório é o entendimento de que as instituições reprimem e regulam comportamento. Processos regulatórios envolvem a capacidade de estabelecer regras, inspecionar a conformidade dos outros em relação a estas e, se necessário, manipular sanções – recompensas ou punições – na tentativa de influenciar o comportamento futuro. Alguns ingredientes centrais do pilar regulatório são a força, o medo e a conveniência ou oportunismo, os quais também estão sempre misturados a regras representadas por costumes informais ou leis formais. Isso ocorre porque nenhum governante está satisfeito em basear seu regime apenas na força, sempre há a tentativa de cultivar uma crença em sua legitimidade. Dessa forma, atores poderosos podem por vezes impor sua vontade sobre outros, com base no uso ou ameaça de sanções; ou até mesmo podem fornecer incentivos para assegurar a existência de conformidade. O caso mais comum envolve o uso da autoridade no qual o poder coercitivo é legitimado por uma estrutura normativa que, simultaneamente, apoia e restringe o exercício do poder. Para a estrutura reguladora, a base da legitimação organizacional é a conformidade às exigências legais.

Em relação ao pilar normativo, enfatizam-se: as regras normativas que introduzem uma dimensão prescritiva, avaliativa e obrigatória à vida social por meio de sistemas normativos compostos por valores, que são concepções do que é preferido ou desejável, da construção de

padrões segundo os quais comportamentos e estruturas existentes podem ser avaliados; e de normas que especificam como as coisas devem ser feitas. De forma geral, sistemas normativos definem metas e objetivos, mas também designam formas apropriadas de buscá-los. São tipicamente vistos como restrições impostas sobre o comportamento social, embora, simultaneamente, confiram poder à ação social. Dessa forma, além de atribuírem responsabilidades, também concedem direitos; além de possibilitarem mandatos, também permitem licenças.

Por fim, o pilar cultural-cognitivo é representado pelo fato de que as concepções compartilhadas constituem a natureza da realidade social e as estruturas por meio das quais o significado é formado. É importante ressaltar essa dimensão cultural-cognitiva das instituições, pois ela é a característica mais marcante do novo institucionalismo dentro da sociologia. De acordo com esse pilar, a conformidade acontece em muitas circunstâncias porque outros tipos de comportamentos são simplesmente inconcebíveis e rotinas são seguidas porque são "tomadas por certas" e porque simplesmente são "a forma que as coisas são feitas". O pilar cognitivo tem sua atenção direcionada aos aspectos simbólicos das ações, resultantes das interpretações e consequentes representações feitas pelos indivíduos acerca do ambiente.

Cada um dos pilares institucionais de Scott tanto refletem quanto determinam a natureza dos outros pilares, conforme comentário do cientista político Axelrod (1997, citado por Kshetri, 2007), sobre a relação entre as instituições regulatórias e normativas: "Normas sociais e leis frequentemente suportam-se mutuamente. Isso é verdade, pois normais sociais podem se tornar formalizadas em leis e leis fornecem validade externa para as normas" (p. 12).

2.3 Legitimidade

A NSI representa uma oposição clara às perspectivas baseadas no pressuposto de racionalidade dos atores organizacionais em busca de modelos econômicos que otimizem a relação custo/eficiência (Major & Ribeiro, 2008). Na verdade, de acordo com a NSI, as organizações requerem mais do que recursos materiais e informação técnica, a fim de sobreviverem e prosperarem em seus ambientes sociais. Elas também necessitam de aceitabilidade e credibilidade social.

Segundo a perspectiva institucional, de forma geral, a legitimidade é o principal meio pelo qual as organizações conseguem obter e manter os recursos, além de ser o elemento motivador da busca pela conformidade por parte das organizações para fins de adequação às expectativas dos principais interessados no ambiente em que estão inseridas.

A NSI proporciona uma visão nítida de que a sobrevivência e o sucesso organizacional estão ligados à sua legitimidade (Meyer & Rowan, 1977). A sobrevivência da organização depende do apoio recebido do meio em que ela se insere, pois uma organização com falta de legitimidade é percebida como uma entidade que não age conforme os valores e regras sociais e, dessa forma, não será bem-sucedida. Muitas organizações falham não apenas por falta de recursos, mas porque toda sua legitimidade acaba por se deteriorar e não pode ser recuperada.

A conceituação e explicação da legitimidade, dentro do contexto do institucionalismo organizacional, podem ser consideradas bastante volúveis no decorrer do tempo. A literatura existente oferece uma variedade de definições, medidas e proposições teóricas e nem todas são totalmente compatíveis entre si (Deephouse & Suchman, 2008).

Inicialmente, o conceito de legitimidade foi introduzido pelo campo da ciência política e, nesse contexto, o foco de análise era exclusivamente voltado às organizações políticas (Selznick, 1952). Para se adequar à análise da legitimidade (organizacional) corporativa, o mencionado conceito teve de passar por algumas atualizações (Parsons, 1956, citado por Beuren, Gubiani & Soares, 2013).

De acordo com Deephouse e Suchman (2008), Weber introduziu, em 1946, o conceito de legitimidade na Teoria Sociológica e nos estudos organizacionais. Segundo Weber (1946), o conceito de legitimidade está relacionado ao resultado da presença de conformidade com normas sociais e leis formais. Para Ruef e Scott (1998), Weber também foi um dos primeiros grandes teóricos sociais a destacar a importância da legitimidade, pois a relaciona às estruturas de poder, tanto corporativas quanto governamentais.

Parsons (1960, citado por Scott, 2001), por sua vez, aplica discussões culturais-institucionais genéricas às organizações investigando a relação entre uma organização e seu ambiente e analisando as formas pelas quais o sistema de valor de uma organização é legitimado por meio de suas conexões com “os padrões institucionais principais em contextos funcionais diferentes” (p. 25). O autor argumenta que amplas estruturas normativas servem para legitimar a existência das organizações, mais especificamente, para corroborar os padrões funcionais principais de operação necessários para implementar os valores. Ele também se

destaca por ampliar o foco da legitimidade incluindo diferentes características dos sistemas de poder, mas, assim como Weber, considera a relação existente entre legitimidade e conformidade. Conforme Parsons (1960), para as organizações terem uma reivindicação legítima de recursos escassos, as metas pretendidas por elas devem ser congruentes com os mais amplos valores sociais.

Subsequentemente, Zucker, em 1977, representava o início do desenvolvimento da nova Teoria Institucional, mas seu trabalho faz pouca menção à legitimidade. Já Meyer e Rowan (1977), apesar de não definirem explicitamente, consideram a legitimidade como o ponto central de sua análise, pois, em seu trabalho, ela é frequentemente mencionada junto com o termo "recursos"; esses dois elementos são considerados resultados de uma organização não só eficiente, mas também que age em conformidade com mitos institucionalizados no ambiente organizacional. A incorporação destes evita que a conduta das organizações seja questionada. Dessa forma, a organização torna-se mundialmente legitimada e permanece protegida de sanções imediatas causadas por variações de desempenho. (Meyer & Rowan, 1977, citados por Deephouse & Suchman, 2008).

Já em 1983, Meyer e Scott, além de discutirem questões relacionadas à legitimidade, ainda proporcionam uma definição mais completa para o termo. Para Meyer e Scott (1983, p. 201, citados por Deephouse & Suchman, 2008), legitimidade organizacional refere-se a:

> *the degree of cultural support for an organization – the extent to which the array of established cultural accounts provide explanations for its existence, functioning, and jurisdiction, and lack or deny alternatives…In such a[n] instance, legitimacy mainly refers to the adequacy of an organization as theory. A completely legitimate organization would be one about which no question could be raised. [Every goal, mean, resource, and control system is necessary, specified, complete, and without alternative.] Perfect legitimation is perfect theory, complete (i.e., without uncertainty) and confronted by no alternatives*[5] (p. 50).

Pfeffer e Salancik's (1978), diferentemente dos pesquisadores do conceito de legitimidade da época, apresentam uma definição que transmite um sentido negativo, como algo conhecido mais prontamente em sua ausência do que em sua presença. Nesse sentido, os autores

[5] O grau de apoio cultural para uma organização – a medida em que a matriz de contas culturais estabelecidas fornece explicações para sua existência, funcionamento e competência, e necessita ou rejeita alternativas. Em tal exemplo, a legitimidade refere-se principalmente à adequação da organização conforme a teoria. Uma organização completamente legítima seria uma sobre a qual nenhuma questão poderia ser levantada. [Cada objetivo, isto é, recursos e sistema de controle, é necessário, especificado, completo e sem alternativa.] Legitimação perfeita é teoria perfeita, completa (ou seja, sem incerteza) e confrontada por nenhuma alternativa (Traduzido pela autora).

constatam que quando as atividades de determinada organização não são legitimadas, comentários e ataques ocorrem. Knoke (1985, citado por Deephouse e Suchman, 2008), por sua vez, retoma o sentido positivo do termo “legitimidade”, definindo-o como a aceitação, pelo público geral e por organizações de elite relevantes de associações que têm o direito de existir e buscam seus interesses da melhor forma. Brown (1998), seguindo a linha de pensamento de Knoke (1985), menciona que uma organização legitimada possui uma liberdade considerada inquestionável para realizar suas atividades. Ainda segundo Brown (1998), o status legítimo de uma organização está inteiramente interligado a três elementos: fácil acesso a recursos, acesso irrestrito aos mercados, e sobrevivência de longo prazo.

Deephouse e Suchman (2008) consideram os trabalhos de Scott (1995) e de Suchman (1995) como essenciais para o desenvolvimento da teoria da legitimidade. Segundo Scott (1995), a legitimidade não se trata de um tipo de mercadoria a ser possuída ou trocada, mas sim, de uma condição que reflete alinhamento cultural, suporte normativo, ou consonância com regras e leis relevantes. Suchman (1995), por sua vez, destaca o fato de que muitos pesquisadores empregavam o termo “legitimidade”, mas poucos o definiam, e procura reparar esse lapso por meio de uma definição bastante ampla, mais adequada aos aspectos tratados na presente pesquisa: “Legitimidade é uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma entidade são desejáveis, adequadas, ou apropriadas considerando sistemas de normas, valores, crenças e definições socialmente construídas” (p. 574).

Ainda de acordo com Suchman (1995), há duas abordagens distintas de legitimidade, denominadas estratégica e institucional. A primeira está relacionada às formas como as organizações instrumentalmente manipulam e implementam símbolos com o objetivo de obter apoio social. Já a abordagem institucional é mais ampla e dinâmica, ultrapassando os limites do controle intencional de uma única organização.

Além de tal distinção, este autor propõe uma tipologia de estratégias de legitimidade incluindo quatro categorias: a legitimidade geral, pragmática, moral e cognitiva. Segundo ele, essas estratégias podem colaborar para que as organizações adquiram, mantenham ou recuperem a legitimidade abalada ou perdida. Beuren, Gubiani e Soares (2013), por meio de um estudo com base nas estratégias de legitimidade de Suchman (1995), reforçam a ideia de que as corporações devem permanecer sensíveis às demandas da sociedade em que estão inseridas, a fim de recuperar, manter ou adquirir legitimidade. Desse modo, as organizações buscam convergir as suas atividades em direção à expectativa da sociedade em uma tentativa de mudar a percepção dos que estão fora da situação quando, por exemplo, ocorre um evento

negativo representativo de uma ameaça presente ou potencial em relação à legitimidade da empresa (Silva & Sancovschi, 2006, citados por Beuren, Gubiani & Soares, 2013).

A legitimidade pode ser entendida tanto como estado quanto resultado da institucionalização, podendo ainda contribuir para a sua ocorrência (Jepperson, 1991, citado por Marques, 2012). Já a legitimação trata-se do processo pelo qual a legitimidade sofre mudanças ao longo do tempo (Deephouse & Suchman, 2008, citados por Marques, 2012). No presente estudo, a legitimidade é compreendida como estado ou resultado da institucionalização do CSC e o objetivo é, portanto, averiguar se no momento da adoção de um CSC, a organização preocupou-se em adquirir ou manter a legitimidade, ou talvez até recuperá-la se ela tivesse sido perdida.

Quanto aos antecedentes da legitimidade, para Meyer e Rowan (1977), tanto a eficiência técnica quanto a conformidade em relação a mitos institucionais podem ser precursores da legitimidade. Deephouse (1996) realizou testes sobre essa questão e constatou, por exemplo, que a legitimidade dos bancos, em relação ao olhar dos reguladores, de fato, aumentou de acordo com a conformidade e eficiência existentes. Em contraste, o autor também verificou que apenas a conformidade teve efeito positivo sobre o olhar da mídia, a qual se assume como uma condutora e registradora das normas e valores públicos.

Segundo Ruef e Scott (1998), o fato de uma organização ser mais ou menos legitimada é determinado pelos observadores da organização ao avaliarem sua conformidade relativa a um modelo ou padrão específico. No entanto, os autores destacam que as organizações não são simples “recebedoras” nos processos de legitimação; pelo contrário, elas trabalham ativamente para influenciar e manipular as avaliações normativas recebidas de seus múltiplos públicos. Suchman (1995) também ressalta o fato de as organizações manipularem ambientes, em vez de se conformarem a ele, a fim de ganhar legitimidade.

As dimensões conceituais da legitimidade receberam mais atenção na metade dos anos 1990 e diversas distinções foram desenvolvidas (Deephouse & Suchman, 2008). Aldrich e Fiol (1994), por exemplo, distinguem legitimidade cognitiva, referente à propagação do conhecimento sobre um novo empreendimento, de legitimidade sociopolítica, relativa ao processo por meio do qual *stakeholders*, o público em geral, líderes de opinião, ou funcionários do governo aceitam um empreendimento como apropriado e correto, considerando normas e leis existentes. Já Scott (1995) subdivide a categoria sociopolítica de Aldrich e Fiol (1994) em três dimensões de legitimidade ligadas aos seus três pilares de instituições: regulatória, normativa e cognitiva.

Suchman (1995), por sua vez, define três categorias: a legitimidade pragmática, a moral e a cognitiva. Segundo este autor, a legitimidade pragmática emerge dos interesses do ambiente no qual a organização se insere, demonstrando, por exemplo, que os *stakeholders* apoiam a organização se esta é receptiva e se os auxilia, indo além dos seus próprios interesses, e não apenas para atingir suas metas. A legitimidade moral reflete a avaliação normativa positiva da organização e de suas atividades e, ao contrário da pragmática, não busca verificar se uma ação específica beneficia o avaliador, mas sim se isto é o que deveria ser feito. A legitimidade moral existe, por exemplo, quando uma organização trata seus empregados e clientes da maneira esperada dentro do seu sistema social. Já a cognitiva refere-se a ações que simplificam ou ajudam a compreensão da tomada de decisão, contribuindo para a resolução de problemas. Este tipo de legitimidade deriva da internalização de um sistema de crenças desenhado por profissionais e cientistas, com conhecimento especificado e codificado. Mais recentemente, Archibald (2004) equiparou a legitimidade sociopolítica à regulatória e combinou as legitimidades normativa e cognitiva em uma nova categoria denominada legitimidade cultural, a qual diz respeito a contextos culturais e profissionais, enquanto a sociopolítica relaciona-se mais diretamente a contextos políticos.

Por fim, é importante destacar que Deephouse e Suchman (2008) notam a existência de confusão em relação ao termo “legitimidade normativa”, sendo necessário seu esclarecimento. Segundo os autores, no contexto sociológico geral, “cultura normativa” indica premissas de valor compartilhado com estruturas de avaliações coletivas sobre o bom e o ruim, certo e errado, o que deve ser desejado e o que é para ser evitado. Nesse sentido, as normas estão presentes entre pessoas, grupos, organizações e sistemas sociais e a congruência a essas normas corresponde ao centro do conceito de legitimidade estabelecido pelos primeiros sociólogos institucionais. Já no contexto do institucionalismo organizacional mais contemporâneo, o termo “legitimidade normativa” está mais fortemente associado ao conceito de “isomorfismo normativo” oferecido por DiMaggio e Powell (1983), a ser discutido posteriormente de forma mais detalhada.

2.4 *Decoupling*

A literatura a respeito da mudança gerencial e organizacional sob a ótica da NSI tem focado especialmente as respostas organizacionais às pressões institucionais originadas do ambiente

externo. A teoria da dependência de recursos, por exemplo, afirma que as organizações respondem a pressões do ambiente externo a fim de reter legitimidade e assegurar os recursos necessários à sua sobrevivência (Tolbert, 1985; Oliver, 1997). Já os primeiros trabalhos sobre a NSI apresentam uma distinção entre pressões institucionais e técnicas, de forma que estas tendem a suscitar uma mudança mais instrumental, enquanto aquelas desencadeiam uma resposta cerimonial ou simbólica (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983; Scott, 2001). A resposta cerimonial, nesse contexto, significa dar a aparência da mudança para o mundo exterior, mas sem alterar a natureza essencial das atividades do dia-a-dia.

Segundo a NSI, estruturas e procedimentos formais são adotados pelas organizações com o objetivo de adquirirem legitimidade e garantirem os recursos necessários para sua sobrevivência, mas podem estar desconectados das práticas organizacionais diárias para que não atrapalhem os processos normais das operações. Assim, as estruturas e procedimentos não precisam necessariamente cumprir as expectativas ou imaginação externas. Este fenômeno, caracterizado pela separação, intencional ou não, entre a imagem externa e as estruturas e procedimentos reais, é denominado *decoupling* (Meyer & Rowan, 1977).

A identificação da presença desse fenômeno depende da forma como as práticas são institucionalizadas nas organizações. O fato de uma organização decidir por adotar regras institucionalizadas e direcionar esforços para se conformar com regras estabelecidas pode causar conflitos e inconsistências em sua estrutura formal. O desacoplamento entre a estrutura formal e as atividades rotineiras reais da organização pode ser visto como uma das formas de solucionar tais inconsistências e conflitos, dando origem à chamada adoção cerimonial. Práticas institucionalizadas de forma cerimonial funcionam como rituais usados para preservar o *status quo* e o poder ou interesse de um certo grupo ou de alguns indivíduos, sem necessariamente funcionar como um suporte à tomada de decisão (Meyer e Rowan, 1977).

Ainda conforme Meyer e Rowan (1977), existe uma grande probabilidade de que práticas introduzidas a fim de assegurar a legitimidade tornem-se desacopladas das práticas operacionais internas e então as organizações podem dissociar-se dos sistemas técnicos a fim de evitar as disfunções que podem ser criadas pela imposição de novos sistemas institucionais desenhados.

A natureza simplista desse argumento foi questionada por outros pesquisadores, como Siti-Nabiha e Scapens (2005), que ilustram como o desacoplamento pode surgir a partir da resistência à mudança contábil por parte de diferentes grupos dentro da organização, em vez de se manifestar como uma resposta organizacional específica em relação a demandas

institucionais. Ainda para estes autores, a organização ou os principais tomadores de decisão da organização de fato procuram assegurar a legitimidade por meio da implementação de novas rotinas contábeis, mas, ao mesmo tempo, dissociam estas de suas operações cotidianas, a fim de manter a eficiência técnica da organização.

A respeito da relação entre desacoplamento e resistência, enquanto os pesquisadores mais antigos da NSI visualizam o desacoplamento em grande parte como um atributo de organizações institucionalizadas (Meyer e Rowan, 1977), trabalhos mais recentes têm sugerido que, para que ocorra, esse fenômeno requer algum grau de resistência por parte dos atores organizacionais (Oliver, 1991, citado por Siti-Nabiha e Scapens, 2005). Aspectos relativos à resistência intraorganizacional também são abordados por Siti-Nahiba e Scapens (2005), que destacam que o fato de a organização dissociar novas rotinas contábeis de suas operações rotineiras e de ter havido uma implementação cerimonial não pode ser descrito como uma resposta organizacional, pois essa não era a intenção original dos tomadores de decisão, pelo contrário, se tratou da realização de um processo de resistência à mudança contábil.

Neste trabalho, o acoplamento ou desacoplamento é analisado como uma resposta estratégica dos atores organizacionais expostos às pressões institucionais, compreendendo se a estrutura formal da organização como unidade que compartilha serviços coincide com as reais atividades rotineiras, ou se sua estrutura está construída apenas para se adequar aos requisitos da matriz.

2.5 Mecanismos de Isomorfismo Institucional

Para o desenvolvimento da presente pesquisa, são considerados os mecanismos identificados por DiMaggio e Powell (1983) por meio dos quais a mudança isomórfica institucional pode ocorrer. Os três mecanismos são descritos a seguir:

1) Coercitivo

O mecanismo coercitivo de isomorfismo institucional ocorre, em geral, quando fatores externos como política governamental e regulação exercem força nas organizações para que se adotem estruturas e procedimentos internos específicos. De acordo com DiMaggio e Powell (1983), o isomorfismo coercitivo resulta de pressões tanto formais quanto informais

exercidas por organizações sobre outras dependentes das primeiras, bem como por expectativas culturais da sociedade na qual as organizações estão inseridas. Dessa forma, a mudança organizacional pode ser uma resposta direta a determinada ordem governamental, ocorrendo, por exemplo, quando fábricas adotam novas tecnologias de controle de poluição a fim de obedecer a regulações ambientais, ou quando organizações sem fins lucrativos mantêm contas e contratam contadores a fim de atender aos requisitos da lei fiscal. A existência de requisitos legais e regulamentos impostos pelo Estado ou por qualquer organização que detenha poder para estabelecer normas, procedimentos, referência e limites obrigatórios para a atuação profissional das instituições também pode influenciar a mudança, o comportamento e a estrutura organizacional de formas semelhantes.

Meyer e Rowan (1977) acrescentam ainda que, conforme estados racionalizados e outras amplas organizações racionais expandem seu domínio sobre áreas da vida social, cada vez mais as estruturas organizacionais refletem regras institucionalizadas e legitimadas pelo Estado e dentro dele. Como resultado, as organizações tornam-se cada vez mais homogêneas e organizadas em torno de rituais de conformidade às amplas instituições, além de serem cada vez menos estruturalmente determinadas pelas restrições impostas por atividades técnicas.

Também conforme DiMaggio e Powell (1983), a imposição direta de procedimentos padrão e de regras e estruturas legitimadas também pode ocorrer fora da esfera governamental, como no caso em que empresas subsidiárias acabam por adotar práticas contábeis, avaliações de desempenho e planos orçamentários compatíveis com as políticas da matriz.

É importante destacar que não existem somente tipos explícitos e diretos de imposição de modelos organizacionais sobre organizações dependentes. O isomorfismo coercitivo pode ocorrer também de formas mais sutis e menos explícitas. Por exemplo, Swidler (1979) citada por DiMaggio e Powell (1983) menciona um caso no qual escolas públicas foram obrigadas a ter um diretor para negociar com o superintendente distrital e representá-las para agências externas.

2) Mimético

O mecanismo mimético de isomorfismo institucional, de forma geral, é caracterizado por organizações que emulam estruturas e procedimentos internos adotados por outras organizações, ou seja, igualam-se a outras ou as superam geralmente por imitação. Verifica-se este tipo de isomorfismo quando organizações copiam estruturas, procedimentos e práticas

das organizações líderes, por exemplo, por acreditarem que elas sejam mais adequadas ou por estarem associadas a determinado prestígio.

DiMaggio e Powell (1983) mencionam que processos miméticos de isomorfismo também podem surgir em razão da incerteza, uma força poderosa que, por sua vez, encoraja a imitação. A incerteza pode ser um resultado de tecnologias organizacionais mal compreendidas, de metas ambíguas, ou de problemas com causas dúbias ou soluções obscuras, incentivando as organizações a se modelarem com base em outras entidades. Segundo os autores, as organizações tendem a modelá-las, mais especificamente, de acordo com outras similares inseridas em seu campo consideradas mais legitimadas ou bem-sucedidas.

Os autores também acrescentam que a "organização modelo" pode desconhecer que está sendo copiada ou pode não desejar que isso aconteça, constituindo-se apenas como um recurso conveniente de práticas a serem tomadas como empréstimo pela organização copista. Além disso, modelos podem ser difundidos de forma não intencional, indiretamente, por meio de transferência ou rotatividade de funcionários, ou ainda explicitamente por meio de empresas de consultoria e associações comerciais de indústrias.

3) Normativo

De forma geral, o mecanismo normativo de isomorfismo institucional ocorre quando organizações adotam as estruturas e procedimentos defendidos por profissões dominantes, órgãos profissionais e/ou consultores.

De acordo com DiMaggio e Powell (1983), o mecanismo normativo pode ser causado primeiramente pelo fenômeno denominado profissionalização, interpretada pelos autores como a luta coletiva de membros de uma ocupação para definir as condições e métodos de seu trabalho, controlar a "produção dos produtores" (p. 152) e estabelecer uma base e legitimação cognitivas para sua autonomia ocupacional. As universidades e instituições de treinamento profissional são vistas como importantes fontes para o desenvolvimento de normas organizacionais entre gestores e seus funcionários. Associações comerciais e profissionais também são consideradas veículos de definição e promulgação de regras normativas relacionadas ao comportamento profissional e organizacional.

Sobre a profissionalização, Scott (2001) argumenta que profissionais exercem seu controle não só por meio de processos normativos, mas também de processos culturais-cognitivos. As profissões governam por intermédio do domínio dos sistemas de crenças e exercem controle

por meio da definição da realidade – propondo distinções, criando tipificações e fabricando princípios e orientações para ação. Há situações em que as associações profissionais e os praticantes são tão eficientes em ajustar e defender suas reivindicações jurisdicionais contra concorrentes que até mesmo são convidados para auxiliar o estado na execução do controle.

Um importante mecanismo normativo citado por DiMaggio e Powell (1983) é denominado filtragem de pessoal, fenômeno que ocorre ao se contratarem indivíduos de empresas de um mesmo setor industrial, no recrutamento de *staffs* de um pequeno número de instituições de treinamento, ao serem estabelecidas práticas comuns de promoção ou quando se exige um determinado nível de habilidade para funções de trabalho estipuladas.

Os autores destacam que é importante supor a ocorrência de cada um dos processos isomórficos institucionais na ausência de evidências indicativas de que tais processos aumentem a eficiência organizacional interna. A similitude gerada pelos processos isomórficos institucionais torna mais fácil a ocorrência de transações entre organizações, atrai funcionários preocupados com a carreira, permite que a organização seja reconhecida como legitimada e respeitável, além de possibilitar a adequação da organização às categorias administrativas elucidativas da elegibilidade para concessões e contratos públicos e privados. No entanto, ainda segundo os autores, nenhuma dessas questões assegura que organizações conformistas executem ações de forma mais eficiente que seus pares desviantes (as organizações que não agem conforme os mitos e as regras estabelecidas).

Considerando-se, então, a possibilidade de os vários atores operarem dentro e em torno das organizações, criando pressões institucionais que levam organizações individuais a adotar estruturas e procedimentos específicos, o governo e suas agências podem ser considerados fontes de pressões coercitivas e, dessa forma, organismos profissionais podem contribuir para a criação de pressões normativas e consultores podem ter um importante papel no surgimento de pressões miméticas (Ribeiro & Scapens, 2006).

Com relação aos processos de isomorfismo em geral, Machado da Silva e Fonseca (1996) mencionam que, aparentemente, a existência de comportamento isomórfico entre as organizações deve-se a uma postura de autodefesa adotada pelas organizações frente aos problemas para os quais ainda não há soluções próprias. Tal situação incentiva as organizações a adotarem condutas semelhantes devido à “similitude” que facilita as transações organizacionais por meio da incorporação de regras socialmente aceitas.

2.6 Nova Sociologia Institucional em pesquisas de contabilidade gerencial e gestão

Para compor esta seção, são selecionadas algumas publicações motivadoras das questões de pesquisa deste trabalho, por relacionarem a NSI ao campo da Administração/Gestão ou da Contabilidade Gerencial (Administração, tendo em vista que o tema CSC pode não se aplicar diretamente à Contabilidade, pois é caracterizado como um modelo ou prática gerencial; e Contabilidade Gerencial, uma vez que o CSC estudado é uma unidade de Contabilidade e Finanças.).

O estudo de Marques (2012) é relevante para a presente pesquisa, pois busca compreender a adoção e utilização do custeio alvo por meio da perspectiva da NSI e utiliza como objeto de estudo também uma subsidiária nacional. Para esta autora, a adoção do custeio alvo na subsidiária ocorreu pelo mecanismo coercitivo e apesar da presença deste tipo de mecanismo tender a aumentar as chances de uma resposta do tipo *decoupling*, dependendo da interpretação dos atores organizacionais acerca da coerção, foi detectada na verdade a associação entre a estrutura formal da organização e as ações diárias, ou seja, *coupling*. Segundo as entrevistas realizadas pela autora, os funcionários compreendem para que a prática é usada, como é empregada e quais são os resultados esperados e obtidos com sua utilização. Esse tipo de entendimento, por parte dos atores organizacionais, indica uma consistência da prática em relação aos valores e crenças da organização e que a coerção não foi vista somente como uma restrição de comportamento, mas também como uma habilitadora para as ações. Já a busca por legitimidade foi constatada tanto na adoção quanto na implementação e utilização do custeio alvo, mas também se verificou a influência de fatores econômicos além dos institucionais sobre a adoção da prática, uma vez que o objetivo maior de sua utilização está atrelado à obtenção dos resultados desejados. Foi observada também a inexistência de descontentamentos ou qualquer outro problema em relação à matriz e suas exigências, pois são entendidas como algo natural, que serve para ajudar a empresa a atingir seus objetivos.

Quanto à legitimidade, Díez Martin et al. (2013), por exemplo, buscam analisar empiricamente a relação entre esse fator e o sucesso organizacional, por meio da investigação da ligação entre legitimidade e resultados organizacionais e legitimidade e o acesso a recursos estratégicos críticos. Os resultados demonstram que, na amostra considerada, as organizações com melhor legitimidade obtiveram melhores resultados organizacionais bem como melhoria do acesso aos recursos. Os autores ainda destacam que esse fator é um importante elemento

do sucesso organizacional, devendo ser estrategicamente gerenciado e considerado como um objetivo requerido no processo de planejamento estratégico da organização.

Kostova e Roth (2002) investigam a adoção da Gestão da Qualidade em empresas subsidiárias também sob a ótica da NSI, identificando fatores que influenciaram a adoção da prática e condições que podem levar a uma adoção cerimonial. De acordo com as autoras, as subsidiárias sofrem pressões isomórficas tanto da matriz quanto do país onde estão situadas e precisam manter a legitimidade nesses dois contextos, denominando-se tal fenômeno como dualidade institucional. Além disso, as práticas que a matriz tenta difundir são formuladas em seu próprio contexto institucional e podem ser diferentes dos contextos institucionais de suas subsidiárias, e, por isso, estas podem apresentar vários tipos de respostas à sua imposição, sendo uma delas a dissociação entre sua estrutura formal e suas ações. Ainda conforme as autoras, a confiança na subsidiária baseia-se na crença comum de que a matriz tem esforços de boa-fé para se comportar de acordo com os compromissos implícitos e explícitos, sendo honesta em qualquer discussão que precede tais obrigações e não levando vantagem excessiva sobre a filial mesmo quando há oportunidade. As autoras defendem a hipótese de que tanto a implementação quanto a internalização de uma prática exigida pela matriz estão positivamente relacionadas ao nível de confiança da subsidiária em relação à matriz, e que o que realmente importa para a internalização de uma nova prática é o conhecimento social sobre a mesma, pois isso auxilia as pessoas a entendê-la da forma apropriada e a ter um conjunto de valores e crenças sociais consistentes com essa prática, aumentando a probabilidade de considerá-la eficiente e valiosa para a subsidiária.

Sobre o fenômeno do *decoupling*, pode-se citar o estudo de Siti-Nabiha e Scapens (2005), o qual aborda a forma cerimonial como um novo Sistema de Gestão Baseado em Valor (GBV) foi implementado em uma empresa subsidiária por uma imposição da matriz e como os KPIs (*key performance indicators*) tornaram-se desacoplados das atividades diárias do negócio, criando, dessa forma, um nível de estabilidade que contribuiu para a ocorrência da mudança contábil. De acordo com os resultados, a orientação financeira que serve de base para a Gestão Baseada em Valores conflitou-se com a orientação à produção já existente na subsidiária. Assim, para apresentar uma imagem de racionalidade, preservar a estabilidade dos arranjos institucionais presentes na subsidiária e a relação com a matriz, o sistema foi implementado de uma maneira cerimonial, ou seja, aplicaram-se as regras e procedimentos da GBV e os KPIs requeridos foram produzidos e reportados, mas sem afetar as atividades e decisões tomadas dentro da subsidiária. Notou-se, desse modo, que todas as regras

relacionadas ao novo sistema foram seguidas, mas os valores subjacentes às atividades da subsidiária permaneceram inalterados. Os autores reconhecem que o impacto das instituições externas não pode ser ignorado ao se compreender o processo de mudança na Contabilidade, pois a interação entre instituições externas e internas molda a mudança da Contabilidade Gerencial dentro de organizações específicas. No caso estudado pelos autores, foi possível identificar os impactos de instituições externas, incluindo o governo, outras companhias multinacionais e consultores sobre a matriz e, consequentemente, sobre a subsidiária. Diferentemente da suposição recorrente na pesquisa contábil, baseada na NSI, de que o *decoupling* é uma resposta organizacional a pressões externas, nesse estudo de caso os autores constatam que ele pode significar, na verdade, a elaboração de um dinâmico e complexo processo de resistência à mudança contábil.

Com relação à influência da legitimidade e da eficiência na adoção de diferentes práticas organizacionais, James (2009) propõe que as organizações, além de considerarem seu ambiente externo e de tentarem modelar sua estrutura para parecerem legitimadas, também podem adotar procedimentos racionais técnicos, para possibilitar seu posicionamento estratégico em um ambiente competitivo. A organização analisada pelo autor, além de possuir um comportamento isomórfico de imitar práticas específicas a fim de parecer legitimada, também adotou procedimentos técnicos racionais como sistemas de avaliação de desempenho contemporâneos para auxiliar seu posicionamento diante do ambiente competitivo, demonstrando que as duas pressões, por eficiência e por legitimidade, podem estar conectadas às organizações e ambas podem influenciar a decisão de se adotarem determinadas práticas.

Tsamenyi et al. (2006) também discorrem sobre a interação das forças de mercado e institucionais em relação às decisões no campo das práticas da Contabilidade Gerencial. No caso examinado pelos autores, a matriz de um grupo composto pela companhia elétrica (foco do estudo) e outras subsidiárias impôs a implementação de um sistema de informação financeiro e contábil integrado para apoiar alterações organizacionais desenhadas em resposta a exigências regulatórias. Os autores buscam compreender esse processo de mudança, constatando que ela foi motivada tanto por forças de mercado quanto institucionais. Além de delinear estruturas para satisfazer o ambiente regulatório (caracterizando a presença de isomorfismo coercitivo), o grupo também implementou políticas para promover eficiência por consequência da competição existente no mercado (caracterizando a presença de forças deste setor). Por exemplo, iniciativas de corte de custo foram introduzidas e a força de trabalho reduzida em 44%. De acordo com os autores, o sistema de informação implementado para

facilitar a coordenação e a tomada de decisão, foi necessário por conta da nova estrutura exigida pelo ambiente institucional, sugerindo que os dois tipos de demandas podem ser complementares e não gerar conflitos.

Nor-Aziah e Scapens (2007) retratam um caso de *decoupling* ao investigarem a conjuntura de uma empresa do setor público da Malásia que introduziu práticas gerenciais do setor privado como forma de resolver o problema da ineficiência financeira. Novas regras para o orçamento foram introduzidas e contadores recém-graduados foram contratados para operar o sistema com o objetivo de aumentar a lucratividade da empresa (sendo esta uma decisão influenciada pelas demandas de mercado). A mudança causou tensões e conflitos entre os contadores e os gerentes de operações e o orçamento tornou-se separado das outras atividades organizacionais, operando de forma *decoupling*.

Sobre a tendência de isomorfismo entre as organizações, Ma e Tayles (2009) destacam-se por apresentarem uma visão um pouco diferente dos estudiosos da NSI, ao realizarem um estudo sobre uma companhia farmacêutica que adotou algumas práticas estratégicas de Contabilidade Gerencial como resposta à pressão econômica a fim de apoiar uma nova estrutura organizacional e formas de trabalho. Para os autores, as organizações não estão adotando novas práticas por modismo, mas sim por serem uma resposta ao desafio de novas formas organizacionais e condições de mercado atuais.

Hoque (2002), por meio de um estudo de campo baseado na NSI, busca compreender quais fatores afetaram o desenho e o uso de sistemas de mensuração de desempenho não financeiros em quatro bancos japoneses. Os resultados indicam que várias forças institucionais influenciaram os bancos a implementarem sistemas de mensuração de desempenho específicos. Restrições econômicas apareceram como o fator mais forte, seguido pelo controle regulatório efetuado pelo banco central, a legislação de padrões contábeis e financeiros, foco na estratégia de gestão, o tamanho do banco, competição e a tendência organizacional de copiar as melhores práticas de outras organizações.

Kshetri (2007), por sua vez, evidencia-se por investigar a prática da terceirização sob a concepção da Teoria Institucional, ao analisar os direcionadores da terceirização de TI e os mecanismos pelos quais regras regulatórias e sociais, hábitos suportados culturalmente e regras e costumes aceitos subconscientemente influenciam a avaliação, seleção e continuação dos projetos de terceirização. Os achados da sua pesquisa mostram que empresas de terceirização podem realocar suas atividades em diferentes economias pelo mundo a fim de maximizarem sua legitimidade. Por exemplo, empresas de terceirização indianas prestadoras

de serviços para clientes da Europa Ocidental podem mudar algumas atividades, principalmente aquelas que requerem uma interação direta com o cliente, para países da Europa Ocidental. Isso significa que a compatibilidade cultural associada a ligações étnicas acarreta um grau alto de isomorfismo e, consequentemente, um alto grau de legitimidade da empresa perante seus clientes. Com relação aos processos de *decoupling*, os achados demonstram que, para competir de forma bem-sucedida, uma empresa de terceirização precisa ser rápida, eficiente e dinâmica. A fim de atender a essa demanda, é provável que a empresa tenha de mudar sua estrutura e tomar algumas ações não isomórficas conforme novas demandas surjam, por parte dos clientes e do ambiente em que a companhia está inserida. O autor constata também que o ceticismo de clientes e empregados é reforçado pelas imagens negativas projetadas sobre a terceirização pelos meios de comunicação e, para minimizar esse efeito e as pressões públicas e sindicais sobre a terceirização, as empresas devem trabalhar com uma comunicação adequada ao seu público e a seus empregados. Ainda conforme o autor, o desenvolvimento de tecnologias apropriadas auxilia empresas de terceirização a ganhar e manter a legitimidade perante os reguladores e o público. Por exemplo, empresas de terceirização podem empregar uma sofisticada tecnologia de criptografia para se comunicar com segurança, reduzindo a apreensão referente à violação de segurança.

Oyadomari et al. (2008) procuram compreender os fatores que influenciam a adoção de artefatos de Contabilidade Gerencial no ambiente empresarial brasileiro, agrupando-os de acordo com o tipo de isomorfismo. A partir das respostas obtidas, os autores constataram os seguintes aspectos: a adoção dos artefatos de forma cerimonial, sendo o mecanismo mimético o mais predominante na adoção destes; a ocorrência da obtenção de conhecimentos sobre novos artefatos, preponderantemente, pela forma de socialização do conhecimento; papel importante das consultorias na adoção dos artefatos; imposição pequena dos acionistas, minimizando a presença do mecanismo coercitivo; escolha dos artefatos como prerrogativa do corpo diretivo e gerencial da empresa.

2.7 Pontos fortes e limitações da Nova Sociologia Institucional

A NSI proporciona uma rica conceituação do ambiente e de como este pode impactar as organizações. Sua limitação, porém, apresenta-se quando apenas se refere às organizações como elementos representados por atores que respondem de uma forma relativamente

unificada aos estímulos ambientais ou às pressões das redes nas quais estão inseridos. Questões intraorganizacionais relacionadas a conflitos internos e distribuições de poder, além da indeterminação e contingência dos eventos e ações que podem ter provocado essas respostas, não são consideradas (Ribeiro e Scapens, 2006). Berdejo (2009), por exemplo, restringe o nível de análise a tais questões intraorganizacionais e, baseado na *OIE*, investiga exatamente os conflitos internos representados pela resistência dos empregados face à implementação de um CSC. Já o nível de análise deste estudo refere-se ao ambiente externo à organização, ou seja, às redes nas quais as organizações estão inseridas, e busca investigar os estímulos ambientais que podem ter direcionado a adoção do CSC na empresa pesquisada.

Essas podem ser consideradas diferentes perspectivas para o mesmo tipo de mudança organizacional, mas são complementares em alguns pontos (Ribeiro & Scapens, 2006). Segundo os autores, um *framework* baseado na *Old Institutional Economy (OIE)* é capaz de esclarecer os processos intraorganizacionais que permeiam processos de mudanças organizacionais, mas, por outro lado, as explicações fornecidas a respeito das razões que levam à introdução de inovações são vagas. Nesse sentido, a NSI, como a vertente teórica que, ao contrário da *OIE*, aborda um nível macro dos campos e setores organizacionais, é significativa para explicar as razões pelas quais certas inovações são adotadas pelas organizações.

Quanto ao contexto brasileiro, pode-se afirmar que alguns autores ainda mantêm uma estreita visão dicotômica da Teoria Neo-Institucional, associando o velho institucionalismo à mudança e o novo institucionalismo como perspectiva que privilegia a estabilidade, persistência, permanência, além da suposição de instituições serem exclusivamente limitadoras da ação organizacional.

2.8 Uso da Teoria Institucional para análise dos CSC

A implementação de um CSC trata de uma mudança organizacional de larga escala acompanhada de uma alteração expressiva de diversos elementos organizacionais, tais como estruturas formais, sistemas de trabalho e relacionamentos sociais (Huy, 2001, citado por Berdejo, 2009). O presente trabalho verifica tal mudança organizacional especificamente de uma grande organização que adotou um CSC de Controladoria e RH.

Segundo Moll, Burns e Major (2006), a Contabilidade é moldada pelo seu contexto institucional e sua forma e seu papel são determinados pelo ambiente organizacional, mas também auxiliam a moldar este ambiente. Segundo os autores, em razão da influência exercida pelas instituições, a Teoria Institucional tornou-se uma escolha popular entre estudos de Contabilidade que objetivam compreender as razões das transformações da Contabilidade e o modo como estas ocorreram.

O ponto de partida da maioria dos estudos baseados na NSI concebe estruturas e procedimentos intraorganizacionais, incluindo a Contabilidade, como amplamente moldadas, não por objetivos de minimização de custos e busca por eficiência, mas sim por pressões externas à organização. Tais estruturas e procedimentos internos refletem as regras, procedimentos, mitos e normas predominantes e comumente percebidos como "certos" dentro da sociedade. Se uma organização introduz e mantém este fenômeno, é possível afirmar que pretende conferir legitimidade a si mesma, bem como assegurar os recursos essenciais para sua sobrevivência (Ribeiro & Scapens, 2006).

Os pontos supracitados, *insights* proporcionados pela NSI, são úteis para esclarecer como a adoção do CSC pela organização pesquisada pode ser compreendida em termos da necessidade de conformar-se/adaptar-se às pressões externas em vez de atender às demandas por aumento da eficiência interna ou redução de custos.

Apesar de os constructos teóricos proporcionados pela Teoria Institucional e suas vertentes não serem amplamente utilizados como base para o desenvolvimento de pesquisas sobre a adoção e implementação de CSC, há alguns trabalhos a serem citados a respeito dessa questão.

Ulbrich (2006), por exemplo, resgata alguns constructos proporcionados pela Teoria Institucional e busca revelar similaridades entre a reengenharia de processos de negócios (RPN) e abordagens de serviços compartilhados, a fim de melhorar os resultados de processos de implementação de CSC por meio de lições aprendidas de projetos anteriores de RPN. De acordo com o autor, a RPN, bem como os serviços compartilhados, são termos coletivos usados para designar atividades que buscam alcançar mudanças organizacionais por meio da orientação de processos e da reengenharia do conhecimento coletivo e regulador, o qual é denominado como instituição organizacional, existente dentro de uma organização. Ações de mudança organizacional que objetivam alterar as instituições das organizações (como projetos de RPN ou implementação de CSC) são parte da estratégia utilizada para atingir tal mudança e estabelecer resultados em termos de novas instituições e novas ações de negócios.

Herbert e Seal (2012), a fim de contestar consultores que defendiam, veementemente, os benefícios proporcionados por CSC, procuram revisar criticamente as afirmações destes consultores e investigar a inovação proporcionada pelos serviços compartilhados por meio da interpretação de um estudo de caso longitudinal sob a perspectiva da Teoria Institucional, mais especificamente dos modelos de mudança organizacional e Contabilidade Gerencial desenvolvidos por Burns e Scapens (2000) e Dillard et al. (2004).

Primeiramente, os autores utilizam o *framework* de Burns e Scapens (2000) para avaliar a natureza e o grau da mudança conceitual associados à implementação do modelo de CSC na organização objeto do estudo. Tal avaliação envolve, por exemplo, compreender, dentro do contexto de mudança provocado pela adoção do CSC, quão fundamentais são as modificações nas regras e rotinas e se elas são reproduzidas (não apenas produzidas), ou se elas se tornaram tão institucionalizadas que de fato podem ser consideradas *taken for granted*, ou seja, tidas como certas. Além disso, esse *framework* possui importante papel, pelo fato de sensibilizar os autores para considerarem a possibilidade de resistência à mudança organizacional.

Diferentemente do trabalho de Burns e Scapens (2000), que oferece *insights* baseados na institucionalização apenas no nível intraorganizacional, o *framework* proposto por Dillard et al. (2004) propõe uma teoria de múltiplas camadas baseada na NSI (baseada principalmente em DiMaggio & Powell, 1983, os autores do conceito de estruturação no ambiente organizacional). Segundo Herbert e Seal (2012), a teoria da estruturação oferece um aspecto dinâmico à interpretação do estudo de caso. Os autores reconhecem que o caso da companhia estudada foi influenciado em vários graus por fatores externos à organização, como forças coercitivas, forças miméticas e normas profissionais. A reestruturação da empresa pesquisada e a escolha por implementar serviços compartilhados em vez de um modelo de terceirização pareceram acontecer para imitar o modelo de serviços compartilhados de sua matriz. Forças competitivas não foram introduzidas pura e simplesmente pela exposição da organização às forças de mercado, mas sim por meio de exercícios de *benchmarking* como comparações nacionais e internacionais. E os autores ainda evidenciam que o modelo de CSC também foi influenciado por requisitos de transparência exigidos pelo órgão regulador da indústria.

Além disso, em consonância com os pressupostos da NSI, os autores acabam por reconhecer a presença de uma tendência em direção ao isomorfismo organizacional, acrescentando, no entanto, que interpretações baseadas na Teoria Institucional não implicam necessariamente a imitação irracional de desenvolvimentos no ambiente institucional por parte dos atores.

Também é possível que atores, em uma estrutura institucionalizada, mostrem exemplos de comportamento racional de acordo com as circunstâncias locais.

No presente estudo, concebe-se como pressuposto a existência de um movimento em direção ao isomorfismo organizacional ao se tratar de processos de adoção e implementação de CSC. Porém, em nenhum momento, exclui-se a possibilidade de que as organizações, em certos momentos, comportem-se de forma totalmente racional considerando-se todas as circunstâncias a que estão expostas dentro do seu ambiente. Uma das restrições deste trabalho consiste no fato de que apenas uma parte das possíveis explicações para os comportamentos e decisões organizacionais são analisadas para fins de discussões.

O trabalho de Berdejo (2009) também traz aspectos da Teoria Institucional para investigar o fenômeno do compartilhamento de serviços, abordando a adoção dos CSC como um processo de mudança organizacional de larga escala responsável pela geração de resistências internas na organização. Nesse sentido, o objetivo maior deste pesquisador é estudar as principais resistências envolvendo um processo de mudança caracterizado pela implementação de um CSC numa rede hoteleira, tomando por base os elementos de resistência apontados por Burns e Scapens (2000). Mais especificamente, trata-se de um estudo descritivo que busca analisar e observar como os gestores operacionais e os gestores corporativos da rede hoteleira assimilam e percebem a mudança promovida pela implementação de um CSC, tendo como foco as resistências encontradas.

É importante destacar que, diferentemente da NSI, os constructos de Burns e Scapens (2000) são desenvolvidos a fim de fornecer um enfoque intraorganizacional aos processos de mudança. Inclusive, os constructos, influenciados pela *OIE*, surgiram para sanar algumas críticas postas às primeiras pesquisas da NSI, como o fato de descrever como lineares e inevitáveis os processos de mudança, nos quais os atores se tornavam voluntariamente isomórficos às instituições que os moldavam de forma involuntária, com pouca resistência à mudança.

Berdejo (2009) retoma algumas características da NSI, já apresentadas anteriormente, como o fato da NSI iniciar sua análise questionando porque as organizações parecem similares e quais as pressões externas e processos modeladores das organizações e a forma como as organizações são estruturadas e conduzidas.

No entanto, para o autor, nem todas as organizações sujeitam-se a essas pressões externas (algumas podem ser menos suscetíveis que outras) e, assim, é preciso analisar atentamente

tais companhias, caso se objetivem as explicações das suas práticas contábeis de forma individual, pois, afinal, adicionalmente às pressões externas, também existem imposições e limitações internas. Ainda segundo o autor, a *OIE* possibilita observar mais de perto as instituições presentes dentro das organizações, enfocando essas pressões e limitações internas que modelam as práticas de Contabilidade Gerencial, como a presença de resistência.

Enquanto Berdejo (2009) destaca aspectos intraorganizacionais, como presença de resistência, relacionados à implementação de um CSC e, para isso, conta com o apoio da *OIE*, o presente estudo, considerando que as escolhas organizacionais podem ser influenciadas pela busca por legitimidade organizacional e pelo processo de isomorfismo, propõe a utilidade dos constructos de isomorfia institucional e suas subcategorias, bem como a de legitimidade, na identificação dos fatores institucionais que influenciaram a escolha da adoção de um CSC na organização pesquisada.

3 CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS

Este capítulo apresenta histórico, conceituação e caracterização dos CSC, além dos impactos positivos, impactos negativos, desafios e problemas envolvidos com a adoção da prática de compartilhamento de serviços.

3.1 Histórico dos Centros de Serviços Compartilhados

O fenômeno mundial denominado Compartilhamento de Serviços iniciou-se na década de 1980, quando era possível identificar uma tendência à concentração dos serviços de *back office* das organizações associados às áreas de Finanças, de RH e de TI em apenas uma localidade (Deloitte, 2008). A *General Eletric*, em 1985, iniciou a popularização do compartilhamento de serviços por meio da criação de um grupo conhecido por "*Client Business Service*".

Quinn, Cooke e Kris (2000) ressaltam que, segundo sugestão do consultor Bob Gumm, o termo *Shared Services* foi cunhado no ano de 1990, quando foi conduzido um estudo sobre as melhores práticas das organizações para a consultoria A. T. Kearney, incluindo-se empresas como Ford, Johnson & Johnson, IBM, AT&T, Nynex, Digital, Dupont, Hewlett-Packard, Alcoa e Shell. Uma prática comum observada entre essas empresas foi a operação dos serviços financeiros de forma compartilhada.

Magalhães (2009) aponta que, no cenário internacional, a partir dos anos 1990, muitas organizações obtiveram sucesso na implementação de CSC, principalmente na área financeira. Já no Brasil, o compartilhamento de serviços é um fenômeno mais recente; organizações como Petrobrás, Bradesco, Telefônica, Ambev, Roche, Votorantim e Pão de Açúcar começaram a adotar este modelo de gestão, principalmente a partir do ano 2000.

Os serviços compartilhados popularizaram-se em razão da notável necessidade, por parte das organizações, de criar valor aos negócios e, para esta ação, uma das estratégias é a minimização ou eliminação de processos os quais não sejam centrais para as operações da empresa e a concentração em processos estratégicos ou principais (Schulman et al., 1999), sendo exatamente a base que compõe os serviços compartilhados. A centralização da área financeira, por exemplo, e as atividades de suporte relacionadas a ela em uma única unidade,

geralmente na sede administrativa, representam também um meio de redução de custos e, consequentemente, aumento de competitividade (Silva, Santos & Santos, 2006).

Segundo Silva, Santos e Santos (2006, p. 21), os serviços compartilhados surgiram exatamente em razão da necessidade de valorização dos negócios das organizações e sua utilização vêm aumentando a cada ano em função do crescimento lucrativo proporcionado aos negócios e do desenvolvimento de melhores sistemas operacionais, possibilitando a construção de um ambiente com alto desempenho operacional e a geração de vantagem competitiva em relação às outras organizações.

3.2 Conceituação e caracterização

Apesar das definições presentes na literatura gerencial diferirem-se ligeiramente, há um entendimento comum de que serviços compartilhados focam na otimização de recursos e processos corporativos em uma nova entidade organizacional.

Schulman et al. (1999) conceituam serviços compartilhados como a junção de processos de suporte e atividades não estratégicas numa organização separada a qual, por sua vez, considera tais processos e atividades como o centro de seus próprios negócios. Os autores julgam ainda o compartilhamento de serviços como um processo bastante natural, em que se distribuem elementos comuns pertencentes a cada unidade de negócio, no caso os serviços de suporte, por definição, não fundamentais para a estratégia das unidades de negócio, a fim de atingir uma lucratividade maior para a organização.

Schulman et al. (1999) ainda oferecem uma definição para serviços compartilhados evidenciando o papel do cliente nesse tipo de estrutura. Segundo os autores, serviços compartilhados constituem a concentração de recursos da organização na realização de atividades que antes se encontravam espalhadas ao longo de sua estrutura, de forma a servir clientes internos. Ainda conforme os autores, essas atividades são feitas por custos reduzidos, além de aumentar a qualidade dos serviços prestados e intensificar o valor da corporação.

Ulbrich (2006) menciona que serviços compartilhados são caracterizados por uma abordagem de mudança prática focada em uma estrutura organizacional específica, sendo uma alternativa amplamente aceita, organizadora de processos de suporte com o compromisso de alcançar eficiências de centralização com o empreendedorismo de uma pequena organização. Segundo

o autor, as tarefas reunidas em um CSC não são consideradas críticas de um ponto de vista competitivo; são, na verdade, tarefas relacionadas apenas a processos de suporte e atividades não estratégicas para a organização.

Com relação à natureza dos chamados serviços de suporte, Schulman et al. (1999) esclarecem que estes são táticos, por serem necessários, e o seu bom funcionamento é capaz de apoiar a estratégia da empresa, não sendo, no entanto, por si só, considerados estratégicos. A junção dos processos e atividades não estratégicas envolvidos com os serviços de suporte em uma organização comum, sob seu próprio gerenciamento, beneficia a corporação como um todo, pois libera cada uma das unidades de negócio para lidar com suas próprias metas e focar a solução dos problemas de negócios por meio da melhoria dos processos e atividades principais das unidades. Os autores ressaltam ainda que, embora táticas, as atividades de suporte devem ser bem executadas por apoiarem a estratégia da empresa, podendo auxiliá-la no alcance de suas metas estratégicas e na maximização do seu valor para os acionistas.

Estudo da *Deloitte* (2008) demonstra que os principais processos atendidos por meio de um CSC são: Contas a Pagar, em 83% das empresas que adotaram ao menos um CSC; Escrituração Fiscal e Contabilidade, em 78% das empresas; Tesouraria, TI, Folha de Pagamento e Contas a Receber, em 72% das empresas. Em seguida, destacam-se os processos associados às áreas de Gestão Financeira, Relatórios Gerenciais, Gestão de Capital Humano, Suprimentos, Suporte Administrativo, *Help Desk*, entre outros.

De acordo com Lindvall e Iveroth (2011), para funções de apoio como Finanças e Contabilidade, RH e TI, a solução dos CSC é apresentada como uma resposta para a crítica existente a respeito da falta de capacidade de agregar valor por parte de tais funções, bem como o seu ônus perturbador e custoso acarretado às unidades operacionais. Os CSC surgem para criar oportunidades e possibilitar a reorganização dessas funções para que deixem de ser consideradas como “transeuntes” passivos, reativos e dispendiosos e passem a ser reconhecidas como “atores” proativos e embutidos na organização.

Além disso, a concentração dos processos e atividades não estratégicos em uma nova localização sob seu próprio gerenciamento permite que os gestores das outras unidades de negócios estejam liberados para lidar com suas metas e a solução de problemas de negócios por meio da melhoria dos processos principais das unidades, proporcionando um aumento da cadeia de valor e, consequentemente, o seu crescimento (Schulman et al., 1999).

Janssen e Joha (2006) destacam que um CSC é uma unidade semiautônoma usada para agrupar atividades e fornecer serviços específicos pré-definidos às unidades operacionais, fundamentada em condições acordadas, as quais se tratam de arranjos contratuais, formais ou informais, denominados Acordos de Nível de Serviços, em inglês, *Service Level Agreements (SLA)*.

A fim de se obter controle sobre todos os processos de atividades que compõem os CSC, bem como alcançar economias de escala, são necessários alguns ajustes como a simplificação dessas atividades e processos. Conforme Schulman et al. (1999), apesar da reengenharia de processos não ser um quesito para organizações que desejam se engajar no modelo de serviços compartilhados, o redesenho dos processos chega a ser necessário para a completa implementação de um CSC.

3.3 Compartilhamento de serviços, centralização e terceirização

Sobre a relação entre o compartilhamento de serviços e outros tipos de arranjos, pode-se constatar que o modelo de serviços compartilhados diferencia-se dos modelos de centralização e terceirização em alguns pontos e, simultaneamente, tenta capturar os benefícios de ambos.

Modelos centralizados, por exemplo, englobam uma mentalidade corporativa, na qual o foco está direcionado à matriz da organização (Schulman et al., 1999), além de permitirem um alto controle, no nível corporativo e em economias de escala, em detrimento ao atendimento ao cliente e à capacidade de resposta. Um CSC, por sua vez, está direcionado às unidades de negócios a quem fornecem seus serviços, conseguindo, por esse motivo, aproximar-se dos clientes e atender suas necessidades, além de atingir aumento dos níveis de serviços prestados, mas sem desistir do controle da organização. Inclusive, as unidades de negócios são as parceiras dos CSC e possuem o direito de exigir o nível de serviço apropriado. Desse modo, é possível afirmar que cada unidade de negócio “terceiriza” os serviços, não para um fornecedor externo, mas para uma organização também controlada pela empresa. Esse procedimento pode ser denominado *insourcing* (Schulman et al., 1999).

A premissa básica para a implementação de um CSC é que, por meio da desconstrução e posterior centralização das atividades, os serviços podem ser fornecidos por um departamento local para outros de forma relativamente menos laboriosa (Janssen & Joha, 2006). Esse

movimento de centralização também possibilita a concentração de ativos intelectuais e de capital em uma única unidade organizacional, proporcionando-se a vantagem de contar com um grande número de especialistas preparados para lidar com questões complexas. Assim, um CSC dispõe de especialistas que oferecem seus serviços, em campos específicos, a outras unidades de negócios por custos menores. A concentração de serviços em uma localidade também beneficia o processo de padronização, o qual motiva as unidades de negócios a se tornarem mais comparáveis, pois as atividades, anteriormente executadas em várias localidades, passam então a ser consolidadas (Cecil, 2000; Triplett & Scheumann, 2000, citados por Ulbrich, 2006). Dessa maneira, as atividades são entregues de forma mais rápida e precisa, direcionadas ao cliente.

Por sua vez, os arranjos de terceirização são representados pela relação entre um cliente e um fornecedor externo ou mais, enquanto arranjos de serviços compartilhados são evidenciados pelo relacionamento entre vários clientes e apenas um fornecedor, ambos pertencentes à mesma organização e capazes de utilizar apenas recursos internos.

No caso da terceirização, geralmente um terceiro, independente e sem qualquer conexão com a organização contratante, assume os serviços de suporte. Além disso, o modelo de terceirização diferencia-se pela sua orientação externa, envolvendo relações contratuais formais, nas quais responsabilidades claramente definidas são legalmente transferidas ao fornecedor terceirizado.

A alternativa de serviços compartilhados, por sua vez, baseia-se na ideia de aproveitar o conhecimento e a cultura já existentes em uma organização, em vez de buscá-los no mercado e concentrá-los em uma localidade que presta serviços para outras unidades de negócios da organização.

O aproveitamento e concentração do conhecimento em um local específico podem aumentar a qualidade dos serviços prestados aos clientes. Além disso, ao perceberem que seu conhecimento é valorizado, os empregados podem passar a contribuir com o estabelecimento de uma nova atitude totalmente voltada à prestação de serviços e ao cliente, sendo uma ação essencial para a criação de um novo nível de relações entre o fornecedor e o cliente interno ou para novas parcerias de negócios.

Com relação aos esforços considerados em cada um dos empreendimentos, Janssen e Joha (2006) ressaltam que o CSC, como um arranjo interno, necessita de atenção em um nível mais detalhado do que necessitam os arranjos de terceirização. Quanto aos arranjos de serviços

compartilhados no ambiente público, por exemplo, os autores mencionam que os gestores públicos não devem subestimar a atenção e envolvimento gerencial durante a decisão de se introduzir um CSC.

Os chamados Centros de Serviços Compartilhados terceirizados devem ser ressaltados, pois Centros de Serviços Compartilhados podem ser de propriedade da própria organização e operados pela mesma, ou podem ser terceirizados por fornecedores independentes (McIvor et al., 2011). Os primeiros são denominados serviços compartilhados internos e os últimos são designados serviços compartilhados terceirizados.

3.4 Áreas de aplicação de serviços compartilhados

Quanto às áreas e funções nas quais serviços compartilhados costumam ser aplicados, especialmente nas pesquisas realizadas no exterior, é possível notar foco significativo em relação às funções de RH. Há aproximadamente dez anos, Cooke (2006) já destacava o crescente número de grandes organizações e multinacionais voltadas a modelos de serviços compartilhados aplicados às funções de RH. Segundo o autor, tradicionalmente, a estrutura típica de RH em grandes corporações multinacionais é composta por uma pequena equipe, em nível corporativo, responsável apenas por questões estratégicas. Por sua vez, as funções operacionais dessa área são executadas em nível nacional, apoiadas por um pequeno departamento local.

Diferentemente, modelos de serviços compartilhados de RH procuram organizar tais funções de forma mais centralizada e remota, a partir de subsidiárias da organização. Por meio da centralização da entrega de tarefas administrativas atreladas às atribuições de RH, profissionais de nível sênior conseguem concentrar-se em atividades estratégicas para a organização. Além disso, a adoção de um modelo de serviços compartilhados pode transformar o papel de RH, possibilitando que tal função torne-se mais estratégica em nível corporativo e mais rentável em nível operacional.

Cooke (2006) destaca-se ainda por sugerir uma diferenciação dos serviços compartilhados de RH em dois grandes tipos, considerando a orientação do usuário: o primeiro consiste no conjunto de serviços compartilhados estabelecidos por grandes organizações com o objetivo de fornecer serviços de RH tanto internamente (para a própria organização) quanto para organizações “clientes” externas, como um arranjo de terceirização; o segundo refere-se aos

serviços compartilhados de RH também estabelecidos por grandes organizações, mas, nesse caso, com a pretensão de reestruturar sua prestação de serviços por meio da chamada "recentralização" e criação de um sistema de mercado interno, a fim de atender apenas as demandas internas da organização.

Ainda sobre essa questão, Maatman et al. (2010), diferentemente da maioria, realizaram uma revisão literária, referindo-se também a constructos proporcionados pela Visão Baseada em Recursos, pela Abordagem das Capacidades Dinâmicas e pelos modelos de contingências com o objetivo de avançar na discussão sobre CSC de RH e seu valor para as organizações. Segundo os autores, é fundamental entender os mecanismos de criação do valor prometido, quais os motivos para essa ação, a época escolhida e se o modo de implementação de CSC de fato cria valor, pois esses *insights* podem ser aplicados para gerenciar efetivamente um CSC.

Janssen e Joha (2006) destacam-se entre os primeiros pesquisadores dos serviços compartilhados no âmbito da administração pública, cuja prática tradicional é desenvolvida pelas agências do governo, mantendo-se seus próprios sistemas e serviços. Segundo os autores, os CSC adequam-se à realidade da administração pública, pois, por meio do agrupamento das tarefas relacionadas ao desenvolvimento, manutenção e uso de tais sistemas e serviços, é provável que muitos benefícios sejam atingidos, como custos que podem ser compartilhados entre as agências, inovações antes inalcançáveis podem tornar-se possíveis, e os níveis de serviços passam a ser aperfeiçoados a partir da utilização do dinheiro poupado.

Há ainda pesquisas sobre a aplicação do modelo de compartilhamento de serviços na área de RH do setor público. McIvor et al. (2011), por exemplo, investigam as experiências de uma organização do setor público do Reino Unido que estabeleceu um arranjo de serviços compartilhados terceirizados de RH, abrangendo a transformação das funções de RH presentes em onze departamentos governamentais por meio da substituição de um sistema de TI desatualizado, da modernização de processos de RH e folha de pagamento e do fornecimento de serviços administrativos de forma centralizada a partir de um Centro de Serviços Compartilhados terceirizados. A modificação ocorrida no setor envolveu quase 30.000 usuários dos serviços, desde gestores seniores até níveis oficiais clericais. Em consonância com muitas pesquisas, a intenção de toda essa transformação era criar o CSC a fim de concentrar e controlar transações e *queries*, possibilitando à área de RH que se mantivesse concentrada em atividades mais estratégicas.

Outra possibilidade de aplicação do modelo de compartilhamento de serviços é sobre as funções de Finanças e Contabilidade, em inglês, denominadas *Finance and Accounting*

(F&A). Lindvall e Iveroth (2011) examinam a aplicação desse modelo de gestão, evidenciando o papel importante da área de TI em processos de transformação de práticas de controle gerencial. Os autores investigam como um sistema de TI integrado auxiliou o redesenho das funções de Finanças e Contabilidade da companhia de telecomunicações Ericsson e a sua transição, partindo de uma estrutura independente de numerosas unidades financeiras nacionais para uma rede global interdependente de CSC. Utilizando-se de entrevistas e pesquisa documental, os pesquisadores acompanham a transformação da Ericsson e constatam que, a partir da implementação da rede integrada de CSC, a empresa era capaz não apenas de cortar custos, mas também de desenhar soluções organizacionais a fim de melhorar sua flexibilidade para futuras mudanças. Os resultados gerados pela nova rede global do CSC aumentaram a eficiência das atividades de F&A da Ericsson. Ampliar a produção dos serviços e integrar companhias adquiridas nessa nova estrutura foram ações possíveis por meio da definição, implementação e padronização dos processos de F&A; por outro lado, a eficiência gerada aumentou a necessidade de competência nas atividades de F&A bem como a necessidade de transparência em termos de controle gerencial. De forma geral, os autores demonstram a importância da TI para práticas de controle gerencial contemporâneas como uma área que possibilita ações atuais, direcionando as melhorias dessas práticas.

3.5 Impactos positivos e negativos

Hoje em dia, conforme Norling, 2001, e Triplett e Scheumann, 2000, citados por Ulbrich, 2006, considerando a forte competição e demandas por alto desempenho financeiro, a redução de custos sempre é importante para os processos de gestão, constituindo-se, de forma geral, como o principal benefício e a força direcionadora para as companhias implementarem serviços compartilhados. A principal meta é fornecer soluções ótimas pelo menor custo possível (Funk, 2000; Joachim, 2001, citados por Ulbrich, 2006).

Teoricamente, com relação à adoção de serviços compartilhados em RH, destacam-se alguns benefícios potenciais como: fornecimento de uma abordagem de solução total integrada para problemas por meio da “recentralização” da função de RH; contribuição mais seletiva e estratégica por parte dessa área, por não estar focada no trabalho administrativo; melhoria de aprendizagem entre os grupos e do compartilhamento de boas práticas por meio de uma base

de informação comum; significativas informações gerenciais fornecidas de forma consistente através da organização como um todo; mobilização de recursos mais eficiente por meio de economias de escala no âmbito pessoal e nas instalações; maior eficiência e oferta de serviços de RH por meio da racionalização e simplificação dos serviços; aprimoramento do desenvolvimento de carreiras do pessoal de RH; elevados níveis de satisfação do cliente por conta do aperfeiçoamento da combinação entre as expectativas dos usuários e os serviços fornecidos; especificação mais detalhada dos serviços, por meio dos *SLA*, e monitoramento de desempenho como um resultado à implantação do chamado sistema de mercado interno; facilitação de investimento corporativo em infraestrutura de comunicação e computação; e maior transparência dos custos dos serviços, bem como mais facilidade em monitorar orçamentos (Cooke, 2006).

Cooke (2006) destaca-se por ser um dos pioneiros quanto à busca de esclarecimentos relativos aos impactos negativos consequentes da implementação de modelos de serviços compartilhados, no entanto, é importante observar que as suas constatações aplicam-se apenas às funções de RH das organizações. Uma grande companhia multinacional do Reino Unido é analisada pelo autor, por executar uma grande reorganização, estabelecendo um CSC de RH. Com tal procedimento, a companhia buscava desenvolver análises sofisticadas das informações de RH, a fim de obter uma *accountability* mais clara, ser mais sensível aos custos incorridos e mais relevante ao negócio, abundante em informações, integrada, automatizada e simplificada. Porém, os resultados do estudo evidenciam que a implementação da iniciativa provocou, na prática, um grande número de empecilhos operacionais típicos de casos em que há gerenciamento de mudança. Tais problemas reduziram a quantidade e qualidade dos serviços tanto para empregados quanto para os gestores, elevando os níveis de insatisfação.

Outros resultados negativos mais específicos também são mencionados pelo autor: perda de proximidade por parte dos empregados com a equipe de RH para discutir problemas e até questões pessoais e confidenciais, pois o contato passou a ser feito por telefone ou e-mail com pessoas desconhecidas; na falta de equipe local de RH, procedimentos disciplinares eram executados pelos próprios gerentes de linha sem o suporte do departamento de RH; inexistência de esclarecimentos acerca da propriedade dos problemas que poderiam ocorrer com os serviços de RH (não havia mais estrutura clara que demonstrasse a quem os empregados deveriam recorrer para resolver problemas dessa área); desconhecimento dos responsáveis pelos problemas com o sistema de autoajuda; declínio da qualidade dos serviços de RH; a ausência de um suporte de RH, causando intensificação do trabalho para os gerentes

de linha (sendo que, na teoria, o CSC de RH deveria reduzir as tarefas administrativas realizadas pelos gerentes de linha); e, por fim, criação da chamada *"shadow staff"* (onde todo o trabalho de RH é executado por assistentes administrativos em vez de ser feito pelo pessoal do CSC de RH, adicionando custos, dispersando o controle e enfraquecendo a *expertise*).

Por outro lado, vale ressaltar que, segundo a perspectiva de Cooke (2006), os resultados negativos identificados não necessariamente significam que o modelo por si só foi mal concebido ou é disfuncional. Na verdade, a transição de um modelo tradicional de RH para um modelo de serviços compartilhados envolve uma grande mudança organizacional e a necessidade de um gerenciamento cauteloso. Além disso, muitas questões estratégicas e operacionais devem ser analisadas cuidadosamente antes da alteração.

Avaliando o contexto da administração pública, também há impactos negativos e nem todos os benefícios pretendidos são atingidos. Janssen e Joha (2006), por exemplo, investigam os motivos considerados para a introdução de um CSC no Ministério da Justiça holandês e examinam se tais motivos de fato foram consistentes com os benefícios atingidos após a implementação do modelo. Dos 26 motivos identificados pelos autores, os oito não atingidos são os seguintes: ganho de acesso à alta qualidade de habilidades e serviços de TI, aumento da produtividade, redução da complexidade e incerteza, sinergia e concentração da inovação, acesso à *expertise* e tecnologia, melhoria dos níveis de serviços, padronização dos vendedores de plataformas e aplicativos, diminuição do controle e manutenção dos custos. Numericamente, a quantidade de benefícios não atingidos não é tão significativa; no entanto, considerando que o CSC, neste caso, foi introduzido baseado principalmente em expectativas de redução de custos e melhoria dos serviços, e os mesmos não foram realizados, pode-se dizer que esse número é relevante. Ainda assim, os autores ressaltam que, para a maior parte dos entrevistados, o CSC não falhou, pois os motivos atingidos pareceram compensar os não alcançados.

Alguns estudos também abrangem a área de Controladoria e Finanças das organizações. Faria e Gonçalves (2010) buscam avaliar se a implantação de serviços compartilhados de Controladoria contribui de forma satisfatória para o processo de gestão de uma multinacional pertencente ao setor de vitaminas, gerando informações contábil-gerenciais adequadas para que gestores e *controllers* em 13 países da América Latina tomem suas decisões. Os resultados da pesquisa demonstram que os gestores e *controllers* gostariam de estar recebendo informações adicionais, mas ainda assim, demonstram uma posição fortemente favorável em relação à área de serviços compartilhados, pois a existência desta gera benefícios como

minimização de custos, troca de experiências, ganho de eficiência por meio dos processos padronizados, valorização do tempo disponível para análise e tomada de decisão, fornecimento de informação padrão integrada às filiais da empresa e aquisição de uma visão global de negócios da região da América Latina.

Feuser, Souza e Beuren (2015) analisam as implicações da implantação de um CSC nas funções da Contabilidade Gerencial em uma empresa da região sul do Brasil e encontram que a mudança teve implicações diretas e indiretas nas funções da Contabilidade Gerencial. Foi necessário, por exemplo, alterar diversas funções, atividades e divisionalizações, caracterizando uma reestruturação ampla e profunda no setor. Houve também implicações significativas na estrutura organizacional e na natureza das funções da Contabilidade Gerencial, as quais resultaram na institucionalização de novas regras e rotinas em toda a corporação.

Araújo (2010) visa a avaliar os diversos métodos de preço de transferência entre as unidades de negócio de uma empresa multinacional alemã que possui um CSC, identificando os mais apropriados para avaliação e mensuração de desempenho. Os resultados da pesquisa confirmam a expectativa de redução de custos proporcionados pela centralização dos serviços por intermédio do CSC e demonstram que o método mais adequado para valorização das transações intercompanhias é o método com base no valor de mercado.

Affonso (2010), por sua vez, busca identificar os impactos decorrentes da implementação de um CSC na estratégia, estrutura e na gestão de duas empresas do setor privado. O resultado principal do estudo expõe que o CSC permite o aumento da vantagem competitiva na cadeia de valor das empresas, colaborando efetivamente para que os objetivos estratégicos da organização sejam atingidos, especialmente ao propiciar redução de custos e aumento de produtividade e permitir que as áreas tenham condições de focar nas suas atividades-fim.

Tabela 1

Impactos positivos x impactos negativos

• Redução de custos; • Fornecimento de abordagem total integrada para problemas • Contribuição mais seletiva e estratégica por tarte da equipe de RH; • Melhoria de aprendizagem entre os grupos e do compartilhamento de boas práticas por meio de uma base informação comum; • Informações gerenciais significativas fornecidas de forma consistente; • Economias de escala no âmbito pessoal e nas instalações; • Maior eficiência e oferta de serviços por meio de sua racionalização e simplificação; • Elevação dos níveis de satisfação dos clientes; • Especificação mais detalhada dos serviços, por meio dos SLA; • Facilitação do investimento em infraestrutura de comunicação e computação; • Maior transparência dos custos dos serviços e facilidade em monitorar orçamentos. • Contribuição satisfatória para o processo de gestão; • Possibilidade de troca de experiências entre as unidades de negócios; • Ganho de eficiência por meio de processos padronizados; • Valorização o tempo disponível para análise e tomada de decisão; • Fornecimento de informação padronizada e integrada às filiais; • Aquisição de visão global de negócios; • Possibilidade de foco nas atividades-fim.	• Surgimento de empecilhos operacionais típicos de casos de gerenciamento de mudança; • Perda de proximidade dos empregados em relação à equipe de RH para discutir problemas; • Na falta de equipe local de RH, procedimentos disciplinares executados pelos próprios gerentes de linha; • Redução da qualidade dos serviços, elevando os níveis de insatisfação dos empregados e gestores; • Ausência de um suporte de RH, causando intensificação do trabalho para os gerentes de linha; • Criação da *shadow staff*, quando todo o trabalho de RH é executado pelos assistentes administrativos em vez de ser feito pelo pessoal do CSC de RH, adicionando custos, dispersando o controle e enfraquecendo a expertise; • Perda de acesso à alta qualidade de serviços de TI; • Redução da produtividade; • Aumento da complexidade e incerteza; • Aumento da necessidade e de controle e manutenção dos custos; • Perda de sinergia e concentração da inovação; • Perda de expertise e tecnologia.

Fonte: Elaborado pela autora.

3.6 *Gap* entre literatura e prática

Cooke (2006) também é um dos primeiros autores a abordar a existência de uma lacuna entre o exposto a respeito dos CSC na literatura e o que de fato ocorre na prática, enfocando as funções de RH. O autor acredita que a adoção de um modelo de serviços compartilhados de RH impacta diferentes grupos de empregados dentro de uma organização e, dessa forma, os mais alvejados seriam os gerentes de linha, os empregados usuários dos serviços fornecidos

pelo CSC, bem como as equipes de RH, internas e externas ao CSC. Contudo, os impactos dessa adoção sobre diferentes grupos de pessoas não têm sido suficientemente explorados, mesmo havendo um corpo crescente de literatura prescritiva a expor o valor desse modelo de entrega de serviços e os métodos para iniciá-lo. O resultado dessa situação é a presença de uma lacuna significativa entre a eficácia propagada pela literatura e a utilidade dos serviços compartilhados de RH e a reflexão sobre até que ponto a adoção de tal modelo realmente é bem-sucedida.

Ainda é citada a ausência de pesquisas rigorosas a respeito da aplicação dos serviços compartilhados de RH e seu impacto sobre os profissionais em termos de natureza de seu trabalho e padrões de carreira. Sendo assim, é importante analisar as implicações de tais mudanças no papel da função de RH, o impacto sobre os processos de trabalho dos empregados e sobre a forma como os empregados sentem as alterações nos serviços.

Os trabalhos de Cooke (2006) e de Janssen e Joha (2006) são do mesmo período, quando esses autores julgavam limitado o arcabouço teórico da pesquisa disponível sobre CSC em geral e esperavam que as análises proporcionadas por seus estudos apoiassem o procedimento de tomada de decisão relacionada à introdução de CSC. Segundo Janssen e Joha (2006), no contexto prático e profissional, a introdução de um CSC pode ser considerada uma decisão importante, com impacto de longo prazo para todos os participantes do processo e ainda compete com a adoção de outros tipos de arranjos, como a terceirização. Além disso, o desenho de modelos de CSC parece ser um balanço entre diferentes interesses e percepções por parte dos *stakeholders* envolvidos. Nesse sentido, faz-se necessária uma melhor compreensão, no âmbito acadêmico, dos motivos envolvidos com a decisão de adoção do modelo de serviços compartilhados, bem como é preciso desenhar o CSC de forma a compreender as diversas razões que impulsionam os interesses dos diferentes *stakeholders* e devem ser transformadas em benefícios concretos cuidadosamente escolhidos e equilibrados.

A partir da revisão do arcabouço teórico existente sobre o assunto, é possível perceber que muitas pesquisas, principalmente as derivadas de consultorias e profissionais de mercado, concentram-se na abordagem, exclusivamente, de vantagens e promessas relacionadas aos CSC e, desse modo, muitos aspectos relevantes deixam de ser considerados, como os mecanismos por meio dos quais se estabelece valor para cada uma das unidades de negócio de uma organização que implementa o compartilhamento de serviços.

De fato, discorre-se muito sobre a criação de valor como um dos principais benefícios decorrentes do modelo de compartilhamento de serviços. Apesar disso, apenas o estudo de

Maatman et al. (2010) destaca-se por abordar conceitualmente, e de forma profunda, esse benefício, mesmo que restrito apenas à área de RH. Os autores ressaltam que a literatura existente é bastante útil em descrever e tipificar alguns aspectos de CSC de RH, mas é falha quanto ao entendimento dos porquês, das situações e das condições necessárias para reorganizar uma função de RH de acordo com o modelo de serviços compartilhados, criando valor ao negócio. Eles também destacam a falta de trabalhos empíricos sobre serviços compartilhados em geral e, mais especificamente, enfatizam a necessidade de mais pesquisas sobre CSC e sua criação de valor prometida.

Sendo assim, propõem um modelo de conceituação do valor criado por um CSC, sendo contingente aos tipos de capacidades empregados, aos tipos de serviços de RH oferecidos e ao modelo organizacional escolhido. Assim, podem-se considerar relevantes as motivações dos autores para a realização da pesquisa, no entanto, seus resultados são pouco profundos e esclarecedores, pois se restringem às variações de configuração do modelo e aos tipos de serviços entregues. Dessa maneira e diante das exigências colocadas sobre o prestador que entrega os serviços compartilhados de RH, torna-se mais difícil explicar e predizer o quanto e de que forma o valor pode ser criado.

McIvor et al. (2011), autores que levantam questões sobre os chamados serviços compartilhados terceirizados, ressaltam que, infelizmente, o ritmo do desenvolvimento dos serviços compartilhados, na prática, não tem sido acompanhado pelo desenvolvimento da investigação acadêmica. Segundo os autores, apesar dos direcionadores e motivos atrelados à decisão de se implementar um CSC estarem bem estabelecidos na literatura, há poucos estudos com *insights* detalhados sobre questões de planejamento e implementação de tais mudanças.

Conforme Borman e Janssen (2013), apesar de os serviços compartilhados terem sido abraçados pelo setor privado e cada vez mais pelo setor público, sua implementação tem sido difícil e complexa, provavelmente em consequência da falta de conhecimento sobre os fatores críticos de sucesso para a realização desse tipo de projeto.

Também é possível notar desenvolvimento desigual entre a produção acadêmica e as ocorrências práticas quanto aos desafios relativos não somente à fase de implementação dos CSC, mas também a uma etapa mais avançada de gerenciamento, quando os centros já estão completamente estabelecidos. Knol et al. (2014), por exemplo, reconhecem a pesquisa sobre CSC como um campo ainda incipiente e falho no fornecimento de *insights* sistemáticos sobre tais desafios. Segundo os autores, a maior parte da literatura objetiva um conjunto limitado de

desafios, equivocando-se quanto ao fornecimento de uma visão global, e essa falha, na prática, impede que os gestores saibam quais desafios irão encontrar durante o desenvolvimento do CSC, ficando despreparados para lidar com essas questões, além de se permitir uma lacuna no desenvolvimento da teoria.

Kastberg (2014) menciona outro aspecto mais específico, mas igualmente relevante, notado a partir de uma revisão da literatura, em relação ao fato de que, enquanto há uma literatura bastante extensa sobre os tipos de controles possíveis como forma de solução de problemas, há poucos estudos que concentrem-se em compreender, inicialmente, os problemas geradores dessa necessidade por controle. Assim, o autor visa a explorar tais problemas que dão origem à necessidade de se adotarem controles no contexto das chamadas relações organizacionais horizontais (ROH), caracterizadas tanto por serviços compartilhados, como por alianças estratégicas e arranjos de terceirização. Segundo o autor, na última década, houve um aumento da utilização de ROH e estudos têm acentuado a sua natureza frágil e instável, sendo de grande importância atentar para a formação desses arranjos e os motivos de suas mudanças.

3.7 Desafios e problemas

Ao revisar a literatura profissional e acadêmica, observa-se uma significativa preocupação voltada aos aspectos de sucesso e fracasso dos CSC, afinal, de uma mudança organizacional em larga escala, espera-se que seja, ao menos, bem-sucedida. Por isso, identificam-se algumas pesquisas as quais buscam esclarecer os possíveis desafios e problemas que possam, em algum momento, afetar um projeto de implementação de serviços compartilhados, prejudicando o sucesso do arranjo.

É importante destacar, primeiramente, que o presente estudo está em consonância com os trabalhos que pretendem identificar quaisquer aspectos prejudiciais, de alguma maneira, a um projeto de implementação de CSC. Afinal, além de identificar quais os fatores institucionais presentes na ocasião de adoção do CSC, pretende-se compreender como cada um desses aspectos, de alguma forma, afetou sua implementação, inibindo ou favorecendo o seu sucesso, buscando identificar se a influência de determinado fator é positiva ou negativa.

Segundo McIvor et al. (2011), algumas complexas questões relativas aos arranjos de serviços compartilhados a serem destacadas são a especificação do modelo de entrega de serviços

compartilhados utilizado, o gerenciamento de expectativas dos *stakeholders*, o redesenho dos processos de negócios, a implementação de processos padronizados e o direcionamento e sustentação da mudança.

McIvor et al (2011) destacam-se porque, além de investigarem as complexas questões e os desafios envolvidos no compartilhamento de serviços, ainda propõem estratégias potenciais para lidar com tais desafios, especificamente no contexto dos chamados arranjos de serviços compartilhados terceirizados. A partir da análise das experiências de uma organização do setor público do Reino Unido que estabeleceu um modelo de serviços compartilhados terceirizados de RH, os autores alcançam resultados de destaque, pois abrangem vários aspectos de todo o processo de adoção e implementação dos CSC. Ao decidir sobre a adoção do modelo de serviços compartilhados terceirizados, algumas questões complicadas e desafios podem surgir, tais como: ineficiência e informações internas insuficientes, falta de capacitação interna para a especificação de exigências e requisitos, e inexistência de um sistema de mensuração de desempenho. Por sua vez, no procedimento de padronização e consolidação do novo modelo, quando o redesenho correto dos processos for executado pela primeira vez, a resistência por parte do pessoal de RH a abandonar práticas e adotar abordagens de padronização e a presença de políticas inconsistentes no nível corporativo podem representar dificuldades e desafios que devem ser eliminados ou ao menos mitigados. Já na fase de implementação e gestão dos serviços compartilhados terceirizados, alguns dos desafios recorrentes são: a existência de medidas de desempenho insatisfatórias, criando-se dificuldades no estabelecimento de *benchmark* útil para a busca de melhor desempenho; a falta de habilidades internas para o desenvolvimento de *SLA*, bem como a presença de políticas inconsistentes que possam prejudicar a relação com o fornecedor dos serviços. E, por fim, em uma fase já mais avançada na qual os esforços estão mais concentrados em aperfeiçoar o papel da função retida, ressaltam-se alguns desafios, como a resistência diante de novas práticas de trabalho e a relutância por parte dos gerentes de linha de frente a novas responsabilidades e métodos de entrega de serviços de RH.

A abrangência e destaque deste trabalho consistem no fato de que estratégias potenciais para lidar com tais desafios também são apresentadas, como: estabelecimento de um nível desejável de desempenho por meio da coleta de informações e realização de *benchmarking*; utilização de consultores externos; engajamento de *stakeholders* em decisões de projetos decisivos, a fim de buscar suporte para a nova opção de entrega de serviços; desenho do contrato de forma a permitir claramente a ocorrência de mudanças de processos, minimizando

redundâncias a fim de limitar o possível surgimento de resistência; envolvimento do pessoal de RH nos processos de redesenho e padronização para permitir sua participação; estipulação de fortes arranjos de governança os quais possam direcionar a agenda de padronização e aperfeiçoamento; estabelecimento de uma comunicação contínua com os *stakeholders*; procura por *expertise* externa para desenvolver *SLA* e contratos; e atenção significativa ao engajamento das pessoas mais afetadas pelo novo arranjo.

Diante da falha da literatura disponível em fornecer uma visão global sistemática de desafios envolvidos com a implementação e gerenciamento de CSC, Knol et al. (2014) concebem uma taxonomia de quinze desafios a partir do desenvolvimento de uma revisão literária e estudos de caso proporcionando *insights* mais significativos a fim de que os gestores e tomadores de decisão se mantivessem preparados para as dificuldades encontradas durante o desenvolvimento do CSC. Os autores ressaltam que os desafios existentes sejam considerados simultaneamente na implementação de um CSC, pois esta pode ser um problema complexo.

Os estudos de caso realizados pelos autores mostram que cada CSC teve de lidar com um conjunto diferente de desafios inter-relacionados, confirmando-se a necessidade de criar uma visão mais geral desses desafios. Ainda conforme os autores, os CSC são menos uniformes do que se imaginava e o grau de relevância dos desafios varia de acordo com a situação e as circunstâncias do ambiente onde o modelo está inserido. Nesse sentido, é de grande importância que o estabelecimento de um CSC não seja tratado como um processo padronizado e que os gestores e tomadores de decisão considerem o contexto de cada caso. O presente estudo propõe a consideração do contexto em que o CSC investigado está inserido a fim de compreender quais fatores institucionais permearam a adoção do modelo.

Entre os desafios que compõem a taxonomia, destacam-se: conflitos de poder e pela aquisição e manutenção dos recursos; padronização tanto de processos como de pessoas; criação de um *business case*, considerando a falta de disponibilidade de dados financeiros; manutenção da qualidade do nível de serviço; estabelecimento de indicadores de desempenho; surgimento da chamada *shadow staff*, termo já mencionado anteriormente no trabalho de Cooke (2006); e alinhamento e adaptação à estratégia inicial de diminuir custos.

Diante dos problemas e desafios envolvidos com o processo de adoção e implementação de serviços compartilhados, sugerem-se algumas ações importantes para mitigar ou até mesmo evitar tais questões. Ulbrich (2006), por exemplo, a fim de preencher a lacuna existente em pesquisas que abordem processos como a implementação de CSC, realiza uma comparação entre duas abordagens: a reengenharia de processos de negócios (RPN) e serviços

compartilhados, revelando similaridades entre ambas. O autor sugere que algumas lições aprendidas a partir de experiências com projetos de reengenharia de processos podem ser úteis também para lidar com dificuldades intrínsecas a projetos de compartilhamento de serviços, tais como: garantia de que a gerência esteja comprometida com o projeto de mudança sugerido; confirmação de um enfoque não apenas no desempenho, mas também na relevância do projeto; certificação de um escopo, de metas e expectativas realistas para o projeto de mudança; certeza de ancorar o projeto na organização, ou seja, motivar e incluir empregados no processo de mudança; reconhecimento de que a tecnologia não seja superestimada, afinal é apenas uma pequena parte do projeto que possui por função apoiar a organização; constatação da adoção de um conceito de gestão adequado aos pré-requisitos individuais da organização; e, por fim, que não se dê atenção aos defensores mais carismáticos de novas abordagens, mas apenas aos mais fundamentados.

Segundo Janssen e Joha (2006), os CSC não são a solução para tudo, apesar de haver promessas surreais. Assim, para esclarecer essas questões, mais pesquisas são necessárias. Além disso, a transição para um modelo de serviços compartilhados significa uma enorme mudança cultural para a organização, demandando tempo, esforços e uma grande quantidade de energia (Schulman et al., 1999). Frequentemente, os responsáveis por processos de reengenharia, melhoria de sistemas e implantação de serviços compartilhados, ou por qualquer grande mudança, direcionam a maior parte da atenção diretamente para os processos e sistemas e não consideram suficientemente os efeitos dos resultados das ações nas pessoas que, em última instância, devem executar as atividades e tarefas (Schulman et al., 1999). Dessa maneira, compreender o impacto das ações sobre os empregados também consiste em uma das propostas deste trabalho.

Tabela 2

Desafios e problemas

Desafios:

- Especificação do modelo de entrega de serviços compartilhados utilizado;
- Gerenciamento de expectativas dos *stakeholders;*
- Redesenho dos processos de negócios;
- Implementação de processos padronizados;
- Direcionamento e sustentação da mudança;
- Criação de um business case considerando a falta de disponibilidade de dados financeiros;
- Manutenção da qualidade do nível de serviço;
- Alinhamento e adaptação à estratégia inicial de reduzir custos;

Problemas:

- Ineficiência e informações internas insuficientes;
- Falta de capacitação interna para a especificação de exigências e requisitos e desenvolvimento de SLA;
- Inexistência de sistema de mensuração de desempenho ou existência de medidas insatisfatórias;
- Resistência por parte dos empregados a abandonar práticas e adotar abordagens de padronização;
- Presença de politicas inconsistentes com o novo modelo no nível corporativo;
- Relutância por parte dos gerentes de linha de frente a novas responsabilidades e métodos de entrega de serviços;
- Conflitos de poder pela aquisição e manutenção de recursos;

Fonte: Elaborado pela autora.

4 TRAJETÓRIA DA PESQUISA

Este capítulo visa a classificar as escolhas metodológicas do presente estudo em relação aos objetivos, à abordagem do problema e às estratégias, além de expor os instrumentos de coletas de dados, os procedimentos de análise e as limitações da pesquisa.

4.1 Escolhas metodológicas

De acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2006), um estudo pode ser classificado em quatro tipos quanto aos seus objetivos: exploratório, correlacional, descritivo ou explicativo. Ainda conforme os autores (2006), "(...) estudos descritivos procuram especificar as propriedades, as características e os perfis importantes de pessoas, grupos, comunidades ou qualquer outro fenômeno que se submeta à análise" (p. 101). Segundo Andrade (2007), em uma pesquisa descritiva, "(...) os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados sem que o pesquisador interfira sobre eles" (p. 114). O presente estudo destina-se a investigar e descrever quais os fatores institucionais, dentre os elencados na literatura, influenciaram a adoção e a implementação de um CSC na organização pesquisada, a partir da observação e interpretação dos fatos, sem a possibilidade de intervenção sobre os mesmos, podendo ser classificado como descritivo.

Com relação à forma de abordagem do problema, uma pesquisa pode ser classificada como quantitativa ou qualitativa. De acordo com Creswell (2009), uma pesquisa qualitativa é um meio de explorar e compreender os significados atribuídos por indivíduos ou grupos a um problema humano ou social. Ainda segundo o autor, algumas características do processo de pesquisa qualitativa são: a existência de questões e procedimentos emergentes, dados tipicamente coletados no ambiente do participante da pesquisa, análise dos dados construída indutivamente a partir de temas particulares para temas gerais, interpretação do significado dos dados pelo pesquisador e, por fim, estrutura flexível do relatório final. Diferentemente dos estudos quantitativos, em termos gerais, para Sampieri et al. (2006), "os estudos qualitativos envolvem a coleta de dados utilizando técnicas que não pretendem medir nem associar as medições a números, tais como observação não estruturada, entrevistas abertas, revisão de documentos e discussão em grupo" (p. 5). Além disso, segundo Martins e Theóphilo (2007), "a avaliação qualitativa é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação dos fatos

e fenômenos” (p. 136). Visto que o presente estudo busca descrever, compreender e interpretar um fenômeno complexo representado pela influência dos fatores institucionais sobre a adoção e implementação de um CSC sem a utilização de ferramental estatístico, é possível classificá-lo como qualitativo.

Quanto à estratégia utilizada, o estudo de caso é o mais alinhado aos objetivos desta pesquisa, pois, de acordo com Creswell (2009), estudos de caso consistem em uma estratégia de investigação na qual o pesquisador explora com profundidade um programa, evento, atividade, processo, ou um ou mais indivíduos. Nos casos, pesquisadores coletam informações detalhadas utilizando uma variedade de procedimentos de coleta de dados ao longo de um determinado período de tempo. Na concepção de Martins e Theóphilo (2007), o estudo de caso “trata-se de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro do seu contexto real (pesquisa naturalística), em que o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando criativamente descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto” (p. 61). Ainda segundo os autores, justifica-se a utilização do estudo de caso se o fenômeno específico a ser estudado é captado somente por observação ou interação, ou ainda quando o que se quer conhecer é o funcionamento de uma estrutura social na qual a análise de seu processo torna-se necessária.

Corrêa, Diehl, Macagnan e Souza (2011) verificaram que o estudo de caso é utilizado com frequência nas pesquisas sobre o tema de Centro de Serviços Compartilhados e, de fato, o elevado número de estudos de caso está relacionado ao precoce estado da arte nesse campo do conhecimento. Essa constatação corrobora com os preceitos de Yin (2010) sobre a utilização de estudos de caso, pois, segundo o autor, essa estratégia de pesquisa é o delineamento mais adequado para a investigação de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real, no qual os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente delimitados.

De acordo com Cooper e Morgan (2008), o valor do estudo de caso está em seu grande potencial de desenvolver teorias, gerar novos conhecimentos e possibilitar melhorias no âmbito prático e profissional. Além disso, os estudos de caso são benéficos para a compreensão de situações de incerteza, instabilidade, singularidade e nas situações de conflitos de valor e para estudar fenômenos dinâmicos, complexos, envolvidos por muitas variáveis, inclusive não quantificáveis. Ainda conforme os autores, um bom caso estimula a reflexão e aprendizagem sobre as ações de todos os envolvidos no estudo, inclusive o pesquisador.

O presente estudo aproxima-se das concepções apresentadas por buscar o esclarecimento dos fatores institucionais aos quais a organização estudada estava exposta nos momentos de adoção e implementação de um CSC, sem interferir sobre tais fatores, apenas observando, descrevendo e interpretando os eventos e variáveis, objetivando desenvolver a teoria existente sobre CSC e incentivar a reflexão do conhecimento profissional.

Com relação à realização de um estudo de caso único, Yin (2010) apresenta algumas possíveis justificativas, dentre as quais se destacam as seguintes:

- quando o caso único representa uma situação crítica de uma teoria bem formulada. Nessa circunstância, o estudo de caso único pode ser útil para determinar se as proposições da teoria são corretas ou se algum conjunto alternativo de explanações pode ser mais relevante;

- se o caso representa uma situação extrema ou peculiar;

- quando o caso é representativo ou típico e possibilita captar as circunstâncias e as condições de uma situação diária ou de um lugar comum. Por exemplo, uma empresa de manufaturas considerada típica, em comparação a muitas outras de manufaturas da mesma indústria.

- se há a possibilidade de realizar um estudo de caso longitudinal, ou seja, o estudo de um mesmo caso único em dois ou mais pontos diferentes do tempo; a teoria de interesse provavelmente especificaria como determinadas condições mudam com o tempo.

É importante destacar que o caso retratado no presente estudo foi escolhido por conveniência, pois, para atingir os objetivos, a organização deveria ter pelo menos completado a adoção do modelo de compartilhamento de serviços.

4.2 Procedimentos de coleta de dados

Segundo Creswell (2009), pesquisadores qualitativos tipicamente coletam múltiplas formas de dados, por meio de entrevistas, observações e documentos, em vez de se apoiarem em apenas uma única fonte de dados. Para a realização deste trabalho, recorre-se a três diferentes fontes de dados: observações, entrevistas e revisão de documentos.

Creswell (2009) menciona algumas vantagens proporcionadas pelas observações nos estudos de caso, como a permissão ao pesquisador do registro de informações assim que elas ocorrem

e a possibilidade de investigação de tópicos possivelmente desconfortáveis para os entrevistados discutirem, além de permitir a captação de aspectos incomuns. As observações realizadas no decorrer do estudo da organização são do tipo observador como participante, pois o papel do pesquisador não é ocultado, mas conhecido pelos membros da organização objeto do estudo. As observações também possibilitam uma imersão inicial no campo, enfocando a compreensão do contexto geral no qual a unidade organizacional está inserida e a coleta de informações sobre as áreas e o cotidiano dos funcionários da organização como um todo.

Já a realização das entrevistas e a pesquisa documental têm como propósito principal a busca de respostas que atendessem às questões específicas de pesquisa. Conduzem-se as entrevistas de forma presencial e semiestruturada e, assim, algumas perguntas não são feitas ou são ajustadas, dependendo do respondente. As entrevistas compõem-se predominantemente com questões gerais, de colocações globais, a fim de chegar ao assunto de interesse do pesquisador, e questões estruturais nas quais o entrevistador solicita ao indivíduo que elabore uma lista em forma de conjunto ou categorias. As entrevistas, tipicamente, iniciam-se com uma questão geral sobre como o respondente percebe a atual situação da unidade organizacional após a institucionalização do CSC.

Em seguida, expõem-se questões mais específicas a fim de captar a percepção do respondente em relação aos acontecimentos durante os últimos anos, desde o momento da decisão de se adotar o CSC até a transição completa do modelo.

As grandes vantagens das entrevistas e os motivos pelos quais se constituem em um dos instrumentos escolhidos para coleta de dados deste trabalho são a sua utilidade quando os participantes não podem ser diretamente observados, ou quando os participantes podem fornecer informações históricas. Além disso, as entrevistas permitem que o pesquisador controle a linha de questionamento (Creswell, 2009).

Com relação à pesquisa documental, sua função é disponibilizar informações que subsidiem o conteúdo originado a partir das entrevistas. Para tanto, coletam-se informações pertinentes em fontes públicas como jornais e revistas, nos *sites* oficiais da organização pesquisada e em textos corporativos, como forma de validar os depoimentos dos entrevistados, alcançar pontos não captados pelas entrevistas e reconstruir a realidade anterior à ocorrência das entrevistas, ou seja, todo o processo de decisão e adoção do CSC, bem como a implementação e institucionalização do modelo.

Informações textuais são úteis para a realização da triangulação, contribuindo para a confirmação ou refutação das evidências atingidas por meio das entrevistas ou ainda trazendo novas informações não captadas por meio das entrevistas. A única desvantagem relacionada à pesquisa documental é que, de forma geral, textos e materiais corporativos tendem a destacar apenas os pontos positivos da organização. O papel do pesquisador é selecionar esses materiais e confrontar os textos com o conteúdo das entrevistas.

A pesquisa documental permite ainda que o pesquisador fique condicionado à linguagem e às palavras dos participantes da pesquisa, economizando tempo e despesas relacionadas à transcrição de dados. Além disso, documentos podem ser acessados em períodos convenientes para o pesquisador, sendo uma fonte de informação bastante discreta (Creswell, 2009).

4.3 Procedimentos para registro dos dados

Antes de transpor de fato o campo, é necessário que pesquisadores qualitativos planejem a abordagem utilizada para o registro dos dados coletados (Creswell, 2009). Para esse estudo, há um protocolo para a realização das entrevistas, contendo um cabeçalho composto por data, local, nome do entrevistado e cargo atual e mais quatro partes compostas por questões destinadas, respectivamente, a caracterizar o CSC pesquisado, identificar os fatores institucionais presentes na ocasião da adoção do CSC, averiguar a presença ou não de *decoupling* e verificar os impactos dos fatores institucionais encontrados sobre a implementação do CSC. É importante ressaltar que além de tomar algumas notas no decorrer das entrevistas, as mesmas são gravadas e posteriormente transcritas. A entrevista realizada com a funcionária 1 tem duração de aproximadamente 1h30m e com o funcionário 2, vinte minutos. Ambas se realizam presencialmente, ocorrendo na própria unidade organizacional objeto do estudo.

Já os dados originados da revisão de documentos e materiais visuais são registrados por meio de notas escritas que resumem as ideias principais presentes em cada material. Também há observações sobre a confiabilidade e o valor de cada um dos documentos e materiais revisados. E, por fim, os materiais são segregados em duas categorias, a fim de facilitar o processo de triangulação: a primeira categoria diz respeito aos materiais primários, os quais fornecem informações diretamente relacionadas à situação estudada; a segunda categoria é

representada pelos materiais secundários, ou seja, aqueles elaborados ou escritos por pessoas não diretamente relacionadas com a situação em estudo.

4.4 Análise e interpretação dos dados

Considerando que o presente estudo trata-se de uma pesquisa qualitativa, de acordo com Creswell (2009), a análise dos dados é conduzida concomitantemente com a coleta e interpretação dos dados e a elaboração de relatórios. Geralmente, os pesquisadores qualitativos utilizam uma estratégia genérica de análise, caracterizada pela coleta de dados qualitativos e verificação dos mesmos por meio de temas ou perspectivas.

Seguindo a sugestão de Creswell (2009), seguem-se algumas etapas para a finalização da fase de análise e interpretação dos dados. É importante destacar que a abordagem sugerida por este autor é linear e hierárquica, entretanto, na prática, essas etapas interagem entre si, estão inter-relacionadas e nem sempre ocorrem exatamente na ordem apresentada.

1ª etapa: Organizar e preparar os dados para análise, por meio da transcrição das entrevistas, organização das informações registradas durante as observações e das notas escritas a partir da pesquisa documental;

2ª etapa: Revisar todos os dados obtidos buscando o sentido geral das informações e refletindo sobre seu significado global. Avaliar as ideias gerais com base nos depoimentos dos participantes, no tom das ideias e na primeira impressão sobre a profundidade e credibilidade gerais das informações;

3ª etapa: Começar a análise detalhada por meio da codificação, processo por meio do qual os materiais obtidos são organizados em pedaços e segmentos. Esse procedimento envolve a segmentação de sentenças, parágrafos ou imagens em categorias e classificação de tais categorias através de um termo, geralmente baseado na linguagem utilizada pelos participantes da pesquisa;

4ª etapa: Usar o processo de codificação para gerar descrições do ambiente ou das pessoas bem como das categorias e temas para análise. Descrição, no caso, é a representação detalhada das informações sobre pessoas, lugares, ou eventos em dada situação, permitindo a conexão de informações.

5ª etapa: Mencionar a cronologia dos eventos, a discussão detalhada de alguns temas ou uma altercação com temas interconectados.

6ª etapa: Por fim, realiza-se a interpretação dos dados, através de lições originadas da interpretação pessoal do pesquisador, ou da realização de comparações dos achados da pesquisa com informações coletadas da literatura existente, confirmando ou divergindo de informações passadas. Novas questões não abordadas pela pesquisa também são sugeridas.

4.5 Limitações e delimitação da pesquisa

Dentre as possíveis limitações da pesquisa, podem ser destacadas as seguintes: o grau de incerteza provocado pela análise indutiva dos dados característicos do estudo qualitativo (o estudo de caso, no caso da pesquisa); a utilização de estudo de caso único, dificultando a generalização das evidências para a realidade e o contexto de outras organizações; existência de informações não disponíveis (documentos e métricas) ou omitidas durante as entrevistas por questões de governança; falta de disponibilidade de tempo dos respondentes para realização das entrevistas, reuniões ou conversas informais; e a presença de um arcabouço teórico limitado sobre compartilhamento de serviços, dificultando a revisão da literatura.

É importante destacar que o presente estudo possui característica qualitativa e os conteúdos avaliados no instrumento de coleta de dados são baseados em percepções, pois a NSI não dispõe de um conjunto de medidas consolidadas para seus objetos de interesse. Os conteúdos avaliados na pesquisa são:

- Fatores institucionais: compostos pelos mecanismos de mudança isomórfica (busca-se qual ou quais dos mecanismos predominam sobre a adoção do novo modelo, se mimético, coercitivo ou normativo) e legitimidade (busca-se entender se pressões pela busca por legitimidade influenciam a adoção do novo modelo).

- Busca da identificação de pressões por eficiência tanto na fase de adoção quanto na fase de implementação que podem ter se conflitado com a busca por legitimidade.

- Conflitos entre as demandas institucionais e a busca por eficiência: verificar se há esse tipo de conflito que pode ter prejudicado a adoção e implementação do novo modelo.

- *Decoupling*: é compreendido como a resposta estratégica dos atores organizacionais às pressões a que foram expostos e representado pela existência separação, intencional ou não, entre a estrutura formal e as atividades rotineiras reais da organização.

5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta as descrições da Empresa A, assim denominada uma vez que não foi autorizada a divulgação de seu verdadeiro nome, e de seu Centro de Serviços Compartilhados, bem como os resultados às questões de pesquisa e comparações com outros estudos.

5.1 Descrição da Empresa A

A Empresa A é uma produtora de cigarros brasileira, atuante em todo o ciclo do produto, desde a produção e processamento de fumo, até a fabricação e distribuição de cigarros, atendendo diretamente a cerca de 300 mil varejos em todo o país. Além do processamento de fumo para a fabricação própria de cigarros destinada ao mercado nacional, o seu sistema de produção integrada produz fumo para exportação, atendendo mais de 40 países nos cinco continentes.

Sua matriz localiza-se no Rio de Janeiro e a companhia possui uma fábrica, três usinas de processamento de fumo, um Centro de Pesquisas e Desenvolvimento, seis Centrais Integradas de Distribuição (CID) e mais 32 Centrais Operacionais de Distribuição (COD) distribuídas pelo país.

A visão da Empresa A é “liderar o mercado brasileiro de produtos de tabaco de forma responsável e inovadora, assegurando a sustentabilidade do negócio por meio do desenvolvimento de novos talentos e de nossas marcas” (Wikipedia, 2016). Sua maior determinação é colocar à disposição dos consumidores os melhores produtos de tabaco e ser uma empresa de sucesso no ramo industrial atuante, atendendo aos objetivos de negócio do Grupo B, do qual faz parte desde 1914.

A Empresa A é uma subsidiária do Grupo B, o segundo maior grupo de tabaco listado em bolsa, tendo suas marcas vendidas em mais de 180 mercados. Iniciou suas atividades em 1902 e em 1912 já havia se tornado uma das 12 melhores empresas mundiais em termos de capitalização de mercado, sendo o único grupo de tabaco internacional dedicado intensamente à produção de fumo, trabalhando com milhares de produtores no mundo inteiro. As empresas do grupo costumam desenvolver programas por meio dos quais fornecem aos fumicultores

suporte técnico relacionado à cultura do fumo, abrangendo todos os aspectos da produção e implementação de melhores práticas ambientais.

A orientação estratégica da Empresa A segue, inclusive, os parâmetros internacionais estabelecidos pelo Grupo B, devidamente adaptados às necessidades e características do mercado local. Os denominados Valores de Negócios, os Princípios de Negócios e os Princípios de Gestão de Pessoas são exemplos da cultura corporativa compartilhada pelas empresas do Grupo no mundo inteiro.

Em termos de resultados financeiros, o Relatório da Administração, referente ao período de 9 meses, findo em 30 de setembro de 2015 (3º trimestre de 2015), aponta:

- Receita Líquida Consolidada até setembro de 2015 de R$ 4,6 bilhão, 2,5% superior, quando comparada ao mesmo período de 2014 (o menor volume de vendas de cigarros parcialmente compensado pelo maior volume de exportação de tabaco);
- Lucro Operacional de R$ 1,7 bilhão, com registro de redução de 7,2% em comparação ao ano de 2014. Destaca-se ainda o impacto positivo no lucro operacional no valor de R$ 94 milhões no acumulado de 2015, advindo do resultado da transação de venda do departamento gráfico;
- Lucro Líquido de R$ 1,2 bilhão, representando uma redução de 3,9% quando comparado a 2014, influenciado pela performance operacional parcialmente compensada pelo melhor resultado financeiro (crescimento de R$ 10 milhões no acumulado do ano) e uma menor taxa efetiva de imposto de renda em razão do efeito positivo de incentivo fiscal vinculado à operação de terceirização de seu parque gráfico realizado no primeiro trimestre de 2015.

Com o objetivo de cancelar o registro de companhia aberta, a empresa realizou, em 15 de outubro de 2015, o leilão de oferta pública para aquisição das ações da Companhia as quais estavam em poder dos acionistas minoritários. Como resultado do leilão, o Grupo B, acionista controlador da Empresa A, adquiriu 342.956.819 ações ordinárias de emissão da Companhia, representativas de 22,44% do seu capital social e 90,74% das ações em circulação. Com esta aquisição, o Grupo B passou a ser titular, direto e por intermédio de sua participação na ofertante, de 1.493.338.709 ações ordinárias de emissão da Companhia, representativas de 97,70% do seu capital social.

A unidade objeto do presente estudo é o Centro de Serviços Compartilhados da Empresa A, localizado em São Paulo e formado após a recente unificação das Centrais de Serviços Compartilhados de Finanças e RH da Companhia.

Antes de se tornar um Centro de Serviços Compartilhados, a unidade da Empresa A era denominada Escritório de Controladoria de São Paulo (ECSP). A estrutura dessa unidade formava o segmento de *back office* da companhia e era composta pelas seguintes áreas: Célula de Recebimentos; Contas a Pagar; Prestação de Contas; Contas a Receber; Contabilidade e Fiscal. Ainda nesse período, parte dos processos de Contas a Pagar e Contabilidade, por exemplo, permanecia completamente descentralizada entre as unidades fabris e de usinas da Empresa A.

No início do ano de 2011, o Grupo B começou a demonstrar a intenção de transformar todos os escritórios de suas empresas subsidiárias, prestadores de serviços *back office*, em Centros de Serviços Compartilhados. A primeira a ser atingida por essa tendência foi uma unidade da Costa Rica que, hoje em dia, está completamente estruturada e, por isso, já presta serviços inclusive para outras empresas do grupo. Seguindo então a tendência do Grupo B, no final do ano de 2011, iniciou-se na Empresa A a criação da chamada Central de Serviços de Finanças (CSF) de São Paulo. Essa é considerada a primeira fase da adoção do novo modelo de serviços compartilhados na Empresa A e, desse modo, para compor este estudo, são entrevistados dois funcionários:

Entrevistada 1: Gestora de *Procure to Pay* (P2P), *Record to Report* (R2R) e Suporte do Centro de Serviços Compartilhados. Na época de transição entre ECSP e CSF, era coordenadora da célula de informações gerenciais, a qual vinha sendo transformada em célula de Qualidade dentro da CSF;

Entrevistado 2: Especialista da área de R2R, setor de Ativo Imobilizado.

5.1.1 Histórico e Caracterização do Centro de Serviços Compartilhados

Para apresentar o histórico de formação do CSC da empresa A, é necessário resgatar acontecimentos anteriores a 2012, quando o CSC foi efetivamente criado e o ECSP passou a ser denominado Central de Serviços de Finanças (CSF). Até o ano de 1995, a Empresa A possuía pequenas centrais, distribuídas por todo o Brasil, responsáveis pelo desenvolvimento

de funções operacionais de Contas a Pagar, Contas a Receber, Prestação de Contas, Fiscal, Contabilidade, de forma individual e atendendo aos seus mercados locais. Em 1995, a Companhia iniciou um movimento de centralização dessas funções, antes desenvolvidas de forma duplicada nessas pequenas unidades, em uma nova unidade de negócios criada em São Paulo. Segundo a Entrevistada 1, a Empresa A sempre teve como foco principal a otimização de seus processos, sendo reconhecida como uma das pioneiras do mercado a iniciar um movimento de centralização de suas funções de *back office*. Assim, é nesse período que a primeira característica de um CSC se faz presente na Companhia, com a desconstrução e posterior centralização das atividades, passando os serviços a serem fornecidos por um departamento local para as outras unidades da Companhia.

A nova unidade criada em São Paulo, denominada ECSP, passou a abrigar os processos e atividades relacionados às áreas Fiscal, de pagamentos, de recebimentos (formada por contas a receber e prestação de contas) e de Contabilidade.

Apesar de toda essa movimentação ter iniciado em 1995, até o ano de 2014 ainda havia processos e atividades que estavam sendo desconstruídos nas outras unidades e passando a ser fornecidos localmente pela unidade de São Paulo, como as atividades de *reporting* relacionadas ao Ativo Fixo, anteriormente executadas pela matriz da Companhia, no Rio de Janeiro, passando então a ser executadas pela área de R2R do escritório em São Paulo.

Passados alguns anos, mais especificamente no ano de 2010, o Grupo B iniciou um movimento de criação de Centros de Serviços Compartilhados em suas subsidiárias, centralizando processos, ganhando escala, eliminando funções duplicadas, mas principalmente, estabelecendo um conceito inteligível de prestação de serviços. Seguindo esse movimento, foram criados inicialmente três CSC em empresas subsidiárias localizadas na Costa Rica, Malásia e Romênia.

Por atender o maior mercado entre as empresas do grupo (o Brasil responde por 35% do consumo latino-americano de cigarros e é o 12º maior mercado de tabaco do mundo), a criação do CSC no Brasil aconteceu alguns anos mais tarde. Apenas no ano de 2012 iniciou-se no ECSP a transição, de fato, para o modelo de serviços compartilhados, passando a ser denominado CSF, mas o planejamento da transição já ocorria desde 2010, quando se iniciou a construção da visão de mudança em reuniões entre os gestores do ECSP e a Diretoria Financeira da Empresa A.

Um dos primeiros aspectos definidos foi que, diferentemente dos outros CSC do grupo, já completamente estruturados e com serviços compartilhados inclusive para outras unidades do grupo espalhadas pelo mundo, o CSC do Brasil se dedicaria exclusivamente a atender seu próprio mercado. Os outros CSC do grupo, por estarem firmados há mais tempo e por possuírem maior sinergia e competitividade, acabaram por absorver alguns processos do próprio CSC do Brasil.

O fato é que mesmo antes de ser oficialmente denominado CSF, o ECSP já mantinha uma estrutura similar à de uma unidade que opera com o modelo de serviços compartilhados, o qual, para ser alcançado, deve ter, como uma das primeiras etapas, a concentração de atividades e processos em uma única localidade e isso já vinha sendo realizado desde 1995 na Companhia.

Assim como ocorreu na Costa Rica e nos outros CSC do Grupo, a criação da CSF teve como objetivo estruturar, organizar e fortalecer a área de *back office* da empresa, aumentando os controles internos, para que um dia, a unidade fosse capaz de vender seus serviços para as empresas subsidiárias do Grupo e outras presentes no mercado. No entanto, a principal meta era a de mudar a forma de pensar e agir das equipes da futura CSF, despertar nos colaboradores e nas equipes a visão de prestação de serviços com qualidade total, por meio da disseminação e fixação de valores como a *expertise*, a pró-atividade, o bom relacionamento, o trabalho em equipe e, principalmente, o foco no cliente. Afinal, uma das principais prioridades dos CSC é atender ao cliente, de forma satisfatória, seja ele interno ou externo.

Para provocar essa mudança de postura nos funcionários da CSF e, de acordo com a Entrevistada 1, “dar para a unidade uma cara de prestadora de serviços, adequando o ambiente do ECSP ao modelo de serviços compartilhados”, no início da transição para a CSF, algumas providências foram tomadas.

Com o objetivo de garantir o bom funcionamento do novo modelo de serviços compartilhados a ser estabelecido, foi criada uma área de Qualidade para se dedicar inteiramente à definição de contratos e à elaboração de um catálogo de serviços composto pelos chamados Acordos de Níveis de Serviços (em inglês, *Service Level Agreements*, SLA), os quais foram úteis como forma de garantir o controle das atividades desempenhadas pelas áreas prestadoras de serviços, contemplar o escopo dos serviços prestados, definir obrigações e responsabilidades tanto para os provedores dos serviços (CSF) quanto para os recebedores (clientes internos), estipular prazos, qualidade, plano de contingências em caso de falhas. A versão final do catálogo de serviços possuía a descrição de 45 serviços prestados pela CSF e foi apresentado

às áreas clientes, por meio da realização de reuniões de acompanhamento, aproximando a CSF de seus clientes internos e melhorando o relacionamento entre essas duas partes.

A Entrevistada 1, nessa fase inicial de transição para o CSC, era coordenadora da área de Qualidade e menciona que, nessa função, começou a trabalhar com informações gerenciais, mas já com uma visão voltada para o novo modelo de CSC, direcionando esforços para desenvolver ferramentas que possibilitariam a mensuração da qualidade dos serviços prestados e monitorar o desempenho do CSC, como os KPI (*Key Performance Indicaticators)*. Também objetivando a garantia do bom funcionamento do novo modelo de serviços compartilhados, outros funcionários dedicaram-se a trabalhar em favor da padronização de todos os processos que fariam parte do CSC.

É importante evidenciar que o CSC criado no Brasil destaca-se por possuir características diferentes, se comparado aos outros CSC criados pelo grupo, pois estes são entidades legais independentes, capazes de estabelecer um preço para os serviços e cobrar por sua prestação. Já o CSC do Brasil, por conta principalmente do volume de dados que abriga e de sua complexidade fiscal, permaneceu vinculado à Empresa A, não se constituindo como uma entidade legal independente, o que impediu o estabelecimento de uma precificação para os seus serviços. As outras centrais, inseridas em um contexto menos complexo e atendendo a um mercado menor, já foram criadas com o objetivo de precificar e compartilhar serviços para as outras empresas do Grupo. No entanto, o CSC do Brasil mantém o desejo de seguir essa tendência. De acordo com a Entrevistada 1, “essa é a tendência para a Central, pois já estão sendo criadas áreas totalmente especializadas na prestação de determinados serviços, o que já torna possível a prestação de serviços com alta qualidade para outras localidades”.

Em razão de sua estrutura e por estarem estabelecidos no mercado há mais tempo, os outros CSC inclusive absorveram processos e atividades anteriormente desenvolvidos nas unidades da Empresa A no Brasil. As atividades relacionadas ao cadastro de fornecedores e ações mais operacionais pertencentes à área de Tesouraria do Brasil, por exemplo, já foram transferidas e são executadas pelos CSC localizados em Bucareste e na Romênia. Até o momento, permanecem nas estruturas locais dos países apenas operações envolvendo questões particulares locais. Com respeito à área de Tesouraria da Empresa A, os planos são de que concentre apenas algumas atividades de *back office* ligadas à própria Entrevistada 1 do escritório de São Paulo. Outras tantas operações foram encaminhadas para as outras centrais, permanecendo na matriz apenas as áreas mais estratégicas, como planejamento financeiro e marketing, e as Diretorias da Companhia.

No início do ano de 2015, pode-se ressaltar a ocorrência de uma segunda fase de transição, caracterizada pela unificação dos Centros de Serviços Compartilhados de Finanças (antes denominada CSF) e de RH, a partir do momento em que foi detectada a existência de importantes sinergias entre alguns procedimentos de RH e de Finanças, como os processos de orçamento, realizados pelas duas áreas separadamente. Quando os processos de orçamento, tanto de RH quanto de Finanças, passaram a ser realizados unicamente pelo CSC, houve claramente ganho de escala, uniformização de procedimentos e otimização do número de funcionários, o que também contribuiu para a redução de custos. Hoje em dia, a área inserida no CSC, responsável pelo orçamento, é denominada *Planning*. Outros processos de RH e Finanças os quais possuíam sinergias e, por isso, foram unificados e passaram a ser executados pelo CSC são os pagamentos de encargos sobre folha, por parte de RH, e os pagamentos de impostos e fornecedores, por parte de Finanças. Segundo a Entrevistada 1, "a regra é: se existe sinergia, vamos unificar. Ganha-se escala, padronizam-se os processos e otimiza-se a estrutura".

A figura 3 apresenta a ordem de ocorrência dos eventos mencionados até o momento.

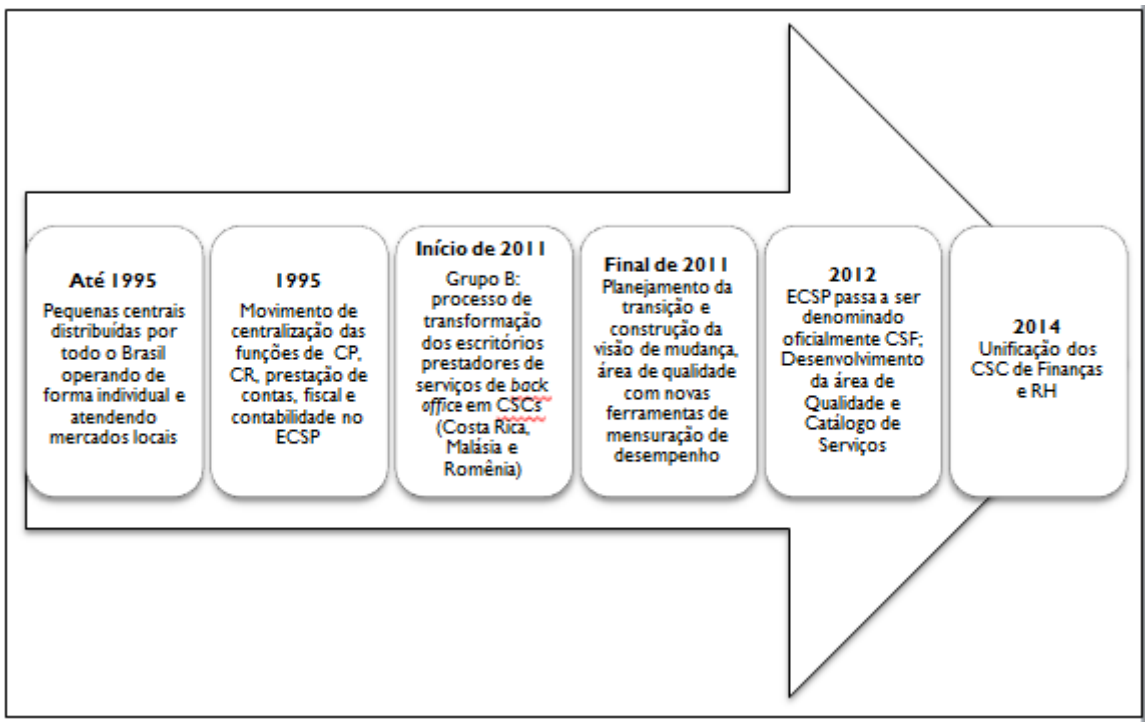

Figura 3 – Sequência de Eventos. Fonte: Elaborada pela autora.

A Entrevistada 1 menciona que o CSC da Empresa A está diretamente abaixo da Diretoria Financeira e que a sua estrutura atual compreende áreas operacionais, mas responsáveis por

importantes processos e controles, exercendo um papel fundamental de suporte às estratégias da Companhia. Essas áreas são as seguintes:

1) Tax (Fiscal): atua na escrituração fiscal, apuração de impostos, identificação de inconformidades nos movimentos fiscais, atendimento às exigências fiscais e emissão de guias para pagamento dos impostos municipais, estaduais e federais.

2) R2R (*Record to report*): trata-se do setor contábil do CSC e abrange desde os registros das informações até a elaboração dos reportes baseados na Contabilidade. Processos relacionados à conciliação bancária, análise de contas, controle e movimentação de ativos, movimentações *intercompany* e *reporting* são desenvolvidos na esfera de R2R. Quase a totalidade das atividades transacionais da área de Contabilidade já estavam concentradas no CSC da Empresa A alguns anos antes de sua criação, com exceção das atividades relativas às movimentações *intercompany* e *reporting*, as quais permaneciam sendo executadas pela matriz no RJ. No entanto, de acordo com o desenho do modelo global, as atividades de *reporting* também são consideradas transacionais. Por isso, em 2015, as mesmas foram transferidas e passaram a ser executadas pelo CSC, sendo que o fechamento do capital da Companhia facilitou esse processo, pois boa parte desses reportes deixaram de existir (como os reportes para CVM), tornando o trabalho muito mais simples.

3) P2P (*Procure to Pay/Accounts Payable*): abrange desde a negociação até o pagamento ao fornecedor. O CSC mantém em sua estrutura apenas os procedimentos de pagamentos aos fornecedores (abrangendo os recebimentos de notas fiscais e recibos e efetivação dos pagamentos). Os processos relacionados à negociação com os fornecedores são de responsabilidade do departamento de suprimentos que, apesar de também estar localizado na unidade de São Paulo, não faz parte do CSC.

4) O2C (*Order to cash/Accounts Receivable*) e *Support*: atua na conciliação de prestação de contas e de contas a receber. Atividades relacionadas à pré-separação da mercadoria, faturamento para o cliente e emissão de nota fiscal permanecem sendo executadas localmente por cada um dos centros de distribuição da Empresa A.

5) RH: atua na administração de pessoal, pagamentos de encargos sobre a folha de pagamentos, processamento da folha de pagamentos, processos de promoção, afastamento, licença, aposentadoria e pensão, execução do plano de capacitação dos colaboradores e controle de despesas e viagens. Está abaixo tanto da Diretoria de Finanças, quanto da Diretoria de Recursos Humanos.

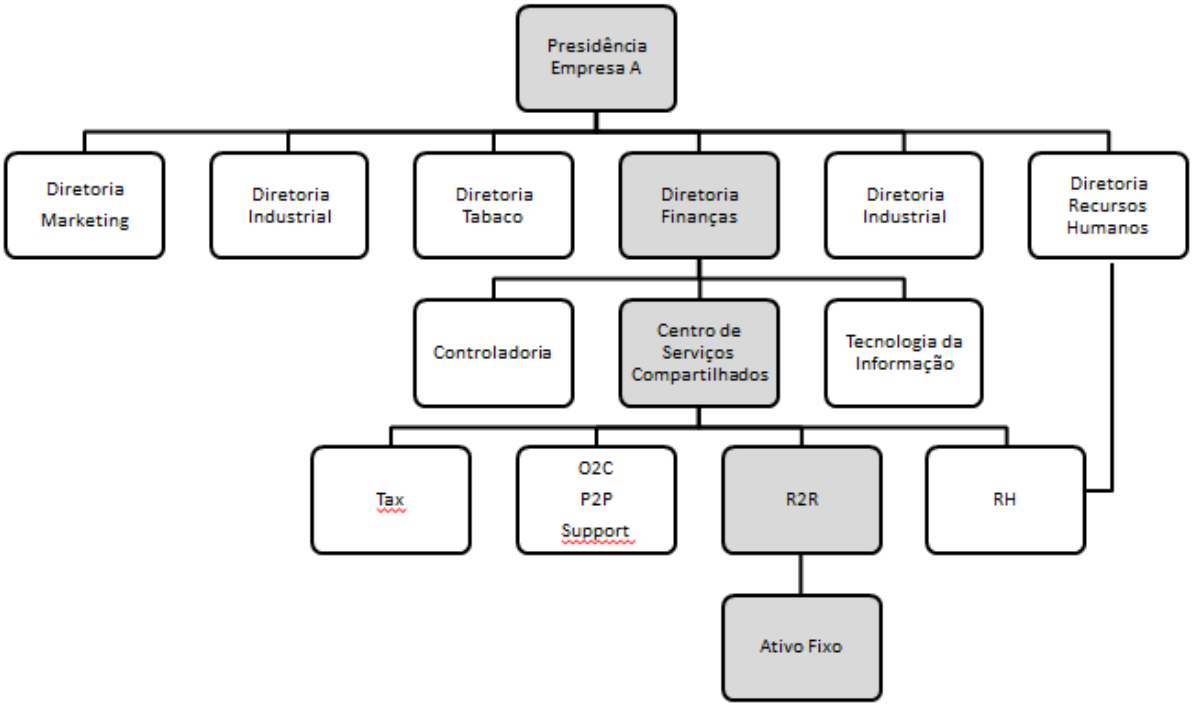

Figura 4 – Organograma e posição do CSC. Fonte: Elaborada pela autora.

5.1.2 Fatores institucionais relacionados à adoção do CSC

Nesta seção, o propósito é verificar se a busca por legitimidade e por eficiência podem ser entendidas como fatores que influenciaram a adoção do modelo de serviços compartilhados no ECSP da Empresa A. Também há a intenção de apresentar qual dessas motivações foi predominante e os tipos de pressões institucionais presentes e predominantes na ocasião da adoção do CSC. Por fim, há a finalidade de examinar se a presença desses fatores inibiu, favoreceu ou de alguma forma condicionou a implementação do modelo. É importante destacar que, legitimidade, neste caso, abrange tanto os conceitos de legitimidade interna (do CSC em relação aos seus clientes internos recebedores dos serviços prestados, à matriz da Empresa A e ao Grupo B), quanto de legitimidade externa (do CSC em relação ao mercado externo).

5.1.2.1 Legitimidade e Eficiência

Para compreender as motivações predominantes para a adoção do novo modelo de serviços compartilhados no ECSP da Empresa A, é preciso resgatar alguns aspectos do contexto no qual se inseriam a organização como um todo e a unidade de São Paulo, alguns anos antes da adoção do modelo de serviços compartilhados.

Antes de se estabelecer como uma CSF, o ECSP vivia uma situação de baixa credibilidade perante os seus clientes internos e a matriz da Companhia. Os níveis de satisfação do cliente, a qualidade dos serviços prestados e a performance do escritório não eram mensurados e nem monitorados. Segundo a Entrevistada 1, por esse motivo, "a unidade era alvo de diversas reclamações e não era capaz de se defender. Os prazos não eram cumpridos e as consequências dessas falhas ainda recaíam inteiramente sobre o empregado, que sempre fez o máximo para atender, e mesmo assim não conseguia chegar ao nível de atendimento esperado. O empregado se desgastava e absorvia todo o custo adicional causado pelas falhas, cumprindo mais horas extras e sendo cobrado excessivamente".

Já o cenário econômico-financeiro da Empresa A, antes da decisão de se criar um CSC na unidade de São Paulo, pode ser considerado bastante favorável, sem evidências de quedas significativas nos lucros e nas receitas, aumento significativo de custos ou redução de *market share*. A Entrevistada 1 menciona que "pelo contrário, a Empresa A sempre foi reconhecida como uma organização bastante sólida e estável, tendo em vista a dificuldade de manter seu negócio nos dias de hoje".

Considerando estes depoimentos, é possível constatar que tanto a Companhia como um todo, quanto o ECSP não vinham lidando com um histórico de problemas econômico-financeiros, mas sim com uma conjuntura de adversidades relativa à falta de credibilidade e legitimidade da unidade de São Paulo, perante principalmente seus clientes internos.

Quanto à influência dos objetivos relacionados a ganhos de eficiência em contraposição aos ganhos de legitimidade na decisão de criar a CSF, a Entrevistada 1 declara: "É lógico que toda organização busca um resultado financeiro positivo sobre qualquer ação tomada, então se buscava sim otimizar custos, por exemplo. Por outro lado, buscava-se muito recuperar a credibilidade que a Central (ainda como ECSP) não tinha, que ela fosse vista pelas áreas como uma parceira, e não como um setor qualquer, ou uma área operacional. As pessoas achavam que aqui dentro não tinha estratégia. E a gente tem estratégia todo dia para conseguir

entregar o que precisa, a todo momento. Então existia um objetivo principal em aumentar a credibilidade, ser reconhecida pela organização como uma área que agrega valor".

Ainda de acordo com a Entrevistada 1, as pressões para se aumentar eficiência e reduzir custos são constantes para todas as empresas que desejam se manter competitivas em um mercado cada vez mais difícil economicamente. Mas a busca por legitimidade é o fator de destaque, especificamente durante a decisão de se criar a Central.

Ao ser questionada a respeito da influência de cada uma dessas variáveis sobre a adoção do modelo de serviços compartilhados, a Entrevistada 1 respondeu: "Na visão da organização, ou seja, do alto escalão da matriz e do Grupo B, provavelmente seria algo em torno de 60% de legitimidade e 40% de eficiência. Eu, considerando a minha visão de gestora da CSF, já consideraria 70% de legitimidade e 30% de eficiência". E acrescentou: "Para mim, foi muito mais gratificante ver o novo modelo operando, ver a Central com credibilidade, muito bem reconhecida, recebendo a confiança das pessoas... Pesa muito mais do que o ganho financeiro para a empresa".

Os depoimentos citados foram obtidos por meio de entrevista com a Entrevistada 1 e referem-se à primeira fase de adoção do modelo, abrangendo a transição do ECSP para CSF. Conforme já mencionado, houve ainda uma segunda fase de transição caracterizada pela unificação dos Centros de Serviços Compartilhados de Finanças e de RH. Sobre essa mudança, ocorrida mais recentemente, no início de 2014, informações de uma reportagem publicada na revista "No Ar" (2014), um dos materiais corporativos da Companhia analisados, foram identificadas. Na reportagem são entrevistados o chefe do CSC, o *controller* corporativo e a diretora de RH da Empresa A.

Da mesma forma como ocorreu durante a primeira fase de transição para CSF, a unificação dos Centros de Serviços Compartilhados de Finanças e RH, embora formalmente implementada em 2014, foi um processo contínuo, avaliado e aperfeiçoado pelos gestores e colaboradores. De acordo com a reportagem publicada na revista "No Ar" (2014), a unificação teve como propósitos o alcance cada vez maior de excelência na entrega dos serviços, eficiência operacional e otimização de processos.

O chefe do CSC, por sua vez, menciona, segundo No Ar (2014):

> A unificação reforça a cultura vencedora da Companhia, de nunca parar no tempo, de se reinventar, de inovar e possibilita que a Companhia tenha ainda mais condições para levar ao cliente interno – o colaborador – o mesmo nível de excelência que sempre levou aos varejos (p. 18).

Ainda conforme o chefe do CSC, em No Ar (2014), “espera-se que com uma unidade conjunta, incorporando as duas áreas, com um mesmo padrão de prestação de serviços, de acompanhamento de métricas, de performance, tenderemos a ter um desempenho melhor” (p. 19).

A diretora de RH garante a possibilidade de mensurar a sinergia adquirida a partir da unificação. De acordo com a diretora, foram mapeados 205 microprocessos existentes em RH e Finanças. Destes, 45% foram considerados processos sinérgicos, com aderência direta para serem colocados em uma mesma hierarquia de controle (No Ar, 2014).

O *controller* corporativo, segundo a No Ar (2014), afirma que “a unificação de ambas áreas segue uma tendência mundial de outros grandes grupos empresariais, sendo o modelo adotado na Empresa A absolutamente pioneiro no Grupo B” (p. 18). Por sua vez, de acordo com o *head*, também para a No Ar (2014):

> A consolidação das áreas coloca o Brasil à frente na curva de geração de valor a partir da plataforma de serviços compartilhados e possibilita que o Brasil sirva de benchmarking para que o Grupo possa avaliar a eficiência desse processo para estendê-lo a outras operações (p. 19).

A partir desses discursos, é possível notar a presença tanto de objetivos técnicos, quanto de legitimidade. Quando são mencionados fatores como eficiência operacional, otimização de processos, ganhos de sinergia e melhoria de desempenho, ficam claros os objetivos técnicos presentes na unificação das áreas de Finanças e RH. Por outro lado, nota-se a preocupação com a imagem, credibilidade e legitimidade da Companhia nas menções à busca pela excelência na entrega de serviços, à cultura vencedora da organização e à preocupação em ser uma Companhia que agrega valor, além da alusão ao modelo adotado na Empresa A seguir uma tendência mundial e ser pioneiro no Grupo B.

5.1.2.2 Mecanismo de mudança isomórfica

As evidências da investigação demonstram que as pressões de natureza mimética tiveram influência predominante sobre a adoção do CSC pela Empresa A. Efeitos de cada uma das pressões identificadas são apresentados a seguir.

a) Pressões coercitivas:

A decisão inicial de transformar o ECSP em um CSC, inicialmente denominado CSF partiu do Grupo B que, como mencionado anteriormente, no início do ano de 2011, começou a demonstrar a tendência em transformar todos as unidades de suas empresas subsidiárias prestadoras de serviços de *back office* em CSC. A primeira a ser transformada em um CSC foi a unidade da Costa Rica que, hoje em dia, inclusive, já está completamente estruturada e compartilha serviços até para outras empresas do grupo.

No Brasil, esse interesse manifestou-se apenas em 2010 e a decisão foi tomada pelo *board* do Grupo B, envolvendo, portanto, alto escalão, em conjunto com a Presidência e Diretoria Financeira de sua subsidiária, a Empresa A. Segundo a Entrevistada 1, tal decisão foi direcionada à gerência do ECSP em forma de requerimento formal e então se iniciaram as reuniões com o intuito de planejar a forma de execução da transição de ECSP para CSC. É importante ressaltar que os gestores do ECSP tiveram participação ativa nessas reuniões e em todo o processo de planejamento da mudança junto da Diretoria Financeira, localizada na matriz.

Ao ser indagada sobre a forma como os gestores do ECSP receberam o requerimento do Grupo B e da matriz, a Entrevistada 1 respondeu: “Considerando que a mudança para o modelo de serviços compartilhados já era um tendência tanto nas subsidiarias do Grupo B quanto no mercado, então por que não o Brasil tentar se adequar a esse cenário?”.

A partir desse enunciado, nota-se, de fato, a presença de uma disposição por parte do ECSP em aderir à ideia e contribuir com a mudança.

Por outro lado, verifica-se que o requerimento por parte do Grupo B e matriz ocorreu com algumas restrições, pois, de acordo com as informações fornecidas pela Entrevistada 1, o Grupo B possuía pleno conhecimento sobre as limitações do ECSP com relação, por exemplo, a prestações de serviços para outras empresas do grupo, por conta do tamanho de seu mercado. Essas limitações impediram que o CSC fosse tratado como uma unidade que de fato compartilha serviços, estabelecendo-se um preço por estes. Desse modo, inicialmente, o escopo do projeto não incluía objetivos relacionados a transformar o CSC em um prestador de serviços para outras empresas do mercado ou do Grupo B, o qual entendia esse tipo de requisição como de difícil aplicação, considerando as características do ambiente da Empresa A no Brasil, como a amplitude de suas operações e o tamanho do mercado.

Assim, mais forte do que as pressões por parte do Grupo B para a criação do CSC, eram o desejo e a motivação dos funcionários do próprio Escritório em São Paulo de se adequar às requisições do grupo. A respeito dessa questão, a Entrevistada 1 menciona: “Apesar de ser do conhecimento do Grupo as limitações que impediam a atuação da nossa unidade como a das outras Centrais do grupo, prestando serviços para eles e cobrando por eles, por exemplo, ficava claro que, no futuro, o grupo gostaria sim de nos enxergar como tal. Por isso nós começamos a nos organizar para trabalhar dessa forma. E isso foi muito bom para a Central, pois sempre sofremos muito com nossos clientes internos que sempre reclamavam dos prazos de atendimento e da forma como eram atendidos. Com isso, nós fomos forçados a iniciar uma padronização e a criar uma comunicação com as áreas clientes”.

A partir dessa declaração, percebe-se que a situação adversa suportada pela unidade antes de se tornar CSF, contribuiu fortemente para que os gestores apoiassem a proposta do Grupo, pois, acima de tudo, viam a transição para um modelo de serviços compartilhados como uma possível solução para os problemas recorrentes com clientes e processos.

Com relação ao nível de pressão e cobrança do Grupo B e da matriz para a efetivação da mudança, a Entrevistada 1 ratifica: “Apesar de ter havido um requerimento formal, foi mais um ‘tentar se adequar’ ao que foi solicitado. Foi algo tranquilo, não pior do que sempre foi. Para a área financeira, o nível de cobrança é sempre muito alto, com constantes pressões a fim de otimizar estrutura, processo, melhorar o suporte para as áreas de negócio. Então, para nós da área financeira, as pressões foram as mesmas. O que existiu foi um alto grau de ansiedade para ver ‘a coisa’ acontecer, como ficaria, se funcionaria ou não. Mas como o que se estava fazendo sempre foi compartilhado, os prazos foram cumpridos, a ansiedade diminuiu e se converteu em cooperação em vez de mais pressões”.

Conforme essa afirmação, verifica-se que as pressões coercitivas não foram interpretadas de forma negativa pelos colaboradores do CSC e não foram entendidas como suficientemente fortes para que gerassem algum tipo de descontentamento ou resistência que influenciassem a implementação do novo modelo e a forma como as atividades e processos se desenvolviam.

b) Pressões miméticas:

O primeiro indício da presença de pressões de mudança isomórfica miméticas é a ocorrência de uma extensa pesquisa de campo antes da efetiva transição para o novo modelo de serviços compartilhados. Sobre o processo de transição para o modelo de serviços compartilhados,

segundo o que a Entrevistada 1 declarou, um dos primeiros passos foi realizar visitas às companhias que já haviam concluído seu processo de transição para o modelo de serviços compartilhados e a outras que ainda não tinham concluído esse processo.

Conforme o depoimento da Entrevistada 1, “existiam Centrais bem conceituadas e nós visitamos essas empresas para verificarmos a estrutura que eles tinham lá. Uma delas, apesar de, na época, ainda estar organizando-se com o novo modelo, proporcionou uma visita interessante para nós porque eles tinham um volume de trabalho muito parecido com o nosso, atendiam um mercado muito semelhante ao nosso e possuíam uma capilaridade de varejo bastante extensa como a nossa. Visitamos também outra que já possuía seu CSC totalmente estruturado, inclusive já premiado e uma referência em qualidade de CSC. Nós fizemos essas visitas e gostamos muito da ideia. Em seguida o Grupo B já nos apresentou um escopo do projeto de transição para o modelo e apoiamos a proposta”.

Ela mencionou também que não houve a participação de consultoria especificamente para o projeto que envolvia a criação do CSC: “A Empresa A tem muito essa característica, ela quer fazer acontecer. Nós nem buscamos por uma consultoria. Nós não queríamos nada pré-formatado para encaixar aqui, nós achamos que seríamos capazes de criar algo com uma identidade própria. Até existiu uma consultoria que veio para outro projeto e acabamos recebendo o *feedback* de que estávamos ótimos no planejamento da criação da Central e que poderíamos seguir. Mas em nenhum momento nós dependemos da atuação de uma consultoria”.

Percebe-se que a Empresa A realmente direcionou esforços para realizar uma pesquisa de campo, não buscando apenas observar outras empresas do mercado brasileiro, mas também se dedicando a compreender o que o próprio Grupo B estava realizando nas Centrais dos outros países. Segundo a Entrevistada 1, muitas informações foram trocadas com a Central da Costa Rica, pois esta já possuía inclusive uma área de qualidade exclusivamente dedicada à contínua melhoria da Central. Sobre essa questão, ela menciona: “O pessoal da Central da Costa Rica ajudou muito relatando o que funcionaria e o que não funcionaria, considerando as circunstâncias do ambiente da Empresa A. Além disso, nós nos dedicamos a compreender as melhores práticas adotadas pelas empresas no mercado. Nós realmente fizemos pesquisa”.

Toda a pesquisa de campo realizada nas outras empresas e nas outras Centrais do grupo exerceu forte influência sobre a criação do CSC em São Paulo. Segundo a Entrevistada 1, “todas as empresas visitadas confirmavam que a pior parte em todo o processo de transição para o modelo de serviços compartilhados é a centralização dos processos, atividades e áreas,

isto é, colocá-los na mesma localidade, pois essa fase de desconstrução de uma estrutura gera um grande trauma principalmente nas pessoas. Ter conhecimento de que essa era a pior fase do processo nos deixou bastante tranquilos, porque a Empresa A já se dedicava a centralizar os processos desde 1995, e, no momento da transição para a CSF, grande parte desse processo já havia sido concluído."

Ainda de acordo com a Entrevistada 1, visitar outras organizações foi essencial ainda para amenizar o sentimento de insegurança quanto à mudança para um novo modelo aparentemente possível e benéfico, mas passível de ruídos e descontentamentos. A respeito disso, ela afirma que, com base na pesquisa de outras organizações e das Centrais já estabelecidas do Grupo, constatou-se a possibilidade de funcionamento do modelo e que os esforços para adotá-lo seriam compensados pelos benefícios gerados.

c) Pressões normativas:

O mecanismo normativo não é passível de aplicação no caso do CSC da Empresa A, já que o modelo de serviços compartilhados não foi adotado por uma pressão por parte de profissões dominantes, órgãos profissionais ou consultores.

5.1.3 Implementação do CSC

Neste tópico, expõe-se como a presença dos fatores institucionais identificados durante o processo de adoção pode ter inibido, favorecido ou de alguma forma condicionado a implementação do modelo de serviços compartilhados no ECSP da Empresa A. Essas constatações são obtidas com a análise da interpretação predominante feita pelos atores organizacionais em relação à utilização do novo modelo de serviços compartilhados, verificando-se também como isso influenciou a resposta estratégica dos atores.

5.1.3.1 Legitimidade e *Decoupling*

Conforme a literatura específica, quando uma prática é adotada apenas visando à legitimidade, sem objetivos técnicos, a probabilidade é de que a mesma seja usada de forma

desconectada da estrutura e das ações diárias, causando o fenômeno denominado *decoupling*. E ao ser empregada por motivos de eficiência, a probabilidade é de que seja conectada à estrutura e às ações da organização.

A respeito dessa relação entre a busca por legitimidade e seu impacto na estrutura e ações da organização, verificou-se que a presença predominante da procura por credibilidade e legitimidade, principalmente na fase de transição para a CSF, favoreceu a implementação do modelo, impactando de forma positiva a rotina das atividades.

O primeiro indício considerado relaciona-se ao fato de a Central manter um forte interesse em ser observada pelo Grupo como bem-sucedida em comparação as outras Centrais. Segundo a Entrevistada 1, "o Grupo B gostaria de nos enxergar como um CSC completo. E nós também queríamos que o grupo nos enxergasse como um CSC completo. Por isso nós começamos a nos organizar para trabalhar dessa forma". A existência de interesse em buscar informações de outras Centrais pelo mundo indica a vontade da Companhia em ocupar uma posição de destaque e em agir conforme o modelo de Central requerido pelo Grupo B. A proposta de criação do CSC foi ao encontro desse interesse, pois foi interpretada pelos funcionários como uma possibilidade de solução tanto para os problemas técnicos, quanto aos problemas relacionados à credibilidade e imagem da unidade. Além disso, os funcionários detectaram a forte tendência do mercado em implementar CSC e entenderam que a transição para o modelo de serviços compartilhados poderia ser adequada para o ambiente do ECSP.

Nota-se, assim, que o fato dos objetivos de se criar o CSC estarem em sua maior parte relacionados à melhoria da credibilidade e legitimidade da unidade favoreceram a implementação do modelo, uma vez que os atores organizacionais interpretaram a proposta da nova prática como uma solução para questões prejudiciais à sua credibilidade e legitimidade. Esse cenário, caracterizado pelo apoio dos funcionários da Central ao modelo requerido pelo Grupo B, não gerou conflitos na estrutura formal da organização.

A Entrevistada 1 relata que "se adequar aos requisitos do Grupo B acabou sendo muito bom para a Central, porque esta, de certa forma, sempre sofreu muito com seus clientes que sempre reclamavam dos prazos em que eram atendidos, da forma como eram atendidos".

Esse discurso, além de demonstrar indícios da falta de credibilidade do CSC no período ainda atuante como ECSP, expõe a preocupação dos funcionários da Central em atender os requisitos do grupo, como forma de serem bem conceituados pelo grupo, adquirindo legitimidade. Nota-se também um entendimento de que o atendimento a esses requisitos

realmente traria benefícios para a unidade, como a melhoria da qualidade dos serviços prestados e o estreitamento do relacionamento com o cliente.

Tais aspectos explicam o fato de a criação do CSC não ter gerado conflitos na estrutura formal da organização, não havendo desacoplamento entre as atividades rotineiras do CSC e sua estrutura formal. A existência de uma compreensão da importância da mudança como forma de se alinhar às tendências do mercado, de melhorar processos internos da unidade, estreitar o relacionamento com o cliente fez com que os gestores e funcionários se empenhassem em seguir conforme os requisitos do Grupo B, em adaptar o seu ambiente de acordo com o modelo planejado, em fazer o modelo funcionar segundo o desenhado, internalizando de fato esses requisitos. Ademais, conforme os bons resultados surgiam, maior o entendimento de que a mudança é benéfica, e maior o empenho em agir de acordo com o solicitado. Como exemplo dessa ação, destaca-se a alta aderência à proposta de elaboração de um catálogo de serviços por parte das áreas do CSC, pois tanto os gestores quanto os próprios funcionários ligados ao dia-a-dia das operações compreendiam que a criação de definições, padrões de prestação de serviços e prazos proporcionados pelo catálogo de serviços ofereciam condições para elucidar a parceria que deveria haver entre CSC e cliente interno.

Quanto à existência de processos e atividades realizadas apenas de forma cerimonial, as quais funcionam apenas como rituais usados para preservar o *status quo* ou o poder ou interesse de um certo grupo de indivíduos, sem necessariamente funcionar como um suporte concreto à tomada de decisão, a Entrevistada 1 responde: “Isso não se aplica. O cenário é muito competitivo para mantermos alguma rotina apenas de ‘enfeite’. Tudo é feito para dar visibilidade e possibilitar uma tomada de decisão”. Essa é mais uma evidência de que os gestores possuem total conhecimento sobre as responsabilidades como Central e, assim, compreendem a importância de cumprir sua função para a Companhia conseguir manter-se em um mercado tão competitivo, não sendo contra essa questão, mas, pelo contrário, trabalhando a favor disso.

No entanto, observa-se a falta de tal compreensão por parte dos clientes internos, uma vez que o escopo do modelo de serviços compartilhados requerido, entre outras características, deveria estabelecer acordos de níveis de serviços, regras, responsabilidades, contratos e padronizar processos. Na visão dos gestores da Central, essas ações não significaram, de forma alguma, travas para os procedimentos, ou geradores de lentidão e ineficiências, ou prejuízos ao cotidiano das atividades. A Entrevistada 1 afirma que, com relação às novas regras, houve um desconforto por parte dos clientes internos, pois, para estes, o estabelecimento de regras,

acordos de níveis de serviços e contratos poderiam travar processos e torná-los mais lentos e ineficientes. Dessa maneira, por este motivo, podem ter buscado meios de desacoplar as ações do dia-a-dia impostas pelo novo modelo.

Segundo a Entrevistada 1, o desconforto deve-se ao fato de esses acordos estabelecerem uma contrapartida formal a ser cumprida pelo cliente interno. De acordo com ela, “até aquele momento, os clientes estavam acostumados a apenas cobrar e não a cumprir responsabilidades em uma relação de duas partes. Na nossa visão, com as novas regras, ficamos muito mais confortáveis em nos defender e entrar em algumas discussões”.

Diferentemente dos tomadores de decisão e colaboradores do CSC, os quais compreenderam os benefícios proporcionados pela transição, acatando o mandato e apoiando a adoção do modelo, os clientes internos do CSC, também com participação nos serviços prestados, não perceberam tais privilégios.

A Entrevistada 1 não tem dúvidas de que a criação da Central possibilitou um aumento da legitimidade interna da unidade e, para ela, o nível de credibilidade adquirida em relação aos seus clientes internos afetou diretamente a relação com a matriz. Os *business partners* das áreas de negócios, por exemplo, entendem que, hoje em dia, dependem muito da Central para viabilizar iniciativas e, por isso, consideram-na como uma parceira, preparada para atender as demandas necessárias.

Com relação à legitimidade externa, isto é, à sua imagem perante o mercado, a Empresa A sempre foi referência de eficiência na estrutura, na geração de estoque, no abastecimento e de bons resultados, não representando um grande desafio. Além disso, a Entrevistada 1 afirma que o mercado não tinha visão sobre as mudanças proporcionadas pela implementação do modelo de serviços compartilhados na unidade de São Paulo. Segundo ela, “se houvesse, talvez, no mercado, usuários e recebedores dos serviços oferecidos pela Central, seria mais fácil identificar o impacto da mudança na visão do mercado”. Mas, conforme já mencionado anteriormente, o CSC da Empresa A, diferentemente dos outros CSC do grupo, não presta serviços para outras empresas do mercado.

Segundo a Entrevistada 1, atualmente as novas estruturas e procedimentos adotados no novo ambiente de serviços compartilhados cumprem com as expectativas e imaginação externas e continuam a trazer muitos benefícios para a unidade: “Sem dúvida, ficamos muito mais profissionais, assertivos e alinhados com todas as outras áreas. A padronização dos processos e dos sistemas tornou possível, por exemplo, identificar de forma mais rápida e clara as

rupturas dos processos e os riscos intrínsecos ao negócio e ao dia-a-dia das operações, além de facilitar a identificação de oportunidades para atender aos desafios do negócio". As áreas da Central passaram a ter ação e impacto diretos sobre as estratégias da Companhia. Por exemplo, nas áreas Fiscal e de Contas a Pagar, qualquer ruptura ou problemas nos processos envolvendo a escrituração de documentos fiscais, apuração e recolhimento de impostos e obrigações acessórias podem expor a Companhia ao FISCO e qualquer pagamento incorreto de fornecedores, além de prejudicar a imagem da Companhia perante o mercado, pode provocar um desequilíbrio nas métricas globais de *working capital*.

5.1.3.2 Pressões isomórficas e a implementação do CSC

No que diz respeito à influência das pressões isomórficas sobre a implementação do CSC, constatou-se que o processo inicial de adoção do modelo não passou por fortes pressões de caráter coercitivo e o pouco que existiu, não foi interpretado de forma negativa pelos atores organizacionais, favorecendo a implementação da nova plataforma de serviços compartilhados. Há evidências de que o processo que envolveu desde a proposta do Grupo B, apresentada como um requerimento formal, e o planejamento da mudança tenham sido bastante tranquilos por conta das já existentes centralização e padronização dos processos na unidade e aos hábitos de cumprimento de normas e políticas já internalizadas no cotidiano da Central. Por um lado, o próprio grupo reconhecia as limitações da unidade para operar 100% como um CSC, então as requisições não puderam ir muito além do que era possível aplicar à Empresa A, no contexto em que se inseria. Por outro lado, a interpretação da proposta de mudança pelos gestores da Central ocorreu de forma a inibir qualquer tipo de resistência que pudesse prejudicar ou alterar a estrutura formal da organização. Há evidências da consideração, por parte dos colaboradores, da mudança como um benefício para a Central, comprovando-se, por meio das visitas a outras empresas, que a mudança era realmente uma tendência no mercado, sendo efetivamente benéfica.

Por não terem existido pressões do tipo coercitivas em grande escala, a Central foi bem-sucedida quanto à mudança da forma de pensar e agir das pessoas. A influência do Grupo B, da matriz e dos próprios gestores sobre os colaboradores de níveis hierárquicos mais baixos esteve muito mais relacionada à mudança de postura e da forma de pensar dos colaboradores, para que estes compreendessem a importância de prestar serviços com qualidade e alto nível,

encorajando-os a serem atuantes e incansáveis a fim de manter o modelo vivo o tempo todo. Sobre essa questão, a Entrevistada 1 menciona: “Esse é um movimento muito interessante pois quem não se identifica em fazer parte da história naturalmente vai embora. Outros que não tem a consciência, você tem que tirar. Então você começa a conseguir fazer arranjos de equipe para realmente chegar num time bacana para prestar o serviço”. A partir dessa declaração, nota-se que, apesar de não ser possível identificar facilmente pressões coercitivas, mesmo se estas existissem, não haveria possibilidade de resistência por parte das pessoas, pois os resistentes simplesmente seriam demitidos.

Em relação à influência das pressões miméticas, por um lado as mesmas favoreceram a implementação do modelo, mas, por outro, podem ter contribuído para a unidade distanciar-se das metas mais adequadas ao contexto em que se inseriam. De fato, o incentivo advindo de outras empresas que haviam implementado serviços compartilhados encorajou a unidade a iniciar o processo de mudança. No entanto, também pode ter impedido que os gestores direcionassem suas metas a fim de se adequarem à realidade da Companhia. A Entrevistada 1 ressalta, por exemplo, que **“**(...) o CSC de uma empresa visitada já estava estruturado e ganhando prêmios, inclusive, (pois existe um tipo de certificação para CSC) e o nosso objetivo era conseguir essa certificação”. A primeira visão definida para a CSF era ser reconhecida como um dos melhores CSC até 2014, ocasionando uma inquietação para observar as práticas de outras organizações e como estas estavam agindo no âmbito dos serviços compartilhados, como forma de acumular conhecimento válido para que a visão fosse alcançada. Em virtude das limitações intrínsecas ao próprio contexto em que a Central estava inserida, a visão atual é outra. Segundo a Entrevistada 1, “(...) as metas mudaram um pouco. Nós ainda buscamos ser os melhores, mas desejamos ser os melhores dentro do universo do Grupo B. Nós gostaríamos de que o nosso CSC atendesse mais mercados além do Brasil, o que é um pouco difícil pelo volume de operações da empresa, por conta da questão do idioma, além do fato de o Brasil ser altamente tributado. Nesses outros países onde há CSC do Grupo B, todas as pessoas falam inglês e espanhol, e isso facilita”. Desse modo, percebe-se que, apesar de ter buscado fortemente a referência de outras organizações, a unidade encontrou limitações para chegar ao padrão dos CSC já existentes e estruturados no mercado e redirecionou suas metas para atingir o nível dos CSC do próprio Grupo B, podendo ter atrasado um pouco o desenvolvimento do modelo.

5.1.4 Análise sobre o setor de Ativo Fixo

O Entrevistado 2, especialista da área de R2R, setor de Ativo Fixo, também fornece alguns *insights* importantes sobre o período de transição para o novo modelo de serviços compartilhados.

Pode-se afirmar que as mudanças provocadas pela adoção do modelo de serviços compartilhados demoraram a atingir a área de Contabilidade do ECSP, posteriormente denominada de R2R. Até aproximadamente o ano de 2013, o setor de Ativo Fixo era responsável pelas seguintes atividades:

1) Controle dos ativos fixos: garantir que todas as entradas, saídas e transferências de ativos de Trade Marketing & Distribuição (TM & D) fossem registradas corretamente no SAP (ERP utilizado pela Empresa A);

2) Inventário dos ativos fixos: envolvia garantir o inventário físico de 100% dos bens do Ativo Imobilizado de TM&D, bem como os ajustes de divergências identificadas e aprovadas conforme política de delegação de autoridade;

3) Depreciação dos ativos fixos: cálculo e registro contábil da depreciação de todos os bens registrados no Ativo Imobilizado. Antes mesmo da primeira fase de transição para o novo modelo, a área de R2R já era responsável pelos processos de depreciação de todas as unidades da Empresa A, inclusive fábricas e usinas.

A partir de 2013, as atividades relativas à ativação e inventário dos bens dos ativos das fábricas e usinas da Empresa A foram incorporadas ao setor de Ativo Fixo de R2R. De acordo com o Entrevistado 2, antes da criação da CSF, as atividades da área de R2R, mais especificamente do setor de Ativo Fixo, eram desenvolvidas de forma desorganizada e não eram monitoradas, havendo apenas relatórios informais que apoiavam os períodos mais conturbados como os meses de fechamento. Após a criação do catálogo de serviços pela área de Qualidade da CSF, os processos do setor e as informações geradas passaram a ser detalhadamente descritos, possibilitando a fixação de prazos, o estabelecimento de SLA, a padronização dos procedimentos e o estabelecimento de competências responsabilidades para as partes envolvidas na prestação e recebimento dos serviços. O Entrevistado 2 afirma que “a ideia do catálogo de serviços provocou grande engajamento dos colaboradores da área de R2R no sentido de mudar de postura e buscar a melhoria contínua da prestação do serviço. Antes, sinceramente, era de nosso costume tratar a área ao lado como inimiga. Hoje, com as

definições proporcionadas pelo catálogo de serviços e o estabelecimento dos SLA temos condições de manter com as áreas clientes um relacionamento de parceria".

A interpretação das pressões coercitivas por parte do Entrevistado 2 está em consonância com a opinião da Entrevistada 1. Sobre essa questão, ele afirma que "pressões sempre fizeram parte do cotidiano da área de R2R, e principalmente do setor de Ativo Imobilizado. Nossos clientes internos, as fábricas, usinas e a própria matriz sempre exigiram que executássemos as atividades com agilidade. Quando um projeto estava para começar, por exemplo, e os ativos deveriam ser adquiridos, os gerentes de projetos dependiam do nosso setor para que fossem criados os números de imobilizado, porque só assim era possível prosseguir com as compras. Quanto à fase inicial de transição para a CSF, fomos muito bem orientados pelos gestores da nossa unidade. Inicialmente nos transmitiram bastante segurança com relação aos benefícios da mudança".

O discurso do Entrevistado 2 demonstra que as pressões não foram interpretadas de forma negativa pelos colaboradores e estes ainda receberam forte apoio e orientação para lidar com o processo de mudança. Contudo, pode-se afirmar que o setor de Ativo Imobilizado não foi impactado em grande escala nos primeiros anos de estabelecimento do novo modelo, dificultando a avaliação das respostas dos funcionários às mudanças ocorridas. O impacto mais significativo ocorreu no final de 2013, quando se decidiu que as atividades, antes realizadas localmente, relativas à ativação dos ativos imobilizados das usinas e fábricas da Empresa A, passariam a ser executadas pela equipe de Ativo Fixo da CSF. Sobre essa fase da mudança, o Entrevistado 2 menciona: "Eles decidiram que nós passaríamos a ser os responsáveis pela ativação dos bens das fábricas e usinas. Lembro de não ter havido uma comunicação clara sobre como essa transição aconteceria. Simplesmente fomos informados de que a partir daquele momento seríamos os novos responsáveis por esses procedimentos. As máquinas eram importadas, valiam milhões, compostas por inúmeras incorporações que são partes adquiridas para serem agregadas às máquinas principais... O tipo de construção que só os engenheiros conhecem. E estávamos acostumados a trabalhar com a ativação dos bens de TM & D, que eram basicamente materiais de escritório, veículos, máquinas simples de embalagem e esteiras de distribuição de cigarros. O fato é que não nos deram condições para trabalhar da forma solicitada. Não nos deram oportunidade de conhecer as fábricas e as usinas, de ver uma máquina para que no mínimo tivéssemos noção do que se tratava. Nesse período, houve um grande desgaste de nossa equipe provocado pela insistência em manter uma comunicação com os engenheiros das plantas para nos ajudarem nos processos de

capitalização. Tivemos de lidar com a resistência dos engenheiros em nos fornecer informações, pois, logicamente, eles reagiram mal à perda das atividades e da responsabilidade sobre os processos. Gerenciar essas questões gerou um grande desgaste para os poucos funcionários que faziam parte da equipe de Ativo Fixo, eram dois ou três".

A partir dessas afirmações, nota-se que tanto a matriz, quanto os gestores do próprio CSC podem não ter oferecido todas as condições necessárias aos colaboradores para o desenvolvimento das atividades com qualidade, conhecimento e, acima de tudo, especialização, contribuindo para a mudança e agindo conforme o requerido. Tal situação gerou a dissociação entre a estrutura formal solicitada pela matriz e o Grupo B e as atividades de fato desenvolvidas pela equipe de Ativo Fixo relativas à capitalização dos bens. Quanto à presença de *decoupling*, o Entrevistado 2 afirma que "até que essa fase de adaptação terminasse, os procedimentos de capitalização dos ativos das fábricas e usinas não foram realizados na forma mais acurada possível e conforme definido no modelo".

Já com relação às atividades de inventário do ativo imobilizado das fábricas e usinas, elas também foram transferidas para o CSC e o Entrevistado 2 afirma que foi recebido o apoio necessário para que fosse possível contribuir com a mudança. Segundo ele, "ficou acordado que uma vez ao ano os colaboradores deveriam ficar alguns dias nas fábricas e nas usinas para realizar o inventário dos bens. A periodicidade do inventário depende da quantidade e do valor dos itens do ativo. Para ativos de TM&D costumávamos realizar o inventário com menos frequência. Mas para a realização do inventário nas fábricas e usinas, nossa equipe mencionou aos gestores que seria necessário ir pessoalmente aos locais, e isso deveria acontecer pelo menos uma vez ao ano. Com relação a isso, fomos atendidos e foi possível realizar os procedimentos de inventário com qualidade".

O Entrevistado 2 afirma ainda que existiram algumas dificuldades em atender às requisições do Grupo B relativas ao controle das máquinas denominadas SAN, as quais, são maquinas estratégicas para a Empresa A passíveis de serem transferidas para outros mercados do Grupo B. Ele menciona que "essas máquinas devem ser controladas com maior atenção e o seu registro do sistema deve ser acompanhado periodicamente. Alterações de turno e máquinas que se tornam ociosas são situações comuns que ocorrem nas plantas, mas nós raramente somos notificados para que realizemos a alteração do cadastro do ativo no sistema. Os esforços de buscar a informação, em vez de recebê-la prontamente dos engenheiros que estão nas plantas e em contato direto com as máquinas também geraram um grande desgaste para equipe, além de dificultar que realizássemos o controle dessas máquinas com acurácia e

qualidade, conforme solicitado pelo grupo”. Essa pode ser considerada outra evidência da presença de *decoupling* na área de R2R.

Ademais, evidências de conflitos entre eficiência e legitimidade foram identificados no processo relativo à criação do número do Imobilizado. O Entrevistado 2 explica: “O início do processo de transição para a CS foi acompanhado da criação do projeto denominado *Global Process Standardization* (GPS), cujo objetivo era realizar a padronização dos processos dos Centros de Serviços Compartilhados e *end markets* (mercados onde as transações finais tomam lugar na cadeia de valor) do Grupo. Uma das iniciativas do projeto que impactou diretamente o setor de Ativo Fixo foi a criação de um *template* (modelo de formulário padrão) para que as áreas clientes solicitassem a aquisição de itens de Ativo Imobilizado e seu respectivo cadastro no sistema. É obrigatório que o *template* com a solicitação de aquisição do ativo seja aprovado por um gerente de área e pelo contador da matriz. Entretanto, eles não estão na operação, é difícil contatá-los, e tudo isso por vezes significa uma trava para o processo. Por isso, em alguns casos não são respeitadas as políticas de delegação de autoridade e qualquer analista aprova o *template*”.

5.2 Análise comparativa com outros estudos

Para fins de aprofundamento das discussões, são feitas algumas comparações com estudos anteriores. Dessa forma, com relação ao mecanismo coercitivo de isomorfismo institucional, Kostova e Roth (2002), por exemplo, afirmam que a matriz de uma corporação multinacional pode exercer um domínio definido por conjunto de pressões ao qual todas as subsidiárias devem se conformar e estas, por não serem entidades independentes, são obrigadas a obedecer quaisquer práticas exigidas pela matriz. Os resultados da presente pesquisa demonstram, ao menos em relação ao processo de transição de ECSP para Centro de Serviços Compartilhados, que não houve pressões exercidas por parte do Grupo B ou da matriz interpretadas pelos gestores e colaboradores do CSC como pressões de força significativa ou de sentido negativo. De acordo com a Entrevistada 1, as pressões não foram mais intensas do que aquelas às quais sempre se submeteu a área de Finanças e Contabilidade. Por outro lado, os gestores e colaboradores demonstraram não só aceitação, a fim de se conformar com as orientações do Grupo B, mas o real apoio à decisão, pois houve o pleno entendimento de que a transição seria adequada à situação problemática do ECSP. Assim, não houve uma reação de obediência

provocada pura e simplesmente pelo desejo de conformidade, mas o entendimento do que seria benéfico, adequado e satisfatório para o ECSP. Tal reação por parte do CSC ao mandato do Grupo B favoreceu a adoção do modelo.

Ainda de acordo com as autoras, realmente importante para a internalização de uma determinada prática é o conhecimento social que auxilia as pessoas a entendê-la corretamente e a ter um conjunto de valores e crenças sociais consistentes com tal ação. Dessa forma, a probabilidade de que a subsidiária veja a prática como eficiente e valiosa para a sua realidade é maior. Essa ideia sugerida pelas autoras é fortemente aplicável à situação do CSC da Empresa A, pois se verifica que o conhecimento social sobre o modelo de serviços compartilhados (e a busca por esse conhecimento, evidente nas pesquisas de campo realizadas pelos gestores do ECSP) contribuiu para os colaboradores julgarem a prática como uma solução eficiente e valiosa, favorecendo significativamente o apoio à transição ao novo modelo e sua internalização. Pode-se constatar ainda que o ECSP, antes mesmo de passar pela transição para CSC, já mantinha um conjunto de valores e crenças bastante consistentes com a prática, por trabalhar de forma centralizada, buscando-se alinhar processos e procedimentos, melhorar a qualidade dos serviços prestados e provocar uma mudança na postura dos colaboradores.

Quanto ao *decoupling*, Siti-Nabiha e Scapens (2005) abordam a forma cerimonial como um novo Sistema de Gestão Baseado em Valor, implementado em uma empresa subsidiária por uma imposição da matriz, e como os KPI tornaram-se desacoplados das atividades diárias do negócio, criando, dessa forma, um nível de estabilidade que contribuiu para a ocorrência da mudança contábil. Assim, observa-se que todas as regras relacionadas ao novo sistema foram seguidas, mas os valores subjacentes às atividades da subsidiária permaneceram inalterados.

É possível constatar que os valores subjacentes às atividades do cotidiano do ECSP adequaram-se aos requeridos pelo Grupo B na decisão da criação da Central. Nota-se ainda, em documentos corporativos, que tanto a Empresa A quanto a gestão do ECSP sempre estiveram focados em transmitir claramente os valores do Grupo B e principalmente em se fazer entender nesse quesito, por meio de treinamentos, cartazes expostos e e-mails corporativos. Desse modo, não houve, ou não teve força significativa, tal divergência entre os valores reais do CSC e aqueles requeridos pelo Grupo B. Além disso, no caso de Siti-Nabiha e Scapens (2005), a subsidiária estudada realmente foi obrigada a implementar o novo modelo a partir da imposição da matriz. Já no caso do CSC da Empresa A, aparentemente, esse processo foi muito mais tranquilo e houve um período para que tanto os gestores quanto os

outros colaboradores se adaptassem às novas ideias e propostas manifestadas. Desde o início do processo de mudança, os KPI foram desenvolvidos com o total apoio da equipe de qualidade, demonstrando o entendimento de que se tratava de um processo de mudança bastante profícuo.

Sobre a influência dos objetivos ligados ao ganho de legitimidade e eficiência na adoção de diferentes práticas organizacionais, James (2009) propõe que as organizações podem tanto considerar o ambiente externo e tentar modelar sua estrutura para parecerem legitimadas, como adotar procedimentos racionais técnicos, possibilitando uma posição estratégica em um ambiente competitivo. A organização estudada por este autor, além de possuir um comportamento isomórfico de imitar práticas específicas que a fariam parecer legitimada, também adotou procedimentos técnicos racionais como sistemas de avaliação de desempenho contemporâneos para auxiliar seu posicionamento diante do ambiente competitivo, demonstrando que as duas pressões, por eficiência e legitimidade, podem estar conectadas nas organizações e ambas podem influenciar a decisão de adoção de determinadas práticas.

Desse modo, é possível afirmar que este foi o caso de todo o processo de adoção e estruturação do CSC da Empresa A. Apesar de a Entrevistada 1 destacar a significativa influência dos objetivos relacionados ao ganho de credibilidade e legitimidade na adoção do modelo, ela não deixou de ressaltar os objetivos técnicos, relacionados aos benefícios econômicos e financeiros, presentes em qualquer tipo de decisão, pois a organização precisa manter-se em um ambiente altamente competitivo, visando ao lucro. Constata-se também que a primeira fase de transição do modelo para CSF caracterizou-se por um domínio de uma fragilidade maior em relação a problemas de credibilidade e legitimidade, e não em relação à eficiência, como destacou a Entrevistada 1. Por outro lado, a segunda fase de transição, caracterizada pela unificação entre os CSC de RH e de Finanças, foi em sua maior parte motivada por objetivos de eficiência, tendo em vista o esforço dedicado para identificar sinergias entre as duas áreas.

Ainda sobre a interação das forças de mercado e institucionais, Tsamenyi et al. (2006) sugerem que os dois tipos de demandas podem ser complementares e não gerar conflitos. Esse aspecto também se aplica à realidade do CSC da Empresa A, pois houve influência das duas demandas sobre as decisões relacionadas à adoção do novo modelo de serviços compartilhados, mais especificamente das demandas de mercado sobre a segunda fase de transição e das demandas institucionais sobre a primeira, de tal forma que ambas se complementaram, em vez de gerarem conflitos entre legitimidade e eficiência.

Sobre as pressões miméticas de isomorfismo institucional, Ma e Tayles (2009) sugerem que as organizações não empregam novas práticas por modismo, mas sim por uma resposta ao desafio de novas formas organizacionais e atuais condições de mercado. Considerando-se o caso do CSC estudado, constata-se que o modismo influenciou fortemente a primeira fase de transição, quando os gestores sofreram com certa insegurança e incerteza em relação aos benefícios possivelmente gerados pela adoção do novo modelo. O modismo, representado, no caso do CSC da Empresa A, pelo esforço empreendido em pesquisar outras organizações, foi importante para proporcionar uma inspiração inicial, um incentivo à aceitação do novo, do diferente. No entanto, o modismo pode não ter se mantido como um aspecto positivo durante todo o processo de transição, pois o fato de os gestores terem desejado e direcionado esforços para seguir as realizações de outras organizações fez com que o CSC da Empresa A fosse, em partes, planejado de acordo com a realidade dessas outras organizações. Mais tarde, percebeu-se que esta não era a realidade em que o CSC da Empresa A se inseria e, por este motivo, recentemente foi necessário redirecionar a visão e as metas do CSC para se adequarem ao contexto bastante específico da Empresa A.

Neste capítulo, são apresentadas as respostas à questão principal da presente pesquisa. A fim de explicitar os achados, o quadro seguinte resume as principais inferências já discutidas em relação a cada um dos objetivos do presente estudo.

Tabela 3

Resumo dos achados

Motivações para a adoção do CSC	• Predominância de busca por legitimidade na primeira fase de transição (para CSF); • Frágil credibilidade perante clientes internos e matriz; • Predominância de busca por eficiência na segunda fase de transição (unificação de CSC de RH e de Finanças); • Busca por sinergias entre áreas; • Constantes pressões para se aumentar eficiência e reduzir custos.
Pressões institucionais na ocasião da adoção do CSC	• Predominância de pressões institucionais miméticas; • Quase ausência de pressões institucionais coercitivas; • Mandato oficial oriundo de alto escalão; • Requerimento formal com restrições: 'tentar se adequar'.
Resposta estratégica dos atores organizacionais à influência dos fatores institucionais	• Resposta estratégica do tipo *coupling* segundo discursos da Entrevistada 1; • Evidências de *decoupling* nos discursos do Entrevistado 2; • Escritório adere à ideia e contribui para a mudança; • Pressões coercitivas não interpretadas de forma negativa; • Possibilidade de *decoupling* não se aplica a um cenário competitivo.
Implementação e sucesso do modelo	• Interpretação positiva das pressões de caráter coercitivo: benéfico; • Busca por legitimidade: benéfico; • Pressões de caráter mimético: benéfico para a fase de adoção, mas restritivo para a fase de implementação do modelo.

Fonte: Elaborado pela autora

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A principal motivação para a realização da presente pesquisa consiste em compreender os motivos pelos quais determinadas práticas destacam-se por ter a atenção das organizações, sendo adotadas de forma tão difusa. Para tanto, o objeto de estudo estipulado é o Centro de Serviços Compartilhados da Empresa A e são investigados os fatores determinantes à adoção da prática de serviços compartilhados no ECSP, inibindo, favorecendo ou de alguma forma condicionando sua implementação.

A partir do estudo de caso realizado, constata-se que a adoção do modelo de serviços compartilhados no ECSP da Empresa A é influenciada principalmente por pressões institucionais miméticas e os objetivos estão mais fortemente relacionados à busca por legitimidade, apesar de objetivos técnicos também terem sido identificados, principalmente na fase da unificação dos CSC de Finanças e de RH.

Ressalta-se ainda que o discurso da Entrevistada 1 indica que os gestores e colaboradores compreendem a importância da adoção da prática para a resolução de muitas das adversidades aflitivas à unidade e, por esse motivo, não há conflitos ou ambiguidades em relação à implementação do modelo, evidenciando uma resposta estratégica do tipo *coupling* por parte dos atores organizacionais. Por outro lado, o discurso do Entrevistado 2, o qual está mais próximo das atividades operacionais do cotidiano da organização, aponta para a presença de *decoupling* no setor de Ativo Fixo pertencente à área de R2R.

Verifica-se também a presença do mecanismo coercitivo de isomorfismo institucional, interpretado de forma positiva pelos gestores do ECSP, minimizando possíveis resistências ao processo de mudança. A pressão exercida pela matriz no RJ e pelo Grupo B não tem sentido negativo para os colaboradores, pelo contrário, é interpretada como um fator intrínseco ao cotidiano da unidade, pois se trata de uma área financeira sempre exposta a pressões.

Outra questão a ser destacada é a presença de pressões miméticas as quais tanto capacitam e habilitam a ação dos gestores no sentido de aceitar e apoiar a proposta da matriz, quanto limitam a visão crítica sobre o que é ou não possível, considerando-se o contexto do ECSP e a escolha por formas alternativas de soluções para os problemas da unidade.

Algumas pesquisas já mencionadas no presente trabalho sugerem que o insucesso da adoção da prática de serviços compartilhados pode ocorrer por consequência da ausência de mudança cultural no ambiente organizacional. Dessa maneira, o processo de adoção do CSC na

Empresa A é acompanhado de uma mudança cultural e de postura por parte dos colaboradores, os quais são desafiados a reorientar a forma como se colocavam diante dos problemas do cotidiano, adotando uma postura proativa e demonstrando responsabilidade sobre os serviços prestados.

Com relação aos questionamentos motivadores da presente pesquisa, são sugeridas algumas respostas: a adoção da prática do compartilhamento de serviços, envolve riscos significativos, pode gerar ineficiências e resistências por parte dos colaboradores, mas de fato se apresenta como uma solução para os problemas aflitivos às unidades compostas por áreas operacionais de muitas corporações atualmente. Além disso, considerando que o modelo de serviços compartilhados tem sido amplamente seguido pelo mercado, ele pode significar uma oportunidade de melhor posicionamento diante dos concorrentes e de melhoria da imagem pública. A insegurança inicial expressada pelos gestores evidencia que estes possuíam conhecimentos sobre a complexidade e os riscos envolvidos na adoção de um modelo de serviços compartilhados. Contudo, o fato de o processo de centralização das atividades e áreas de suporte da Empresa A já vir ocorrendo há anos facilitou o processo de mudança, evitando que a unidade tivesse de lidar com questões como resistência por parte dos colaboradores, dependência de recursos, conflitos de poder e aumento de custos. Além disso, o forte desejo de aperfeiçoar a imagem e atingir o mesmo nível de reconhecimento de outras empresas do mercado e de outras Centrais do Grupo B são fatores que também motivaram os colaboradores do ECSP a apoiarem a proposta de transição para o modelo de serviços compartilhados, minimizando o medo e a insegurança intrínsecos ao processo de mudança.

É possível ainda estabelecer algumas comparações com as questões apresentadas por Meyer e Rowan (1977), segundo os quais as organizações deveriam adaptar-se às mudanças ambientais mesmo não havendo nenhuma evidência de sua efetividade. De acordo com as conclusões do presente estudo, é improvável que uma decisão esteja totalmente segregada de objetivos técnicos, afinal, o mercado é altamente competitivo, sem chances para a ocorrência de falhas. No caso deste trabalho, a adoção do modelo é mais fortemente influenciada pela busca por legitimidade, mas os gestores não deixaram de pesquisar evidências da efetividade do modelo em outras empresas e em outras Centrais criadas pelo Grupo B. Diferentemente de Meyer e Rowan (1977), que afirmam que as organizações se adaptam a mudanças ambientais mesmo sem qualquer evidência de efetividade, a Entrevistada 1 afirma que, dado o ambiente altamente competitivo em que as corporações se inserem atualmente, não existe espaço para

que decisões sejam tomadas e práticas adotadas sem a presença de evidências da geração de benefícios relacionados à eficiência.

Meyer e Rowan (1977) afirmam ainda que as organizações respondem às pressões institucionais por meio de uma conformidade cerimonial, ou seja, as organizações sentem-se obrigadas a adotar mudanças estruturais em resposta a demandas institucionais, por um lado, mas depois começam a dissociar essas alterações estruturais das reais práticas organizacionais, as quais devem ser executadas em consonância com as circunstâncias locais e realidades práticas. A partir da visão da Entrevistada 1 conclui-se o CSC da Empresa A teve de lidar com demandas institucionais, adotando mudanças estruturais as quais não se dissociaram das reais práticas organizacionais, pois, ao contrário das sugestões de Meyer e Rowan (1977), considerando que o mercado é altamente competitivo, não há espaço para a existência de conformidade apenas ritual. Visão diferente é proporcionada pelo Entrevistado 2, a partir da qual é possível concluir que houve *decoupling* no setor de Ativo Fixo. Tal divergência de opiniões sugere que colaboradores de níveis hierárquicos como a Entrevistada 1, por não estarem diretamente ligados à operação, podem não ter condições de visualizar e avaliar o desacoplamento entre a estrutura formal da organização e as atividades cotidianas.

Quanto às contribuições, o presente estudo direciona a atenção dos gestores para a existência de demandas institucionais externas, e não somente técnicas, capacitando-os a antecipar de que forma estas podem impactar a implementação de uma determinada prática. Um ponto importante a ser destacado é que a gestora entrevistada não possuía a consciência clara da presença do mimetismo e de como o mesmo poderia limitar a sua visão sobre a adequação do modelo, considerando as circunstâncias do ambiente no qual o ECSP se inseria. Provavelmente isso se repete em diversas organizações, nas quais gestores reagem às mudanças sem realmente obterem verdadeira consciência de como suas respostas podem impactar a forma como os processos e atividades são desenvolvidas no futuro.

O presente estudo contribui ainda para o desenvolvimento do pensamento crítico a fim de incentivar os gestores a perceberem quando são influenciados pelo mimetismo, a serem cautelosos na pesquisa de campo e ao ouvirem os pareceres de consultores, e, principalmente a se dedicarem à compreensão da realidade em que a empresa está inserida, com suas limitações e oportunidades.

Pode-se afirmar, por fim, que o presente trabalho contribui para a lacuna existente entre o exposto pela literatura sobre o sucesso dos modelos de serviços compartilhados e a prática real das corporações, fornecendo alguns *insights* importantes sobre atitudes por parte da

subsidiária e da matriz em situações de mudança que podem favorecer ou inibir a implementação do modelo de serviços compartilhados. Por parte da subsidiária, ações como direcionar esforços para pesquisar e obter informações sobre a proposta da matriz e pensar no benefício da organização em favor do bem coletivo podem amenizar ou até mesmo impedir a formação de um processo de resistência. Já por parte da matriz, atitudes como fornecer meios para alinhar a subsidiária aos valores e princípios da organização e, em processos de mudança, exercer um papel de cooperação e não de opressão podem evitar a ocorrência de *decoupling* e também de resistências por parte dos colaboradores.

De acordo com Kostova e Roth (2002), as práticas difundidas pela matriz de uma corporação são formuladas em seu próprio contexto institucional, o qual se difere dos contextos institucionais de suas subsidiárias. Por esse motivo, diferentes respostas estratégicas podem ser apresentadas pelas subsidiárias ao mandato de adoção de uma mesma prática. As diversas respostas estratégicas, por parte das subsidiárias pertencentes à mesma matriz, aos mandatos impostos sobre uma mesma prática, consistem em um interessante aspecto a ser investigado. Além disso, averiguar o processo de mudança do papel da Contabilidade Gerencial em uma situação de adoção do modelo de serviços compartilhados ou analisar a visão dos colaboradores operacionais de níveis hierárquicos mais baixos sobre a alteração também são temas interessantes a serem pesquisados.

REFERÊNCIAS

Affonso, H. J. (2010). *Centro de Serviços Compartilhados (CSC): impactos da implementação do modelo na estratégia, na estrutura e na gestão de empresas do setor privado.* Dissertação de Mestrado, FUMEC. Disponível em http://www.fumec.br/anexos/cursos/mestrado/dissertacoes/completa/henrique_jose_affonso.pdf

Aldrich, H. E. & Fiol, C. M. (1994). Fools rush in: the institutional context of industry creation. *Academy of Management Review*, vol. 19, pp. 645-670.

Andrade, M. M. (2007). *Introdução à metodologia do trabalho científico*. São Paulo: Atlas.

Araújo, F. C. (2010). *Centro de Serviços Compartilhados: uma aplicação do preço de transferência entre unidades de negócio*. Dissertação de Mestrado, PUC, São Paulo. Disponível em http://livros01.livrosgratis.com.br/cp153370.pdf

Archibald, M. E. (2004). Between isomorphism and marketing partitioning: How organizational competences and resources foster cultural and sociopolitical legitimacy, and promote organizational survival. In C. Johnson (Ed.). *Research in the Sociology of Organizations*, vol. 22, pp. 171-211.

Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Persona.

Berdejo, L. M. A. (2009). Fatores de resistência ao processo de implementação de um Centro de Serviços Compartilhados: uma abordagem segundo a teoria institucional. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-09102009-102733/pt-br.php

Berger, P. L. & Luckmann, T. (1996). *A construção social da realidade: tratado de sociologia do conhecimento*. Petrópolis: Vozes.

Bergeron, B. P. (2003). *Essentials of shared services*. Nova Jersey: Joh Wiley & Sons Inc.

Beuren, I. M., Gubiani, C. A. & Soares M. (2013). Estratégias de legitimidade de Suchman evidenciadas nos relatórios da administração de empresas públicas do setor elétrico. *Revista de Administração Pública*, vol. 47, n. 4, pp. 849–876.

Borman, M. & Janssen, M. (2013). Reconciling two approaches to critical success factors: th case of shared services in the public sector. *International Journal of Information Management*, vol. 33, pp. 390-400.

Brown, A. D. (1998). Narrative, politics and legitimacy in an IT implementation. *Journal of Management Studies*, vol. 35, n. 1, pp. 35-58.

Burns, J. & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, vol. 11, pp. 3–25. doi: lO.l006/mare. 1999.0119.

Cecil, B. (2000). Shared services moving beyond success. *Strategic Finance*, vol. 81, n. 10, pp. 64-68.

Cooke, F. L. (2006). Modeling an HR shared services center: experience of an MMC in the United Kingdom. *Human Resource Management*. Vol. 45, n. 2, pp. 211–227. doi:10.1002/hrm.

Cooper, D. J. & Morgan, W. (2008). Case study research in accounting. *Accounting Horizons*. Vol. 22, n. 2, pp. 159-178.

Corrêa, R. M., Diehl, C. A., Souza, M. A. & Macagnan, C. B. (2011). Centros de Serviços Compartilhados: um estudo sobre a metodologia de pesquisa utilizada em publicações de congressos brasileiros e periódicos internacionais. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*. Vol. 6, n. 1, pp. 39-58.

Creswell, J. W. (2009). *Research design: qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. Sage Publications, Inc., 3a ed.

Deephouse, D. L. (1996). Does isomorphism legitimate? *Academy of Management Journal*, vol. 39, pp. 1024–1039.

Deephouse, D. L. & Suchman, M. C. (2008) Legitimacy in Organizational Institutionalism. In R. Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin & R. Suddaby (Eds.). *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*. pp. 49–77. Thousand Oaks, CA: Sage.

Deloitte, T. T. (2008). *Centros de Serviços Compartilhados: tendências em um modelo de gestão cada vez mais comum nas organizações*. Disponível em http://www.deloitte.com.br/publicacoes/2007/pesquisa_CSCs.pdf

Deloitte. T. T. (2015). *2015 Global Shared Services Survey*. Retrieved from http://www2.deloitte.com/br/pt/pages/operations/articles/global-shared-services-survey.html

Díez-Martin, F., Prado-Roman, C. & Blanco-González, A. (2013). Beyond legitimacy: legitimacy types and organizational success. *Management Decision*, vol. 51, n. 10, pp. 1954-1969.

Dillard, J., Rigsby, J. & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 17, n. 4, pp. 506-542.

DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality organizational fields. *American Sociological Review*, vol. 48, n. 2, pp. 147–160.

Faria, A. C. & Gonçalves, M. A. (2010). Serviços compartilhados: estudo de caso sobre a atuação da controladoria em 13 países da América Latina. *Brazilian Business Review*. Vol. 7, n. 2, pp. 85-104.

Farndale, E., Paauwe, J. & Hoeksema, L. (2009). In-sourcing HR: shared service centres in the Netherlands. *The International Journal of Human Resource Management*, vol. 20, n. 3, pp. 544–561. doi:10.1080/09585190802707300.

Feuser, H. O.; Souza, L. B; Beuren, I. M. (2015). Implicações de um Centro de Serviços Compartilhados na Contabilidade Gerencial: uma abordagem institucional. *XV Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo*. Disponível em http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos152015/121.pdf

Hawley, A. (1968). *Human ecology. In David L. Sills (ed.), International Encyclopedia of the Social Sciences*. Nova York: Macmillan.

Herbert, I. P. & Seal, W. B. (2012). Shared services as a new organisational form: Some implications for management accounting. *The British Accounting Review*. vol. 44, n. 2, pp. 83–97. doi:10.1016/j.bar.2012.03.006.

Hoque, Z. (2002). Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. vol. 15, n. 2, pp. 162-183.

Huy, Q. N. (2001). Time, temporal capability, and planned change. *Academy of Management*, vol. 26, n. 4, pp. 601-623.

Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, pp. 349-410.

James, W. (2009). Rationality, institutionalism and accounting change. *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 5, n. 3, pp. 362–389. Retrieved from http://doi.org/10.1108/18325910910986972

Janssen, M. & Joha, A. (2006). Motives for establishing shared service centers in public administrations. *International Journal of Information Management*, vol. 26, n. 2, pp. 102–115. Retrieved from http://doi:10.1016/j.ijinfomgt.2005.11.006

Jepperson, R. L. (1991). Institutions, institutional effects, and institutionalization. In: Powell, W. W.; DiMaggio, P. J. (Orgs.). *The new institutionalism in organization analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.

Kastberg, G. (2014). Framing shared services. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 25, n. 8, pp. 743-756. Retrieved from http://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.01.002

Kholeif, A. O. R., Abdel-Kader, M. & Sherer, M. (2007). ERP customization failure. *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 3, pp. 250 – 269.

Knoke, D. (1985). The political economies of associations. In Braungart R. G. & Braungart, M. M. (Eds.). *Research in Political Sociology*, vol. 1, pp. 211-242.

Knol, A., Janssen, M. & Sol, H. (2014). A taxonomy of management challenges for developing shared services arrangements. *European Management Journal*, vol. 32, n. 1, pp. 91–103. Retrieved from http://doi:10.1016/j.emj.2013.02.006.

Kostova, T. & Roth, K. (2002). Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: institutional and relational effects. *Academy of Management Journal*., vol. 45, n 1, p. 215-233.

Kshetri, N. (2007). Institutional factors affecting offshore business process and information technology outsourcing. *Journal of International Management*, vol. 13, n. 1, pp. 38–56. Retrieved from http://doi.org/10.1016/j.intman.2006.05.003

Lindvall, J. & Iveroth, E. (2011). Creating a global network of shared service centres for accounting. *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 7, n. 3, pp. 278–305. doi:10.1108/18325911111164213.

Lófti, S., Castro, M. C. & Gomes, V. V. (2014). Centro de Serviços Compartilhados: principais conceitos e práticas. *Artigos Fundação Dom Cabral*. Disponível em http://www.fdc.org.br/professoresepesquisa/publicacoes/Paginas/publicacao-detalhe.aspx?publicacao=18456

Ma, Y. & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. *Accounting and Business Research*, vol. 39, n. 5, pp. 473-495.

Maatman, M., Bondarouk, T. & Looise, J. K. (2010). Conceptualising the capabilities and value creation of HRM shared service models. *Human Resource Management Review*, vol. 20, n. 4, pp. 327–339. Retrieved from http://doi:10.1016/j.hrmr.2010.02.001.

Machado-da-Silva, C. L. & Fonseca, V. (1996). Competitividade organizacional: uma tentativa de reconstrução analítica. *Organizações & Sociedade*, vol. 4, n. 7, pp. 97-114.

Magalhães, C. (2009). *Passo a passo para planejamento, estruturação, estratégias e processos de um Centro de Serviços Compartilhados*. São Paulo: Conexões Educação Empresarial.

Major, M. J.; Ribeiro, J. (2008). A Teoria Institucional na investigação em Contabilidade. In M. J. Major e R. Vieira (Org.). *Contabilidade e Controle de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Escolar Editora. Lisboa: Portugal.

Marques, K. C. M. (2012). *Custeio alvo à luz da contingência e da Nova Sociologia Institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso*. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia de investigação científica para ciências sociais aplicadas*. (5a ed.). São Paulo: Atlas.

McIvor, R., McCracken, M. & McHugh, M. (2011). Creating outsourced shared services arrangements: Lessons from the public sector. *European Management Journal*, vol. 29, n. 6, pp. 448–461. doi:10.1016/j.emj.2011.06.001.

Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, vol. 83, n. 2, pp. 340–363.

Meyer, J. W. & Scott, W. R. (1983). Institutional and technical sources of organizational structure of educational organizations. In Meyer, J. W.; Scott, W. R. (Org.). *Organizational environments: ritual and rationality*. Beverly Hills, CA. Sage, pp. 45-70.

Moll, J., Burns, J. & Major, M. (2006). Institutional Theory. In: Hoque Z. (Org.). *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. London: Spiramus.

Nor-Aziah, A. K. & Scapens, R. W. (2007). Corporatisation and accounting change. *Management Accounting Research*, vol. 18, n. 2, pp. 209–247. Retrieved from http://doi.org/10.1016/j.mar.2007.03.003

Norling, P. (2001). Call centre companies and new patterns of organization. *Economic & Industrial Democracy*, vol. 22, n. 1, pp. 155-168.

Oliver, C. (1991). Strategic Responses to Institutional Processes. *The Academy of Management Review*, vol. 16, pp. 145–179.

Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views. *Strategic Management Journal*, vol. 18, pp. 697–713.

Oyadomari, J. C. T., Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L. & Lima, M. P. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP*, vol 2, n. 2, pp. 55–70.

Parsons, T. (1956). Suggestions for a sociological approach to the theory of organizations. *Administrative Science Quarterly*, vol. 1, n. 1, pp. 63-85.

Parsons, T. (1960). *Structure and process in moder societies*. Illinois: Free Pass.

Pfeffer, J. & Salancik, G. R. (1978). A social information processing approach to job attitudes and task design. *Administrative Science Quarterly*, vol. 23, n. 2, pp. 224-253.

Quinn, B., Cooke, R. & Kris, A. (2000). *Shared Services: mining for corporate gold*. London: Financial Times Prentice Hall.

Revista No Ar: a nossa voz (2014). Modelo de evolução, n. 415, pp. 18-19.

Ribeiro, J. A. & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development qualitative. *Research in Accounting & Management*, vol. 3, n. 2, pp. 92-111.

Ruef, M. & Scott, R. W. (1998). A multidimensional model of organizational legitimacy: hospital survival in changing institutional environments. *Administrative Science Quarterly*, vol. 43, n. 4, pp. 877-904.

Sampieri, R. H., Collado, C. F. & Lucio, P. B. (2006). *Metodologia de pesquisa*. (F. C. Murad, M. Kassner & S. C. D. Ladeira, trads.). São Paulo: McGraw-Hill.

Selznick, P. (1952). *The organization weapon*. Nova York: Book; McGraw-Hill.

Schulman D. S., Harmer, M. J., Dunleavy, J. R. & Lusk, J. S. (1999). *Shared Services: Adding Value to the Business Units*. Nova York: John Wiley & Sons.

Scott, W. R. (1987). The Adolescence of Institutional Theory. *Administrative Science Quarterly.* Vol. 32, n. 4, pp. 493-511.

Scott, W. R. (1995). *Institutions and Organizations*. Sage, Thousand Oaks, CA.

Scott, W. R. (2001). *Institutions and Organizations*. Sage, Thousand Oaks, CA.

Silva, J. A. T., Santos, R. F. & Santos, N. M. B. (2006). *Criando valor com serviços compartilhados: aplicação do balanced scorecard*. São Paulo: Saraiva.

Siti-Nabiha, A. K. & Scapens, R. W. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 18 (1), 44–73. Retrieved from http://doi.org/10.1108/09513570510584656

Souza, M. A. & Corrêa, R. M. (2011). Centros de Serviços Compartilhados: Publicações no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) no Período de 1998 a 2008. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, vol. 51, pp. 73–105.

Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, vol. 20, n. 3, pp. 571-610.

Swidler, A. (1979). *Organization without authority: dilemmas of social control of free schools.* Cambridge: Harvard University Press.

Tolbert, P. S. (1985). Resource dependence and institutional environments: sources of administrative structure in institutions of higher education. *Administrative Science Quarterly*, vol. 30, pp. 1–13.

Triplett, A; Scheumann, J. (2000). Managing shared services with ABM. *Strategic Finance*. Vol. 81, n. 8, pp. 40-45.

Tsamenyi, M., Cullen, J. & González, J. M. G. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, vol. 17, n. 4, pp. 409–432. Retrieved from http://doi.org/10.1016/j.mar.2006.02.002

Ulbrich, F. (2006). Improving shared service implementation: adopting lessons from the BPR movement. *Business Process Management Journal*, vol. 12, n. 2, pp. 191–205. doi:10.1108/14637150610657530.

Weber, M. (1946 [1922]). Class, status, party. In: Gerth, H. H. & Mills, C. W. (Orgs.) *From Max Weber Essays in Sociology*. Nova York: Oxford University Press.

Wendy, J. (2009). Rationality, institutionalism and accounting change. *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 5, n. 3, pp. 362 – 389.

Wikipedia (n.d.). Descrição da Empresa A. Disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/

Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 4a ed. Porto Alegre: Bookman.

Zucker, L. G. (1977). The Role of Institutionalization in Cultural Persistence. *American Sociological Association*, vol. 42, n. 5, pp. 726–743.

APÊNDICE A – Roteiro das Entrevistas

I) Identificação

a. Nome:
b. Cargo atual:
c. Há quanto tempo está na Companhia?

II) A prática do compartilhamento de serviços na Empresa A

(Objetivo: verificar a presença de indícios de adoção do modelo de serviços compartilhados e suas principais características)

a) Houve desconstrução e posterior centralização das atividades, passando os serviços a serem fornecidos por um departamento local para outras unidades com menos esforços? (Janssen e Joha, 2006)

b) Atividades e processos antes espalhados ao longo da estrutura da empresa agora estão concentradas na nova unidade de negócio? Quais atividades e processos? (Schulman et al., 1999)

c) Houve minimização ou eliminação de processos que não eram centrais para as operações da companhia e a concentração em processos estratégicos ou principais? Quais? (Schulman et al., 1999)

d) Pode-se dizer que atividades, processos e áreas que compõe o CSC são táticos ou estratégicos? (Schulman et al., 1999)

e) Pode-se dizer que são críticos de um ponto de vista competitivo? (Ulbrich, 2006)

f) Quais os processos atendidos por meio do CSC? (Deloitte, 2007)

( ) Contas a Pagar
( ) Escrituração Fiscal
( ) Contabilidade
( ) Tesouraria
( ) TI
( ) Folha de Pagamentos
( ) Contas a Receber
( ) Outras. Cite:

g) Processos estão padronizados? (Ulbrich, 2006)

h) Existem contratos e acordos de níveis de serviços? São formais ou informais? (Janssen e Joha, 2006)

i) Houve uma aproximação dos clientes internos? (Schulman et al., 1999)

III) Processo de adoção do CSC (Base: Berdejo, 2009)

a) Você participou da fase de pré-implementação do CSC envolvendo planejamento, definição do projeto e decisões? Qual foi a sua participação nessa fase? Qual era o seu cargo? (Objetivo: identificar se o entrevistado possui condições de discorrer sobre o processo de pré-implementação)

b) Houve ajuda para resgatar o time que participou do projeto? (Identificar outras oportunidades de entrevista)

c) Qual função você ocupava na época do projeto do CSC? (Identificar se o entrevistado fazia parte da alta gestão e qual exatamente o nível de envolvimento no processo específico de tomada de decisão)

d) Como você descreve a história do CSC até o momento? (Resgatar o contexto geral no qual o CSC foi criado)

e) Liste características do ambiente organizacional antes da adoção do modelo de serviços compartilhados (Resgatar fatores gerais que possam ter motivado a adoção do CSC)

Ex.:

( ) Custos altos?

( ) Retrabalho?

( ) Processos duplicados?

( ) Ineficiência?

( ) Não padronização?

( ) Serviços estratégicos ou operacionais?

( ) Falta de controle?

( ) Necessidade de criar/adicionar valor aos negócios da Companhia?

( ) Necessidade de criação de vantagem competitiva?

( ) Necessidade de melhoria dos sistemas operacionais?

( ) Necessidade de melhoria do desempenho operacional?

f) Em que momento exatamente surgiu a necessidade ou a ideia de implementar o CSC na operação do Brasil? Qual acontecimento destacou-se e foi totalmente relevante para a adoção

do modelo? (Para fazer o entrevistado refletir sobre a hipótese de tal necessidade não ter acontecido: não haveria adoção ou a mesma teria ocorrido em outro período?)

IV) Adoção do CSC – Fatores isomórficos (Base: Marques, 2012 e DiMaggio & Powell, 1983)

a) Na ocasião da adoção (Objetivo: identificar presença de antecedentes relacionados ao isomorfismo mimético):

- Havia informação da adoção de CSC pelos concorrentes? Houve interesse em compreender como ocorria a adoção desse modelo por outras empresas?
- Buscou-se alguma informação sobre melhores práticas desenvolvidas pelas organizações naquele período?
- Havia informação da adoção por outras empresas da cadeia de valor?
- Houve algum tipo de consultoria que desencadeou o processo de adoção?
- Acreditava-se que a implementação do CSC poderia estar relacionada a determinado prestígio (perante o ambiente interno e externo)?
- A adoção do compartilhamento de serviços era vista como uma prática mais adequada em relação a outras práticas? Não se pensou em terceirização, por exemplo?
- O momento que a organização vivia era de incertezas? Havia tecnologias organizacionais mal compreendidas, metas ambíguas, problemas sem soluções?
- Pode-se dizer que havia um cenário de incertezas e este encorajou a imitação (se existiu)?
- Havia tecnologias organizacionais mal compreendidas, metas ambíguas, problemas sem soluções?
- Qual o peso dessas variáveis na adoção?

b) Na ocasião da adoção (identificar presença de antecedentes relacionados ao isomorfismo coercitivo):

- Havia pressão de outras empresas do grupo ou de outras unidades de negócio para a adoção do CSC?
- Quais eram as pressões por parte do Grupo B?
- Quais eram as pressões por parte da matriz do RJ?

- Quais eram os objetivos do Grupo B ao determinar a implementação do modelo de serviços compartilhados na unidade em São Paulo? Qual era o objetivo principal do Grupo?
- Qual o nível de influência do Grupo B sobre as decisões relacionadas à adoção do CSC?
- De que forma se manifestavam essas influências? Orientações? Imposições? Regras?
- Qual o nível de influência da matriz do RJ sobre as decisões?
- Houve intenções, por parte da matriz do RJ, relacionadas ao alcance de uma conformidade com as políticas do Grupo B?
- Em uma escala de 0 a 10, qual o peso dessas intenções sobre a decisão de implementar o CSC?
- Havia pressão para seguir ações de empresas líderes para propiciar redução de incertezas?
- Houve imposição de uma série de exigências operacionais, sistemas de desempenho, e contratos capazes de homogeneizar o comportamento dos empregados, em termos de manutenção da qualidade e níveis de desempenho, capazes de padronizar processos?

c) Na ocasião da adoção (identificar presença de isomorfismo regulatório):

- Houve influência de fatores externos como política governamental e regulação?
- Na ocasião houve um mandato oficial da alta gestão para iniciar o processo de adoção e implementação (verificar o nível de envolvimento da alta gestão com o processo de adoção)?
- Qual foi a estratégia de implementação utilizada (plano piloto, implementação parcial)?

V) Adoção do CSC – Legitimidade *versus* Eficiência

(Objetivo: Identificar os tipos de motivações predominantes sejam elas relacionadas à busca por eficiência ou busca por legitimidade)

a) Havia histórico de (Marques, 2012):

- prejuízo ou queda nos lucros?
- queda na receita?

- aumento de custos?
- redução de *market share*?

b) Havia pressão para aumentar a eficiência em relação aos custos?

c) Havia pressão para aumentar o prestígio da empresa no mercado?

d) Como era julgada a credibilidade e aceitabilidade tanto da organização como da unidade de São Paulo? (Scott, 2001)

e) Os recursos materiais e informação técnica eram suficientes para a sobrevivência e prosperidade da organização? (Scott, 2001)

f) Se havia uma situação de legitimidade, esse conceito estava relacionado ao resultado da presença de conformidade com normas sociais e leis formais? (Meyer e Rowan, 1977)

g) Foram feitas análises técnicas que buscassem medir o incremento da eficácia proporcionada pelas práticas e procedimentos adquiridos após a implementação do novo modelo? (Meyer e Rowan, 1977)

h) Pode-se dizer que a empresa agiu em conformidade com mitos institucionalizados? (Meyer e Rowan, 1977)

i) Qual o maior gerador de legitimidade dentro do contexto da empresa? (Meyer e Rowan, 1977)

( ) Eficiência técnica

( ) Conformidade a mitos institucionais

VI) Implementação do CSC – Presença de *decoupling* (Base: Meyer e Rowan, 1977)

(Objetivo: Identificar se as estruturas e procedimentos formais adotados pela organização após implementação do CSC estão desconectados das práticas organizacionais diárias)

a) Tudo que foi planejado foi atingido? As atividades e processos passaram a ser realizados conforme o modelo de serviços compartilhados ou há exceções? (Identificar processos e atividades que mesmo com a adoção do modelo ainda não são 100% realizadas no modelo de serviços compartilhados, causando *decoupling*)

b) Se houve objetivos relacionados à conformação com mitos institucionalizados, pode-se dizer que isso gerou conflitos com os objetivos de eficiência? (Isso significa: o mercado quer que eu faça uma coisa, mas isso prejudica a eficiência dentro do meu ambiente organizacional?)

c) Pode-se dizer que os esforços para conformação a regras estabelecidas causaram algum tipo de conflito ou inconsistência na estrutura formal da organização?

d) As estruturas e procedimentos adotados cumprem com as expectativas ou imaginação externas? (Da matriz, das outras unidades de negócio ou do mercado)

e) Pode-se dizer que, por meio da adoção das novas rotinas estruturais do CSC, buscou-se atingir legitimidade, mas, ao mesmo tempo, essas rotinas foram dissociadas das operações do cotidiano a fim de manter a eficiência técnica da organização?

f) Há processos e atividades realizados apenas de forma cerimonial? Ou seja, funcionam apenas como rituais usados para preservar o *status quo* ou o poder ou interesse de certo grupo de indivíduos, sem necessariamente funcionar como um suporte a tomada de decisão?

g) Você acredita em que outras áreas devam seguir o modelo de serviços compartilhados? Como áreas da matriz? (Uma resposta positiva indica que o gestor internalizou a ideia do CSC e ainda consegue enxergar outros ambientes onde ele possa existir também)

VII) Implementação do CSC – Sucesso *versus* Insucesso

(Objetivo: identificar se houve sucesso ou insucesso e de que forma os fatores institucionais podem ter impactado o resultado da implementação)

a) O CSC já está 100% implementado e operando? Se não, o que ainda é necessário?

b) O que foi planejado, mas não foi concretizado? (Identificar fragilidades do modelo implementado)

c) Pode-se dizer que as funções deixaram de ser vistas como “transeuntes” passivos, reativos e dispendiosos e passaram a ser vistas como “atores” proativos e embutidos na organização? (Lindvall e Iveroth, 2011)

d) A padronização fez com que as unidades de negócio se tornassem mais comparáveis? (Ulbrich, 2006)

e) Quais foram os impactos gerais da mudança para o seu trabalho? Qual a sua avaliação geral sobre os processos e o nível dos serviços prestados atualmente? E quanto ao período anterior à criação do CSC? Quais as diferenças?

f) Você acredita em que o modelo tenha contribuído para a melhoria da performance geral do escritório? Você acredita em que a adoção do modelo permitiu que você dedicasse mais tempo às suas atividades de gestão e menos às operacionais? E quanto aos gestores das outras unidades de negócio? (Schulman et al., 1999)