

Abordagens sobre os centros de serviços compartilhados em congressos brasileiros de custos no período de 1998 a 2008.

Rodrigo Machado Corrêa (UNISINOS) - rodrigo.correa.002@acad.pucrs.br

Marcos Antonio de Souza (UNISINOS) - marcosas@unisinos.br

Resumo:

Este artigo visa analisar as características das publicações sobre os Centros de Serviços Compartilhados - CSC. Adotar o CSC é uma estratégia de gestão que vem se consolidando cada vez mais em grandes corporações, visto que, quando é criada uma unidade de compartilhamento de serviços para as suas atividades de suporte a organização obtém diversas vantagens. Dentre essas vantagens pode-se citar a possibilidade dela focar seu core-business, obter maior racionalização dos processos, reduzir os seus custos de overhead, intensificar seus controles etc. Ou seja, ocorre uma mais eficiente gestão dos recursos aplicados nessas atividades de suporte. O estudo caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica, com análise de conteúdo aplicada nos artigos publicados nas edições do Congresso Brasileiro de Custos - CBC, um dos principais fóruns de discussão sobre a gestão dos recursos das organizações, referentes ao período 1998 a 2008. O estudo constata que apesar dessas edições do CBC publicarem diversos artigos sobre a gestão de custos, apenas cinco deles abordaram conteúdo relacionado aos CSC. O estudo conclui, além dessa inexpressiva publicação de artigos sobre a temática pesquisada, que a característica predominante dos artigos identificados é a falta de uma metodologia de pesquisa objetiva e de um referencial teórico mais robusto, o que impossibilita uma melhor análise científica do tema e proposição de contribuições mais significativas.

Palavras-chave: *Centros de Serviços Compartilhados. Racionalização de Processos. Gestão de Custos. Congresso Brasileiro de Custos. Artigos.*

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Abordagens sobre os centros de serviços compartilhados em congressos brasileiros de custos no período de 1998 a 2008.

Resumo

Este artigo visa analisar as características das publicações sobre os Centros de Serviços Compartilhados - CSC. Adotar o CSC é uma estratégia de gestão que vem se consolidando cada vez mais em grandes corporações, visto que, quando é criada uma unidade de compartilhamento de serviços para as suas atividades de suporte a organização obtém diversas vantagens. Dentre essas vantagens pode-se citar a possibilidade dela focar seu *core-business*, obter maior racionalização dos processos, reduzir os seus custos de *overhead*, intensificar seus controles etc. Ou seja, ocorre uma mais eficiente gestão dos recursos aplicados nessas atividades de suporte. O estudo caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica, com análise de conteúdo aplicada nos artigos publicados nas edições do Congresso Brasileiro de Custos - CBC, um dos principais fóruns de discussão sobre a gestão dos recursos das organizações, referentes ao período 1998 a 2008. O estudo constata que apesar dessas edições do CBC publicarem diversos artigos sobre a gestão de custos, apenas cinco deles abordaram conteúdo relacionado aos CSC. O estudo conclui, além dessa inexpressiva publicação de artigos sobre a temática pesquisada, que a característica predominante dos artigos identificados é a falta de uma metodologia de pesquisa objetiva e de um referencial teórico mais robusto, o que impossibilita uma melhor análise científica do tema e proposição de contribuições mais significativas.

Palavras-chave: Centros de Serviços Compartilhados. Racionalização de Processos. Gestão de Custos. Congresso Brasileiro de Custos. Artigos.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos

1 Introdução

O ambiente competitivo em que se encontram as organizações, devido principalmente à globalização, integrações regionais, crescente utilização da tecnologia da informação, mudanças no sistema de produção e introdução de novas tecnologias, exige respostas rápidas das empresas para as demandas e necessidades do ambiente externo.

No início do século XX, a preocupação com os concorrentes não era relevante, já que a concorrência não era tão acirrada. O preço de venda era determinado pela própria empresa, existia pouca variedade de produtos e o ciclo de vida dos produtos era longo. Portanto, as empresas dedicavam-se intensamente na etapa de produção dos bens.

As últimas décadas caracterizam-se pela competição acirrada, com mais empresas participando de um mercado globalizado. Outras características centram-se nos preços de venda determinados pelo consumidor, a produção dá-se com grande variedade de produtos e lotes pequenos, o ciclo de vida dos produtos está mais curto e uso intensivo de tecnologias avançadas pelas empresas.

Esse novo cenário, segundo Pereira (2004), exige que as estratégias empresariais sejam elaboradas com profunda reflexão e análise de toda a cadeia de valor, priorizando a alocação dos recursos nas atividades com maior potencial de retorno.

De acordo com Porter (1999), as atividades de uma empresa se enquadram em nove categorias genéricas, agrupadas em atividades primárias e atividades de apoio. Enquanto as

atividades primárias estão diretamente relacionadas com o produto, as de apoio são provedoras do suporte necessário à execução das atividades primárias.

Essas transformações no ambiente produtivo e o uso de tecnologia avançada de produção resultaram em um aumento significativo nos custos indiretos fixos. Destarte, a gestão eficiente dos recursos aplicados nas atividades de apoio de uma organização passa a ser fundamental para a obtenção de uma vantagem competitiva sustentável.

O compartilhamento de serviços, segundo pesquisa realizada por Deloitte Touche Tohmatsu (2007), constitui um movimento que vem sendo observado no mercado mundial desde a década de 1980, quando se iniciou a centralização de serviços de *backoffice*, associados às áreas financeira, de recursos humanos e de serviços no segmento de tecnologia da informação. Mais especificamente, o início de operações nos moldes de serviços compartilhados se deu, principalmente, com os serviços financeiros de grandes empresas americanas (QUINN *et alli apud* RAMOS, 2005).

A criação de um Centro de Serviços Compartilhados (CSC) não é sinônimo somente de redução de custos, pois com ele chega-se à especialização da prestação de serviços, a escala de operações, a experiência em processos, além da padronização de atividades e tarefas. Com isso, a organização atinge uma excelência na prestação de serviços aos clientes internos e externos. Para organizações descentralizadas, a redução de custos torna-se uma tarefa difícil, senão inatingível, pois cada unidade deve, por si só, automatizar, redesenhar e otimizar seus processos. Paralelamente a isso, e no âmbito da empresa, tem-se a duplicação de atividades

Carr (2009) apresenta um levantamento realizado pelo *Institute of Chartered Accountants*, da Inglaterra, pelo qual constata-se que mais de 30% das empresas listadas *Fortune 500* têm um CSC. A pesquisa concluiu que, com a criação desse modelo, essas empresas obtiveram, em média, uma redução de 46% nos custos de atividades de apoio como, dentre elas a contabilidade geral. Além dos benefícios de redução de custos, Carr (2009) explica que os CSC ajudaram as companhias com a elaboração, especialização e tempestividade na entrega de obrigações acessórias exigidas pela lei *Sarbanes-Oxley*. Outra vantagem observada foi a melhoria do atendimento ao consumidor. A partir disso, as organizações puderam focar em novas estratégias de crescimento global.

Em outra pesquisa internacional realizada por Deloitte (2003), agora em âmbito internacional, para 74% das maiores organizações do mundo que implementaram centros de serviços compartilhados, o retorno foi igual ou maior do que o previsto.

Diante dessa realidade, o objetivo deste estudo é analisar como essa estratégia de gestão de custos vem sendo abordada num dos principais eventos científicos brasileiro, o Congresso Brasileiro de Custos. Conhecer essa abordagem é relevante para verificar os avanços teóricos e práticos que a academia vem produzindo sobre o tema.

Assim, a presente pesquisa justifica-se pela importância do tema no atual ambiente competitivo, visto que, para uma organização obter uma vantagem competitiva e manter-se no mercado, tornou-se relevante o gerenciamento eficiente de todos os recursos utilizados pela organização. Ou seja, para que a organização tenha uma gestão realmente eficiente, deve-se buscar a excelência não somente em suas atividades-fim, mas também em suas atividades de apoio.

Inicia-se o artigo apresentando um referencial teórico sobre os Centros de Serviços Compartilhados, em que são abordados alguns conceitos, vantagens, desvantagens, empresas que utilizam esse modelo de gestão, processos atendidos por meio de um CSC, razões para implantá-lo e os modelos utilizados. Na sequência são também apresentados os objetivos do nacionalmente reconhecido Congresso Brasileiro de Custos. Após, é apresentada a metodologia utilizada no desenvolvimento do estudo. Em seguida, são mostrados os

resultados da pesquisa e sua análise. Para finalizar, o artigo apresenta as considerações finais e as referências.

2 Referencial teórico

2.1 Os Centros de serviços compartilhados

Em um ambiente altamente competitivo, questões como diferenciação, otimização de custos e processos operacionais - que objetivam a excelência dos processos de uma organização - têm sido foco de grande atenção nas empresas.

É fundamental que a organização que almeja manter-se ou obter uma vantagem competitiva nesse ambiente busque sempre o ponto ótimo do *trade-off* custo x qualidade. Uma das principais formas encontradas pelas organizações para obter este resultado é a implementação de um modelo de gestão chamado Centro de Serviços Compartilhados, caracterizado como uma estrutura para fornecimento de serviços que preza pela alta qualidade de atendimento ao cliente, seja este interno ou externo, com custo reduzido.

Segundo Schulman *et al.* (2001), serviços compartilhados são definidos como a concentração de recursos da organização na realização de atividades, tipicamente espalhados ao longo da estrutura da mesma, de forma a servir múltiplas partes internas. Isso ocorre a custos reduzidos e com alta qualidade na prestação dos serviços, tendo metas de atender aos clientes finais e intensificar o valor da corporação.

Nesse sentido, Quinn, Cooke e Kris (2000) conceituam serviços compartilhados como a prática em que unidades de negócio decidem compartilhar um conjunto de serviços, ao invés de tê-los como uma série de funções de apoio duplicadas.

Tem-se assim que CSC é um modelo de organização e realização de processos operacionais, pelo qual uma área da empresa presta serviços, a partir de um mesmo ponto de atendimento, para várias unidades ou departamentos da corporação. No entanto, uma unidade da organização destinada aos serviços compartilhados não é uma mera centralização de atividades de apoio, que são realizadas sem identificar qual é a real necessidade de determinada área. Tampouco é uma simples terceirização de serviços, que visa transferir a responsabilidade de atividades transacionais a terceiros. Um CSC caracteriza-se por ser uma unidade orientada para as necessidades de seu cliente interno ou externo, buscando qualidade e maximização da utilização de recursos.

Tanto na esfera pública quanto na esfera privada, estruturas centralizadas caracterizam-se principalmente por economias de escala. Além disso, processos centralizados eliminam funções redundantes. Porém, em organizações que centralizam atividades, o tempo de resposta para as necessidades locais é vagaroso, visto que, muitas vezes há uma grande distância entre a unidade central e a unidade local, dificultando as tomadas de decisões.

Nas estruturas descentralizadas, as decisões para as demandas locais e as mudanças necessárias nas unidades de negócio são respondidas de forma mais hábil, pois, além de existir uma maior flexibilidade do gestor, este possui um conhecimento mais acurado da real situação do empreendimento. No entanto, a corporação ou o órgão público terá um custo maior devido a ineficiências de processos duplicados, múltiplos fornecedores independentes e com isso, a perda da economia de escala. Nas empresas descentralizadas e que atuam em diferentes localidades, as atividades transacionais estão estruturadas em cada uma dessas unidades, para que elas operem de forma autônoma. Isso, segundo Pereira (2004), gera uma multiplicidade de áreas de apoio, conforme ilustrado na Figura 1.

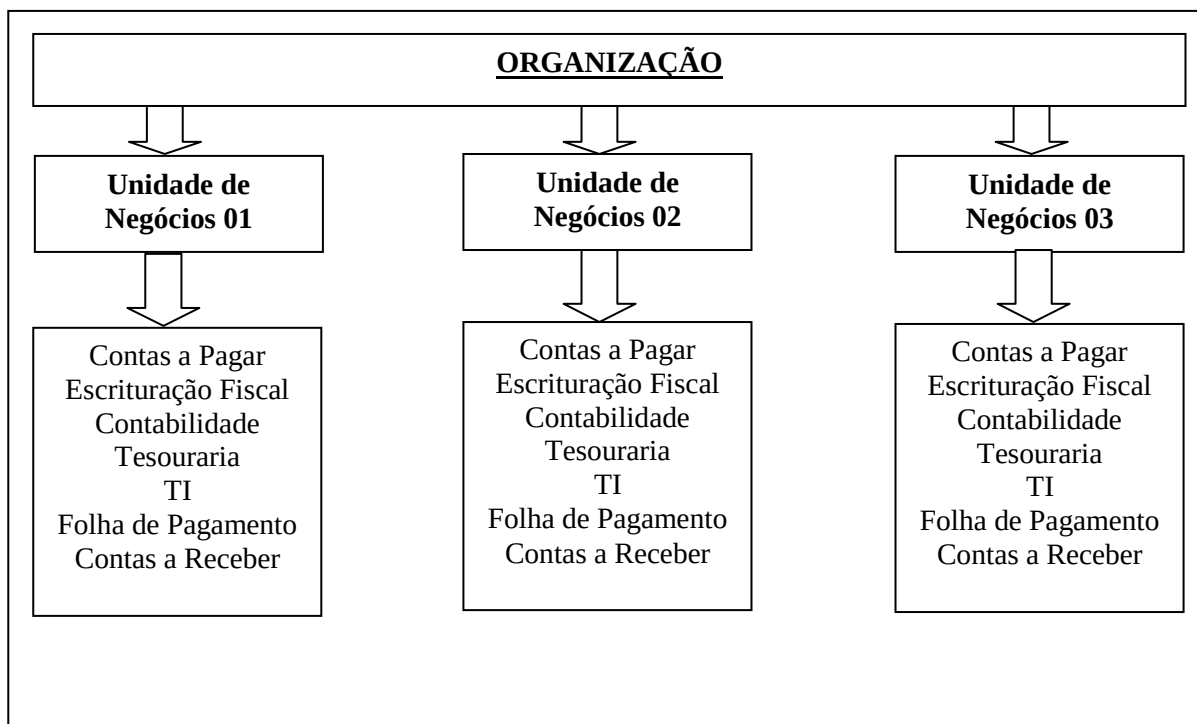


Figura 1: Multiplicidade de estruturas de apoio em unidades de negócios descentralizadas. (Fonte: Adaptado de Quinn, Cooke e Kris 2000).

Os CSC devem contemplar, segundo Janssen, Joha e Zuurmond (2006), as vantagens das duas estruturas apresentadas, pois a sua criação deve resultar em economias de escala e padronização, por um lado, e flexibilidade, agilidade nas tomadas de decisões, por outro. Busca-se com a criação de um CSC a excelência na prestação de serviços ao cliente por meios de uma gestão com foco em sua estratégia local. Além disso, ocorre uma maior sinergia e aprendizado mútuo entre as unidades.

Em meados da década de 1990, os consultores da organização norte americana A. T. Kearney começaram a popularizar esse conceito. Aproximadamente 60% das maiores corporações européias e americanas implantaram algum tipo de iniciativa de compartilhamento nesse período. No Brasil, o modelo começou a ser introduzido no final da década de 1990. Em 1999, o Grupo Camargo Corrêa implantou o CSC como uma empresa independente, oferecendo serviços em dez áreas, dentre elas: contabilidade, tecnologia da informação, jurídica, administração geral, suprimentos, saúde e qualidade de vida para seis diferentes empresas do grupo, em seis diferentes segmentos de negócio (construção pesada, produção de cimento, serviços de engenharia e bens de consumo como têxteis e calçados) (RAMOS, 2005).

No mundo corporativo internacional têm-se os exemplos da Johnson & Johnson, Xerox, Dell, etc. No Brasil figuram, além do Grupo Camargo Corrêa, a Petrobrás, Votorantim, AmBev, Grupo Pão de Açúcar, dentre outros (RAMOS, 2005).

A Figura 2 ilustra o que ocorre na organização a partir da criação de um CSC. As unidades de negócios passam a focar a sua atividade-fim e o CSC passa a administrar os recursos destinados às atividades de suporte, buscando a excelência na prestação de serviços.

Os CSC vêm ganhando espaço nas grandes e médias empresas como um meio de otimizar recursos e integrar tecnologias, processos e pessoas e, sobretudo, segundo a consultoria *Deloitte*, como um mecanismo essencial na geração de valor aos acionistas (DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, 2007).

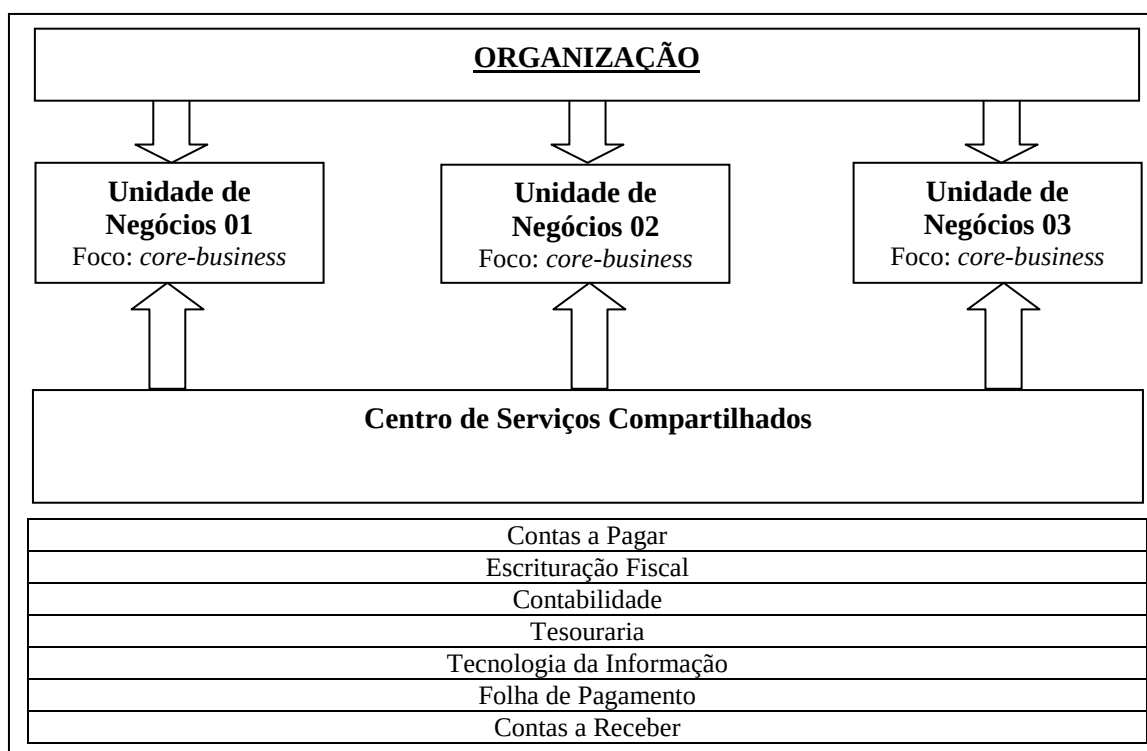


Figura 2: Concentração das múltiplas atividades em um Centro de Serviços Compartilhados (Fonte: Adaptado de Ramos 2005).

Dentre os vários processos que um Centro de Serviços Compartilhados pode contemplar, os relacionados à administração financeira são os mais atendidos, conforme o estudo realizado pela Deloitte Touche Tohmatsu (2007), porém, outras áreas também estão no rol de atendimento, como por exemplo, as áreas TI, *help desk*, suprimentos e distribuição etc. Em média, segundo a consultoria, os CSC têm atendido a cerca de dez processos (Tabela 1).

Tabela 1: Processos atendidos por meio de CSC, segundo executivos entrevistados

Processos	Quantidade de Respostas	Percentual
Contas a Pagar	83	8,3 %
Escrituração Fiscal	78	7,8 %
Contabilidade	78	7,8 %
Tesouraria	76	7,6 %
Tecnologia da Informação	76	7,6 %
Folha de Pagamento	76	7,6 %
Contas a Receber	76	7,6 %
Gestão Financeira	63	6,3 %
Relatórios Gerenciais	61	6,1 %
Gestão de Capital Humano	61	6,1 %
Suprimentos	59	5,9 %
Suporte Administrativo	54	5,5 %
<i>Help Desk</i>	49	4,9 %
Entrada de Pedidos	44	4,4 %
Atendimento ao Cliente	34	3,6 %
Outros	29	2,9 %
Total de Respostas	997	100 %

Fonte: Adaptado de Deloitte Touche Tohmatsu (2007).

Pesquisa realizada por *Bain & Company* (2003), indicam que a redução de custos e a melhoria da qualidade, precisão e cumprimento de prazos despontam como as principais razões para a criação de um CSC, sendo a padronização dos processos e a otimização de capital de giro fatores que também influenciam significativamente na decisão de criar um CSC ou não.

A pesquisa realizada por Deloitte Touche Tohmatsu (2007) valida a pesquisa de *Bain & Company*, pois reafirma que a principal razão apontada pelos executivos de companhias que contam com pelo menos um CSC é a redução de custos.

Tabela 2: Principais razões para implantar um CSCs, segundo executivos entrevistados

Razões para Implementar CSCs	Quantidade de resposta	Percentual
Redução de Custos	81	27,4 %
Melhoria dos Processos	71	24 %
Melhoria dos níveis de Serviços	42	14,2 %
Aumento dos Controles	29	9,8 %
Estratégias Corporativas	27	9,1 %
Implementação de ERP único	24	8,1 %
Acurácia na obtenção de Informações	22	7,4 %
Total de Respostas	296	100 %

Fonte: Adaptado de Deloitte Touche Tohmatsu (2007)

Existem quatro modelos de Centro de Serviços Compartilhados: Básico, *MarketPlace*, *MarketPlace* Avançado e Empresa Independente. Os três últimos surgiram a partir de uma evolução do modelo básico (QUINN *et alli*, *apud* RAMOS, 2005).

No modelo básico, as unidades ainda não têm poder de escolha entre o serviço que seu CSC pode prestar ou o de um terceiro. Não há repasse dos custos dos serviços às unidades de negócio da organização e sim a apropriação dos mesmos, de forma que o CSC ainda é visto como um centro de custo. Seu principal objetivo é a economia de escala, a qual permite a redução dos custos e a padronização dos serviços prestados, de forma a garantir o fornecimento dos mesmos às unidades de negócio mantendo o nível de qualidade solicitado.

Embora não haja precificação direta por cada tipo de serviço, já podem existir acordos sobre o nível de serviço demandado, com foco no cliente interno, diferenciando, assim, o modelo básico da centralização corporativa (QUINN *et alli*, *apud* RAMOS, 2005).

No modelo *MarketPlace*, os custos já começam a ser repassados ao cliente interno. No entanto, este valor ainda não é feito de acordo com o preço oferecido pelo mercado e, sim, de acordo com os custos totais rateados e incorridos no serviço. O fato de sua utilização inclinar-se a ser voluntária incentiva a melhoria contínua no CSC.

No modelo *MarketPlace Avançado*, o CSC se torna realmente competitivo com o que existe fora da empresa. A precificação fica sujeita aos valores estabelecidos pelo mercado ou se estabelece uma negociação interna entre os gestores responsáveis, e, conforme Ramos (2005), somente os serviços que se mostrarem competitivos no mercado são passíveis de operação interna, o que passa a ser uma motivação para o próprio CSC em termos de aumento da qualidade na prestação dos serviços e uma maior redução dos custos. Isto significa que o cliente interno passa a perceber o valor dos serviços, com a comparação dos mesmos com os fornecedores externos. Destarte, a gestão do centro já está madura, buscando o máximo de qualidade, com indicadores consolidados e melhorias efetivas. Neste modelo, o CSC visa a agregação de valor à organização, ou seja, a perspectiva, agora é que o CSC seja um centro de lucro (QUINN *et alli*, *apud* RAMOS, 2005).

A última evolução dos modelos de serviços compartilhados até o momento traz a estruturação dos mesmos como um negócio completamente independente. A prestação de serviços é realizada a diversos clientes, com o objetivo de gerar receitas e lucros para a

organização, de forma a conseguir manter-se competitivo no mercado. Neste modelo, o CSC passa a ser um centro de investimento, ou seja, o gestor passa a ser responsável pelas receitas, pelos custos e pelos investimentos da unidade compartilhada de serviços.

O Quadro 1 apresenta as principais características, preço de transferência utilizado, objetivos e formas de relacionamento dos modelos.

Modelo	Preço de transferência	Características	Objetivo	Formas de Relacionamento
Básico	Não há Preço de Transferência. O que há são acordos sobre o nível de serviço demandado.	- Consolidação das transações e atividades de apoio; - Economia de escala; - Os custos dos serviços são apropriados; - Não há repasse dos custos aos clientes internos; - Centro de custo.	Reduzir custos e padronizar os processos.	Utilização compulsória dos serviços pelas unidades de negócio.
Marketplace	Preço de transferência baseado no custo.	- Inclui o fornecimento de serviços especializados e consultoria. - Organização estrutura a própria governança. - Custos totalmente repassados para as unidades de negócios. - Centro de custo.	Reduzir os custos e melhorar a qualidade dos serviços.	Utilização voluntária e/ou compulsória.
Marketplace Avançado	Preço de transferência Negociado; ou Preço de transferência baseado no mercado.	- O cliente escolhe o seu fornecedor. - Fornecimento dos serviços com o objetivo de agregar valor à organização. - Possibilidade de venda de serviços a clientes externos, se a capacidade produtiva for excedente. - Centro de resultado interno.	Fornecer a melhor alternativa em custos de serviços.	Utilização voluntária
Empresa Independente	Preço de Mercado.	- Várias empresas clientes. - Objetivo é o lucro com a prestação de serviços. - Atuação como empresa independente. - Centro de investimento.	Gerar receitas e lucros como uma empresa de prestação de serviços.	Utilização voluntária

Quadro 1: Evolução dos modelos de serviços compartilhados. Fonte: Adaptado de Quinn, Cooke e Kris (2000).

Quanto a sua abrangência, o CSC pode ser local, em que é instalado em um país específico, com uma legislação específica e requer um estreito relacionamento com os clientes; pode ser regional, exigindo competências especializadas como a língua utilizada nos países e, finalmente, pode ser global, onde são normalmente reservados para os serviços altamente padronizados e transacionais por sua natureza.

2.2 O Congresso Brasileiro de Custos

Nacionalmente reconhecido, o Congresso Brasileiro de Custos - CBC tem o respaldo de diversos profissionais e instituições, consolidado pela iniciativa e relevância dos temas abordados. Nele são apresentados os resultados de pesquisas, estudos e/ou proposições com importância para a área de custos.

O CBC surgiu em 1994, com o nome de Congresso de Gestão Estratégica de Custos, seguindo a tendência mundial de rediscussão e revalorização dos sistemas de custeio, inaugurada pela obra de Johnson e Kaplan (1993).

O Congresso encontra-se em sua XVI edição. Ele é promovido pela Associação Brasileira de Custos (ABC, 2009), associação profissional e científica criada em decorrência do congresso e cujo objetivo é fomentar a discussão sobre essa temática no Brasil para o desenvolvimento de conhecimentos, a partir de uma visão multidisciplinar. É organizado em dezesseis áreas temáticas e, até a sua 15ª edição, que ocorreu no ano 2008, totalizou 2.155 artigos aceitos para divulgação (ABC, 2009)

3 Considerações metodológicas

Este trabalho pode ser classificado, segundo Gil (1999), como uma pesquisa aplicada, pois visa à geração de conhecimentos sobre as publicações do tema Centro de Serviços Compartilhados. Quanto à abordagem do problema, ela é qualitativa, visto que não foram utilizadas técnicas estatísticas de mensuração e análise. Quanto à estratégia de pesquisa, ela é descritiva, pois objetiva relatar as características das publicações investigadas. Quanto ao tempo, é longitudinal, ao abordar as onze últimas edições do Congresso Brasileiro de Custos. O método utilizado foi de uma pesquisa bibliográfica, sendo os instrumentos de coleta os próprios documentos, neste caso, os artigos publicados pelo congresso em questão.

A coleta de dados deu-se a partir dos arquivos eletrônicos dos Congressos Brasileiros de Custos, da VI à XV edição (1998-2008), no site da ABC (ABC, 2009). O período compreende as últimas 11 edições do congresso, disponíveis até a data da realização dessa pesquisa.

O procedimento de coleta foi o seguinte: (a) utilizando-se o software Microsoft Word ou Acrobat, dependendo do formato do arquivo, foram identificados todos os textos que continham as palavras: Centro de Serviços Compartilhados, *Shared Services*, *Shared Services Centers*; (b) estes foram separados em um diretório específico e, então, examinados um a um, sendo considerados válidos aqueles que, de alguma forma, abordavam o modelo de gestão de custos supracitado; (c) o conjunto de arquivos que atendiam este requisito foi considerado a população-alvo; (d) para este, foram coletados os títulos dos artigos, os autores, as referências utilizadas, a edição do congresso no qual foi apresentado e, onde estava identificado, o método de pesquisa.

4 Resultados

4.1 Quantidade e características gerais de artigos sobre CSC

Foram levantados, segundo os critérios anteriormente apresentados, os artigos cujo texto contemplava o tema Centros de Serviços Compartilhados ou *Shared Services Centers*. No total foram identificados cinco artigos, cuja distribuição é apresentada na Tabela 3. Destes, nenhum foi publicado em idioma estrangeiro.

Tabela 3: Publicações sobre CSCs no Congresso Brasileiro de Custos

Ano	Edição	Quantidade de artigos sobre CSCs	Quantidade Total de Artigos
1998	V	00	79
1999	VI	00	120
2000	VII	00	166
2001	VIII	00	157
2002	IX	01	183

2003	X	00	140
2004	XI	02	251
2005	XII	02	350
2006	XIII	00	212
2007	XIV	00	238
2008	XV	00	259
	Totais	05	2.155

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2009).

Mesmo diante de um assunto que alguns autores consideram relevante para uma redução estratégica de custos e, consequentemente, a obtenção de uma vantagem competitiva, não tem havido um grande número de publicações sobre os Centros de Serviços Compartilhados. Pelo contrário, a pesquisa demonstra que existe um número exíguo de publicações, sendo uma no ano de 2002, duas no ano de 2004 e duas no ano de 2005.

Diante de um número tão inexpressivo de artigos sobre CSC, não é possível analisar se ocorreu crescimento ou redução de publicações sobre o tema, não obstante ele despontar como um modelo de operação que pode auxiliar na solução dos grandes desafios corporativos.

Conforme Souza e Diehl (2008), os eventos científicos (congressos, palestras, seminários, painéis,) são oportunidades onde os autores expressam suas opiniões e, através dos contraditórios e complementares, contribuem para enriquecimento do conhecimento. O CBC oferece uma oportunidade para que os pesquisadores mostrem seus trabalhos. Com isso, permite que as contribuições teóricas enriqueçam o conhecimento, cuja última finalidade é a melhoria de vida do ser humano. Diante do número insignificante de artigos publicados sobre CSC, é notório que está ocorrendo uma exploração muito aquém da relevância do tema.

Nem sempre o conhecimento avança de forma contínua e na velocidade que a sociedade necessitaria (SOUZA E DIEHL 2008). Nas ciências sociais, segundo os autores, onde o conhecimento poucas vezes pode ser objetivamente demonstrado depende com frequência da opinião de especialistas, sendo necessária redobrada atenção para assegurar que o debate não se torne estéril, com pouca ou nenhuma contribuição. No caso dos CSC, apesar da importância em pesquisas e periódicos internacionais (REILY, 2008; D'AMICO, 2009; HERBERT, SEAL, 2009; SMITH, HENSCHER, 2008), o debate parece que ainda não despertou interesse na academia Brasileira.

O primeiro artigo sobre CSC foi publicado em 2002, na IX edição do Congresso, tendo como título “Serviços compartilhados – uma abordagem para a redução das despesas administrativas”. Nesse artigo, os autores Baum e Antoniuk (2002) buscaram demonstrar como as empresas podem, com a implementação dos serviços compartilhados, reduzir as despesas administrativas e, além disso, unificar e padronizar seus processos, obtendo economias de escala e melhorias de qualidade nessas atividades. Assim, acima de tudo, o CSC estará contribuindo para melhorar sua competitividade.

Tabela 4: Títulos das Publicações sobre CSCs no Congresso Brasileiro de Custos

Ano	Edição	Título
2002	IX	Serviços compartilhados – uma abordagem para a redução das despesas administrativas.
2004	XI	Proposta metodológica de apuração de custos em serviços compartilhados.
2004	XI	Estudo de centro de serviços compartilhados: um enfoque da gestão estratégica para controlar custos e agregar valor à empresa.
2005	XII	Modelo de Gestão Estratégica de Custos, Baseado no ABC II, Aplicado ao “Shared Services” - Do Conhecimento do Processo (Fluxo) à Utilização da Informação de Custos.
2005	XII	A Prática dos Serviços Compartilhados no Processo de Criação de Valor e a

		Aplicação do <i>Balanced Scorecard</i> como Instrumento de Gerenciamento da Performance em Estruturas de Suporte Administrativo.
--	--	--

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2009).

Em 2004, foram publicados mais dois artigos abordando os Centros de Serviços Compartilhados. O título de um deles é “Proposta metodológica de apuração de custos em serviços compartilhados”. Esse artigo, conforme os autores Oliveira, Pinto, Mendonça e Langrafe (2004), objetivou demonstrar um modelo híbrido de apuração de custos para os serviços compartilhados. Os autores concluíram que tal modelo híbrido agrega maior número de informações, e de forma detalhada, dando confiabilidade aos números de custos apurados. Essas características foram apontadas como fatores preponderantes para que boa parte das empresas implementem o modelo híbrido de custos de serviços.

O segundo artigo publicado em 2004 abordava basicamente o CSC como um modelo estratégico para mitigar os custos das atividades de apoio, com o título “Estudo de centro de serviços compartilhados: um enfoque da gestão estratégica para controlar custos e agregar valor à empresa”. Os autores concluem que há inúmeros estudos investigativos ou reflexivos que podem ser desenvolvidos sobre o tema, visto que consideraram o estudo realizado como um dos primeiros tratamentos reflexivos dados ao assunto na área de gestão de custos. Apesar da expectativa dos autores Marinheiro e Imoniana (2004), a maior quantidade de estudos não se confirmou.

Em 2005, na XII edição do evento, foram apresentados dois artigos. Um deles apresentou como objetivo geral um modelo de gestão estratégica de custos, derivado do ABC de segunda geração, aplicado em empresas da área de prestação de serviços, com o título “Modelo de Gestão Estratégica de Custos, Baseado no ABC II, Aplicado ao ‘Shared Services’ - Do Conhecimento do Processo (Fluxo) à Utilização da Informação de Custos”.

Os autores, Oliveira, Mendonça e Langrafe (2005), buscaram aprimorar o primeiro artigo apresentado em 2004, porém obtiveram a mesma conclusão artigo anterior, ou seja, que o modelo híbrido de apuração de custos agrega maior número de informações e de forma detalhada, dando confiabilidade aos números de custos apurados. Este modelo, segundo os autores, tem sido sugerido para as áreas de serviços (heterogêneos e diversificados) por privilegiar a obtenção do custo final unitário dos serviços, subsidiando assim a formação dos preços ou tarifas.

Por fim, o segundo artigo publicado em 2005 apresenta o *Balanced Scorecard* -BSC como uma ferramenta capaz de gerenciar a performance dos Serviços Compartilhados, visto que propicia clareza e objetividade na comunicação das ações necessárias em cada uma das perspectivas, propiciando aos executivos desta unidade de negócio condições de gerenciamento do valor que se está buscando criar. O título do artigo, escrito por Silva, Santos e Santos (2005), é “A Prática dos Serviços Compartilhados no Processo de Criação de Valor e a Aplicação do *Balanced Scorecard* como Instrumento de Gerenciamento da Performance em Estruturas de Suporte Administrativo”. Para os autores, ao direcionar esforços no sentido de concentrar as atividades de apoio e retaguarda, tidas como secundárias à operação principal da empresa, a organização pesquisada não só elevou a níveis mais do que satisfatórios os produtos e serviços oriundos da nova unidade administrativo-financeira compartilhada, como possibilitou aos seus executivos o tempo necessário para trabalharem sobre ações do plano estratégico que deveriam receber maior atenção dos mesmos, dada a potencialidade do valor que tais ações poderiam gerar. Também concluíram que a adoção do BSC como instrumento de mensuração do desempenho da unidade administrativo-financeira compartilhada permitiu à gerência da organização pesquisada conduzir, ao longo de um ano, inúmeras ações em quatro expectativas distintas que foram definidas no início de vida da nova unidade de negócio.

4.2 Métodos de pesquisa utilizados na elaboração dos artigos

Os três primeiros artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos não especificaram a metodologia utilizada em seus artigos. Chama a atenção o fato de que, após o aprimoramento do artigo “Proposta metodológica de apuração de custos em serviços compartilhados”, publicado em 2004, seus autores buscaram em um estudo múltiplo de casos a solução para a problematização do tema apresentado na pesquisa realizada em 2005.

Tabela 5: Métodos de pesquisa relatados nos artigos

Artigo	Método de Pesquisa Utilizado
Serviços compartilhados – uma abordagem para a Redução das despesas administrativas (2002).	Não especificado
Proposta metodológica de apuração de custos em serviços compartilhados (2004).	Não especificado
Estudo de centro de serviços compartilhados: um enfoque da gestão estratégica para controlar custos e agregar valor à empresa (2004).	Não especificado
Modelo de Gestão Estratégica de Custos, Baseado no ABC II, Aplicado ao “Shared Services” - Do Conhecimento do Processo (Fluxo) à Utilização da Informação de Custos (2005).	Estudo Múltiplo de Casos Análise Comparativa
A Prática dos Serviços Compartilhados no Processo de Criação de Valor e a Aplicação do Balanced Scorecard como Instrumento de Gerenciamento da Performance em Estruturas de Suporte Administrativo (2005).	Estudo de Caso Pesquisa bibliográfica

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2009).

Segundo Giddens (2005), ciência é o emprego de métodos sistemáticos de investigação empírica, de análise de dados do pensamento teórico e da avaliação lógica dos argumentos a fim de desenvolver um corpo de conhecimento a respeito de um tema.

Nota-se que houve dificuldades dos autores, nos três primeiros artigos, em organizar a redação dos dados coletados e suas idéias também deixam explícitas as dificuldades em utilizar as técnicas e métodos de pesquisa.

O que se espera em pesquisas científicas é que elas estejam associadas a metodologias que contribuam para a qualificação das pesquisas realizadas. Segundo Alves e Laffin (2006), mediante a divulgação de pesquisas, do debate e de críticas e sugestões é possível fortalecer a produção de trabalhos relevantes para a sociedade.

Deve-se reconhecer, entretanto, o significativo avanço apresentado pelos autores do quarto artigo apresentado na Tabela 5, conforme já comentado.

4.3 Autores dos artigos

Dentre os autores pesquisados, Oliveira, Mendonça e Langrafe foram os únicos que buscaram aprimorar o seu artigo. Inicialmente, em 2004, os autores apresentaram uma proposta metodológica de apuração de custos em serviços compartilhados e, em seu segundo artigo, publicado em 2005, contemplam um modelo de gestão estratégica de custos, baseado no ABC II, aplicado ao “Shared Services”.

Tabela 6: Autores das publicações

Artigo	Autores
Serviços compartilhados – uma abordagem para a Redução das despesas administrativas (2002).	BAUM, Marcos Sebastião, ANTONIUK, Patrícia Dias.
Proposta metodológica de apuração de custos em serviços	OLIVEIRA, Jaime de Souza,

compartilhados (2004).	PINTO, Manuel J. Nunes, MENDONÇA, Felipe Pinto de, LANGRAFE, Taiguara de Freitas.
Estudo de centro de serviços compartilhados: um enfoque da gestão estratégica para controlar custos e agregar valor à empresa (2004).	MARINHEIRO, José Áureo, IMONIANA, Joshua Omone.
Modelo de Gestão Estratégica de Custos, Baseado no ABC II, Aplicado ao “Shared Services” - Do Conhecimento do Processo (Fluxo) à Utilização da Informação de Custos (2005).	OLIVEIRA, Jaime de Souza, MENDONÇA, Felipe Pinto de, LANGRAFE, Taiguara de Freitas.
A Prática dos Serviços Compartilhados no Processo de Criação de Valor e a Aplicação do Balanced Scorecard como Instrumento de Gerenciamento da Performance em Estruturas de Suporte Administrativo (2005).	SILVA, José A. Teixeira, SANTOS, Neusa Maria Bastos F., SANTOS, Roberto Fernandes dos.

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2009).

4.4 Referências

No total, foram contadas 87 obras, no entanto, somente dez são específicas sobre o tema CSC. Isso demonstra que o assunto ainda é muito pouco explorado na comunidade acadêmica brasileira. Das dez obras demonstradas na Tabela 7, nove são estrangeiras.

As obras mais referenciadas são três: Bergeron (2002), Justino (2002) e Schulman, Dunleavy, Harmer, e Lusk (2001). Porém, pode-se constatar que essas obras foram as mais citadas porque o artigo de Oliveira, Mendonça e Langrafe, publicado em 2004, foi aprimorado e publicado novamente em 2005, quando os autores utilizaram o mesmo referencial teórico. Do total, quatro obras foram citadas apenas uma vez, todas elas estrangeiras.

Tabela 7: Obras específicas sobre CSCs usadas como Referências

Obra	Número de Citações
BERGERON, B. <i>Essentials of shared services</i> . EUA, 2002.	02
JUSTINO, S.A. A prática dos Serviços Compartilhados na área administrativo-financeira empresarial: uma perspectiva de mudança. PUC-SP, 2002.	02
SCHULMAN, D.S., DUNLEAVY, J.R., HARMER, M.J. e LUSK, J.S. <i>Shared Services</i> . São Paulo, 2001.	02
SCHULMAN, Donniel S. <i>Shared Services: Adding Value to the Business Units</i> . New York : Wiley, 1999.	01
ROBLES JR, Antônio. Custos de Serviços Compartilhados. México: IMCP/INAM/IMC, 1997 (Congresso Internacional de Custos FEA/USP).	01
BERTS, K. e KOCK, S. <i>Implementation Considerations for Activity-Based Cost Systems in Service Firms: The Unavoidable Challenge</i> . Management Decision, v. 33, n.6, p.53-57, 1995.	01
NORRIS, Grant; HURLEY, James R.; KENNETH, M. Hartley; DUNLEAVY, John R.; BALLS, John D. <i>E-Business e ERP – Transformando as Organizações</i> . Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.	01

Fonte: Associação Brasileira de Custos (2009).

Os autores mais citados são Norris, Hurley, Kenneth e Dunleavy, com 13 citações. Em seguida, Schulman, Dunleavy, Harmer e Lusk com quatro. Os dois juntos representam 17 citações, cerca de 40% do total de 43 citações encontrado nos artigos.

De certa forma, isso reforça a percepção em relação às contribuições teóricas, ao se proporem poucas visões sobre o tema, uma vez que somente 11% das obras referenciadas são

específicas sobre o tema. Para que houvesse contribuições mais robustas, seria interessante um leque maior de trabalhos científicos, o que permitiria novas e diferentes abordagens.

5 Conclusões

Nas últimas décadas, os processos produtivos foram foco da atenção gerencial, com grande ênfase na evolução tecnológica. Mais recentemente, as organizações têm se voltado para o estudo das atividades de apoio, as quais passaram a ter maior representatividade no total dos custos da produção das empresas (HANSEN e MOWEN, 2001).

A utilização do modelo de gestão CSC no Brasil é recente e a literatura produzida sobre o assunto ainda é escassa. O estudo demonstra que grande parte do material produzido sobre o tema é oriundo de consultorias, o que justifica maior volume de pesquisa científica.

Os principais fatores abordados nos artigos foram: redução estratégica de custos, avaliação e gerenciamento dos processos transacionais, controle e agregação de valor à empresa, bem como a mensuração dos custos destes centros. Foram encontrados apenas cinco artigos nas onze edições do CBC, o que demonstra que a comunidade acadêmica ainda não despertou interesse por esse tema de relevante importância para obtenção de uma vantagem competitiva. O último artigo publicado foi em 2005, ou seja, há quatro anos.

Nos Estados Unidos, esse modelo encontra-se consolidado. Várias são as corporações que se utilizam desse modelo para, além de obter uma redução estratégica de custos, buscar a eficácia em seus processos. Artigos internacionais abordam a criação desses centros na área governamental, relevante para administrar eficientemente a aplicação de recursos públicos.

Outro fator que chama a atenção é a falta de uma metodologia de pesquisa mais apropriada para o assunto, visto que não está sendo dado um tratamento científico mais robusto e estruturado, limitando em muito as contribuições dos artigos analisados.

Diversos estudos podem ser feitos a partir desse tema. Os aspectos legais localização adequada para implantação, preços de transferências, aplicações de outras ferramentas, criação de indicadores financeiros e não financeiros para os centros, aprimoramento dos modelos de CSC, bem como a criação de novos modelos são alguns exemplos.

Por fim, constata-se que o Congresso Brasileiro de Custos viabiliza que contribuições teóricas que objetivam enriquecer o conhecimento sejam avaliadas nesse sentido.

Referências:

ABC – Associação Brasileira de Custos. **Congressos**. Disponível em: http://www.abcustos.org.br/congresso?view?ID_congressos=17. Acesso em: 13 jul. 2009

ABC – Associação Brasileira de Custos. **Objetivos**. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/objetivos>. Acesso em: 13 jul. 2009.

ALVES, J. L.; LAFFIN, M. Metodologia da Pesquisa nos Trabalhos do Congresso Brasileiro de Custos no Período de 2001 a 2005. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIII, 2006, Belo Horizonte. **Anais**. Belo Horizonte: ABC, 2006.

BAIN & COMPANY. **Centros de serviços compartilhados**: 2003. Disponível em http://www.bain.com/bainweb/PDFs/cms/Public/Centros_de_servicos_compartilhados_Portuguese.pdf, Acesso em 15 jan. 2009.

BAUM, Marcos Sebastião; ANTONIUK, Patrícia Dias. Serviços compartilhados – uma abordagem para a redução das despesas administrativas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, IX, 2002, São Paulo. **Anais**. São Paulo: ABC, 2002.

CARR, Matthew. : *The Basics of Designing and Implementing a Shared Services Concept*. Rev. *Business credit*, Vol. 111 Fascículo. 01 Pág:50 -53, Jan, 2009.

D'AMICO, Esther. *Firms to send more back office jobs to emerginc regions*. *Chemical Week*, v.171, n.1, p. 28, Abril 2009.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Centro de Serviços Compartilhados: tendências em um modelo de gestão cada vez mais comum nas organizações**. 20p. 2007. Disponível em: . Acesso em 16 jul. 2009.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Pesquisa global da Deloitte revela a consolidação da prática de serviços compartilhados em grandes empresas**. 2003. Disponível em: http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Deloitte_PR_compartilhamento_servicos.pdf. Acesso em 16 jul. 2009.

GIDDENS, Anthony. **Sociologia**. 4º ed. Porto Alegre: Artmed, 2005.

GIL, A.C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5ºed. São Paulo, Atlas, 1999.

HANSEN, Dan R., MOWEN, Maryane M. **Gestão de custos (contabilidade e controle)**. São Paulo: Thomson, 3º edição, 2001.

HERBERT, Ian; SEAL, Will. *The role of shared services*. *Management Services*, v. 51, n.1, p.43-47, 2009.

JANSSEN, Marijn.; JOHA, Anton.; ZUURMOND, Arre. **Motives for establishing shared service centers in public administrations**. *International Journal of Information Management*, v. 26, nº 2, pp. 102-115, 2006.

MARINHEIRO, José Áureo; IMONIANA, Joshua Omone. Estudo de centro de serviços compartilhados: um enfoque da gestão estratégica para controlar custos e agregar valor à empresa. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XI, 2004, Porto Seguro - Bahia. **Anais**. Porto Seguro - Bahia: ABC, 2004.

OLIVEIRA, J.S.; MENDONÇA, F.P.; LANGRAFE, T.F. Modelo de Gestão Estratégica de Custos, Baseado no ABC II, Aplicado ao “Shared Services” - Do Conhecimento do Processo (Fluxo) à Utilização da Informação de Custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XII, 2005, Florianópolis – Santa Catarina. **Anais**. Florianópolis – Santa Catarina: ABC, 2005.

OLIVEIRA, J. Souza; PINTO, M.J.Nunes; MENDONÇA, F. Pinto; LANGRAFE, T. Freitas. Proposta metodológica de apuração de custos em serviços compartilhados. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XI, 2004, Porto Seguro - Bahia. **Anais**. Porto Seguro - Bahia: ABC, 2004.

PEREIRA, Neuri A. F., **Os impactos da implantação do Centro de Serviços Compartilhados sobre os Sistemas de Controle – um Estudo de Caso**. Projeto de Dissertação de Mestre em Administração – PUC-PR, Curitiba. 2004.

PORTER, Michael E. **Competição**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

QUINN, Barbara; COOKE, Robert; KRIS, Andrew. ***Shared Services: Mining for Corporate Gold***. Financial Times Prentice Hall, 2000.

RAMOS, L.J.T. **Serviços Compartilhados Como Forma de Estruturação Organizacional**. 128p. Dissertação em Administração – Univ Federal da Bahia. Salvador, 2005.

REILY, Peter. *The benefits of working together*. *Personnel Today*, p. 26-28, Aug 2008.

SCHULMAN, Donniel S. et alli. ***Shared Services: Adding Value to the Business Units***. John Wiley & Sons, 2001.

SILVA, José A. Teixeira; SANTOS, Neusa Maria Bastos F.; SANTOS, Roberto Fernandes dos. A Prática dos Serviços Compartilhados no Processo de Criação de Valor e a Aplicação do *Balanced Scorecard* como Instrumento de Gerenciamento da Performance em Estruturas de Suporte Administrativo. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XII, 2005, Florianópolis – Santa Catarina. **Anais**. Florianópolis – Santa Catarina: ABC, 2006.

SMITH, Christiane; HENSCHER, Ed. *Consolidation and shared services*. *Government Finance Review*, v. 24, n.5, p.14-20, 2008.

SOUZA, Marcos A.; DIEHL, Carlos A.. **Publicações sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) em Congressos Brasileiros de Custos no Período de 1997 a 2006**. Revista Contabilidade Vista e Revista, v. 19, n. 4, p. 39-57, out./dez. 2008.