
Centros de Serviços Compartilhados: Publicações no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) no Período de 1998 a 2008

Marcos Antonio de Souza ¹
Rodrigo Machado Corrêa ²

• Artigo recebido em: 19/10/2009 • Artigo aceito em: 10/01/2010 •• Segunda versão aceita em: 08/03/2010

Resumo

O reconhecimento da existência de um mercado de concorrência acirrada tem, ao longo das últimas décadas, induzido as empresas a ações estratégicas e operacionais, visando torná-las competitivas e em condições de uma continuidade sustentável. Entre tais ações tem-se a criação dos centros de serviços compartilhados (CSC), um mecanismo de redução de desperdícios e de aumento da eficiência e da eficácia na execução das atividades organizacionais. Considerando-se que uma das formas de verificar os avanços conceituais das práticas de gestão propostas é acompanhar os estudos que ocorrem sobre elas, o objetivo deste artigo é analisar as características das publicações mais recentes sobre o compartilhamento de serviços via criação de órgãos centralizadores de execução. Trata-se de uma pesquisa documental e de análise de conteúdo, aplicada nos artigos publicados nas edições do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), um importante fórum de discussão sobre a gestão de custos das organizações, referentes ao período 1998 a 2008. As principais conclusões indicam que, apesar da relevância do tema em nível internacional, é incipiente a quantidade de artigos sobre CSC apresentados nessas 11 últimas edições do CBC, não ultrapassando cinco unidades. Além disso, nesses cinco artigos apresentados no CBC há falta de uma metodologia de pesquisa mais objetiva e de um referencial teórico mais robusto sobre o CSC. Portanto, os conteúdos das poucas publicações encontradas não apresentam acréscimos relevantes para uma análise crítica do tema de forma a oferecer proposições mais significativas para a evolução e aperfeiçoamento dessa prática de gestão. Pesquisa adicional a outros veículos acadêmicos de publicação ratifica os achados do estudo.

Palavras-chave: Centros de Serviços Compartilhados; Racionalização de Processos; Gestão de Custos.

¹ Doutor em Controladoria e Contabilidade (FEA/USP). Professor do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Unisinos. Endereço: Rua Independência, 1093 apto. 1201, Centro - CEP 93010-004, São Leopoldo/RS. Telefone (51) 3554-2572. E-mail: marcosas@unisinos.br

² Mestrando em Ciências Contábeis (Unisinos). Endereço: Rua Waldomiro Schapke, 115, Intercape - CEP 99530-390, Porto Alegre/RS. Tel.: (51) 9953-0390. E-mail: rodrigo.correa.002@acad.pucrs.br
Nota: este artigo foi aceito pela Editora Científica Jacqueline Veneroso Alves Cunha e passou por uma avaliação *double blind review*.

Shared Services Centers: Publications in Brazilian Congress Of Costs (CBC) in the Period from 1998 to 2008

Abstract

The acknowledgement about a fierce competition market has, throughout the last decades, induced the companies to action that become them in competitive companies and in conditions of a sustainable continuity. Between these actions to arise the shared services centers (SCC), a mechanism of waste reduction and increase the efficiency and effectiveness in the execution of organizations activities. Between the forms to verify the conceptual advances of proposed management practices is relevant analyze the studies that occur about them. Thus, this article aimed to analyze the characteristics of most recent publications about the shared services center. This is a documental search and content analysis, applied in articles published in editions of the Brazilian Congress of Costs (CBC), one important forum of discussion about strategic cost management practices, referring to period from 1998 to 2008. The main conclusions indicate that although the shared services center relevance at international level, it is incipient the number of articles about SCC presented in these 11 last editions of the CBC, not exceeding five units. Moreover, these five articles published in CBC have lack of a methodology applied in research and absence of more robust new contributions to SCC and researched references. Therefore, in the analyzed period, and the scope of the CBC, the characteristics of the analyzed publications do not present relevant additions for a critical analysis of the subject and, for consequence, absence of proposal of more significant contributions for its evolution and improvement. Additional investigation on the others scientific publications confirm the main results of this study.

Keywords: Shared Services Centers; Process Rationalization ; Cost Management.

1. Introdução

O ambiente competitivo em que se encontram as organizações, devido principalmente à globalização e integrações regionais, à crescente utilização da tecnologia da informação, às mudanças no sistema de produção e à introdução de novas e avançadas tecnologias, exige respostas rápidas das empresas para as demandas que emergem do ambiente externo (JOHNSON, KAPLAN, 1993; SAKURAI, 1996).

Até o início do século XX, a falta de uma concorrência tão acirrada como a atual fez com que não fosse tão relevante e prioritária a preocupação

com os concorrentes e com o ambiente externo em geral. Os principais indicadores do ambiente de então podem ser representados pela maior facilidade da empresa em estabelecer um preço de venda mais conveniente a ela, pela menor variedade e longo ciclo de vida dos produtos, o que provocava menor quantidade de fatores complicadores do processo produtivo e mais estabilidade dos processos e da estrutura física de produção. Como consequência, as empresas dedicavam-se de forma intensa e quase que exclusiva na busca da eficiência da execução dos seus processos internos (BERLINER, BRIMSON, 1988; KAPLAN, COOPER, 1998).

Tal realidade tem passado por profundas transformações. De fato, 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 mercado, na produção de grande variedade de produtos em lotes menores e no ciclo de vida mais curto dos produtos. Além disso, o uso intensivo de avançadas tecnologias de produção acabou por modificar amplamente as condições determinantes das capacidades competitivas das organizações (NAKAGAWA, 1991).

A fim de enfrentar as novas ameaças ambientais, diversos desenvolvimentos conceituais e práticos surgiram como alternativas de melhor avaliar e estruturar as formas de planejar, executar e controlar as atividades operacionais. A esse respeito, Shank e Govindarajan (1993) argumentam que esse novo cenário passou a exigir que as estratégias empresariais fossem elaboradas com profunda reflexão e análise de toda a cadeia de valor, priorizando a alocação dos recursos nas atividades com maior potencial de retorno. Porter (1999) trouxe relevante contribuição à análise dessa cadeia de valor, iniciando seus estudos pelo reconhecimento de que em uma empresa as atividades podem ser agrupadas em atividades primárias e atividades de apoio, além da realização delas de forma conjunta e no âmbito interorganizacional.

Esse foco na análise das partes e atividades que compõem a cadeia de valor das empresas possibilita, entre outros benefícios, identificar a existência de funções de apoio duplicadas, uma decorrência de estruturas departamentalizadas e divisionalizadas adotadas nas empresas. Assim, o foco na análise das atividades parte do reconhecimento de que departamento e divisões são entidades cuja dimensão prejudica uma visão mais analítica dos processos de execução das atividades. Tem-se, então, que a criação de

centros executores dos serviços compartilhados é uma decorrência da identificação de ineficiências provocadas pela duplicação de estruturas organizacionais, destinadas a executar individualmente atividades que eram comuns às mais diversas unidades organizacionais e à empresa como um todo.

O compartilhamento de serviços, segundo pesquisa realizada por *Deloitte Touche Tohmatsu* (2007), constitui um movimento que já vem sendo observado no mercado mundial há aproximadamente três décadas. A abrangência inicial do compartilhamento, no âmbito de grandes empresas americanas, foi dada à centralização de serviços de *backoffice*, associados às áreas financeira, de recursos humanos e de serviços no segmento de tecnologia da informação.

De acordo com Quinn, Cooke e Kris (2000), a criação do Centro de Serviços Compartilhados (CSC) não é somente um sinônimo de redução de custos, pois com ele chega-se à especialização da prestação de serviços, à escala de operações, à 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. Em contraposição a isso, para organizações descentralizadas a redução de custos torna-se uma tarefa mais difícil, pois cada unidade, agindo isoladamente, deve, por si só, automatizar, redesenhar e otimizar seus processos. Tem-se, assim, que o compartilhamento e centralização surge como alternativa para esse aspecto desfavorável da descentralização. Desde então, profissionais e pesquisadores têm se dedicado à pesquisa sobre o desenvolvimento e aplicação dessa prática de gestão.

Diante dessa realidade, e partindo-se do princípio de que o avanço do conhecimento depende da sequência de pesquisas e publicações de trabalhos sobre o tema em foco, o objetivo deste estudo é analisar como a gestão de centros de serviços compartilhados vem sendo abordada no Congresso Brasileiro de Custos (CBC). Assim, o problema de pesquisa que se apresenta é o seguinte: *Quais as características quantitativas e qualitativas dos estudos sobre os centros de serviços compartilhados apresentados nas edições dos congressos brasileiros de custos?*

Considera-se que conhecer essas características é relevante para verificar os avanços teóricos e práticos que pesquisas brasileiras vêm produzindo sobre o tema. De fato, a importância da busca pela eficiência dos

processos e a eficácia do resultado da gestão dos recursos demandados pelas operações, dadas as exigências de um mercado mais disputado como o atual, justifica o desenvolvimento de estudos dessa natureza. Além disso, a dinâmica e flexibilidade da atual realidade ambiental ensejam uma busca contínua e incessante no descobrimento de novas práticas de gestão ou mesmo no aperfeiçoamento de outras já existentes. Acredita-se que estudos como este contribuem nesse sentido, na medida em que permitem uma avaliação crítica sobre a evolução que tem ocorrido em determinada área ou objeto de estudo.

Iniciativas de estudos semelhantes têm sido comuns na literatura de gestão. Entre outros, tem-se o estudo apresentado por Diehl e Souza (2008) a respeito dos trabalhos sobre o custeio ABC apresentados nas edições dos Congressos Brasileiros de Custos (CBC), a análise da pesquisa em contabilidade do setor público desenvolvido por Reis *et al.* (2007) e, baseado nos trabalhos apresentados em dois congressos da área (EnANPAD e Congresso USP), o trabalho de Callado e Almeida (2005), sobre os custos do agronegócio apresentados no CBC, e o estudo de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007), a respeito do perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentados nos congressos da ANPAD. Esse objetivo de avaliar a evolução dos aspectos quantitativos e qualitativos das pesquisas também tem sido observado em outras áreas de conhecimento. São alguns exemplos: Santos e Pereira (2007) na Medicina, Castro *et al.* (2007) na Nutrição e Galdino (2004) na Comunicação.

2. Referencial Teórico

2.1 Os Centros de Serviços Compartilhados

2.1.1 Conceitos Gerais

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

É importante 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 formas encontradas pelas organizações para obter esse resultado é a implementação de uma prática de gestão denominada Centro de Serviços Compartilhados (CSC), caracterizada como uma estrutura criada 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.* (1999), serviços compartilhados são definidos como a concentração de recursos da organização na realização de atividades, tipicamente espalhadas 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. É nesse mesmo sentido que se manifestam Quinn, Cooke e Kris (2000), conceituando serviços compartilhados como a prática em que unidades de negócio decidem compartilhar um conjunto de serviços, ao invés de tê-los isoladamente como uma série de funções de apoio duplicadas.

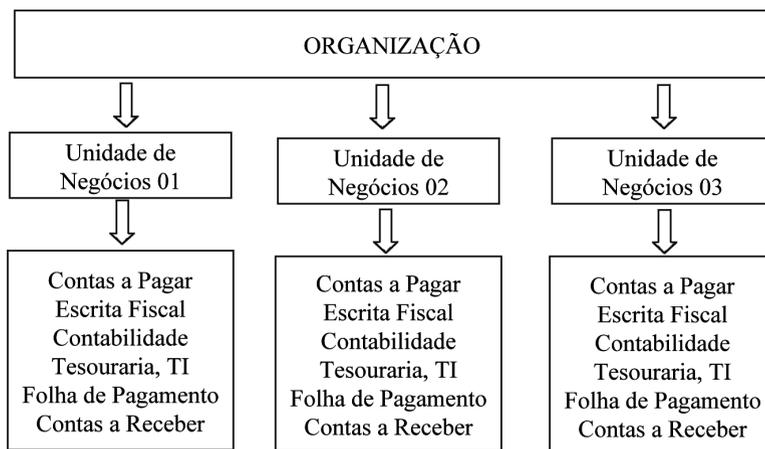
Tem-se assim que CSC é um modelo de organização e realização de processos operacionais, pelo qual uma área da empresa presta serviços, a partir de um mesmo ponto de atendimento, para várias unidades ou departamentos da corporação. No entanto, a unidade da organização destinada aos serviços compartilhados não é uma mera centralização de atividades de apoio 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 de potencializar a eliminação de 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. A respeito disso, e especificamente quanto à aplicação dos CSC's na esfera governa-

mental, Janssen, Joha e Zuurmond (2006), Smith e Henschel (2008) e Tomkinson (2007) fazem ampla abordagens dos potenciais benefícios que essa prática pode trazer à eficácia da gestão pública.

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 terá um custo maior devido a, por exemplo, ineficiências de processos duplicados e múltiplos fornecedores independentes, o que pode comprometer os potenciais ganhos 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, o que, segundo Pereira (2004), acaba por gerar uma multiplicidade de áreas de apoio. Quinn, Cooke e Kris (2000) fazem a seguinte representação dessa situação citada por Pereira (2004) (Figura 1).

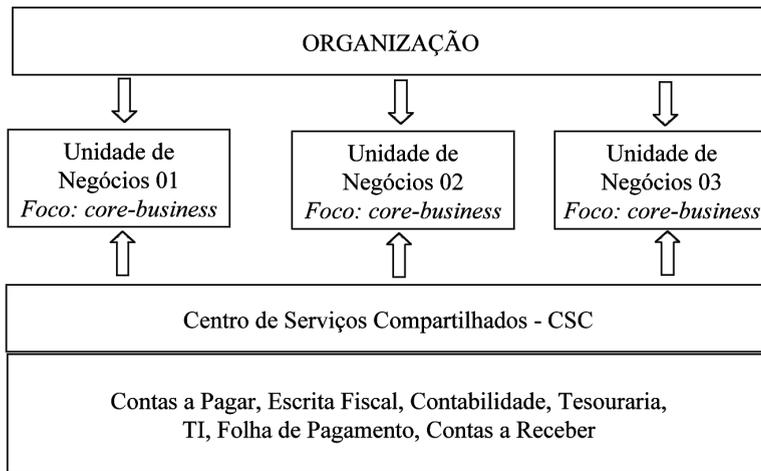
Figura 1 – Multiplicidade de estruturas de apoio em negócios descentralizados



Fonte: Adaptado de Quinn, Cook e Kris (2000).

Os CSC's devem contemplar, segundo Janssen, Joha e Zuurmond (2006), o aproveitamento das vantagens das duas estruturas discutidas, pois a sua criação deve resultar em economias de escala e padronização (centralização), por um lado, e flexibilidade e agilidade nas tomadas de decisões (descentralização), por outro. Portanto, com a criação de um CSC, busca-se a excelência na prestação de serviços ao cliente por meio de uma gestão com foco em sua estratégia local. Além disso, ocorre uma maior sinergia e aprendizado mútuo entre as unidades. A partir daí, as unidades de negócios passam a focar a sua atividade-fim enquanto o CSC passa a administrar os recursos destinados às atividades de suporte, buscando a excelência na prestação de serviços. É o que está representado na Figura 2.

Figura 2 – Concentração das múltiplas atividades em um CSC



Fonte: Adaptado de Ramos (2005).

2.1.2 Modelos de Compartilhamento de Serviços

Conforme estudo de Quinn, Cooke e Kris (2000), são quatro os modelos desenvolvidos de Centro de Serviços Compartilhados: (1) Básico; (2) *MarketPlace*; (3) *MarketPlace* Avançado; (4) Empresa Independente. A seguir, é apresentada uma breve caracterização de cada um deles, destacando que os três últimos surgiram a partir de uma evolução do primeiro, o modelo básico.

No *Modelo Básico* as unidades não têm poder de escolha entre o serviço que o CSC pode prestar e o de um terceiro. Não há repasse dos custos dos serviços às unidades de negócio da organização, de forma que o CSC ainda é visto como um centro de custo. Seu principal objetivo é a economia de escala e a padronização dos serviços prestados, de forma a garantir o fornecimento dos mesmos às unidades de negócio, mantendo o nível de qualidade solicitado a menor custo. Embora não haja precificação direta para 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.

No *Modelo MarketPlace*, os custos dos serviços já começam a ser repassados ao cliente interno. No entanto, este custo ainda não corresponde ao preço de mercado cobrado pelo serviço, e sim o rateio dos custos totais 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 objetiva ser competitivo em relação ao que existe fora da empresa. A precificação fica sujeita aos valores estabelecidos pelo mercado ou se estabelece uma negociação interna entre os gestores responsáveis. 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, dada a comparação dos mesmos com os fornecedores externos. A gestão do centro já está madura, buscando o máximo de qualidade, com indicadores consolidados e melhorias efetivas. Nesse modelo, o CSC visa a agregação de valor à organização, ou seja, a perspectiva, agora, é que o CSC seja um centro de lucro.

No *Modelo Empresa Independente*, a última evolução dos modelos de serviços compartilhados até o momento, ocorre 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. Nesse modelo, o CSC passa a ser um centro de negócios, 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.

Quadro 1 – Evolução dos modelos de serviços compartilhados

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.	<ul style="list-style-type: none"> - Consolidação das atividades de apoio; - Economia de escala; - Os custos dos serviços são apropriados aos CSC's; - 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.	<ul style="list-style-type: none"> - Inclui fornecimento de serv. especializ. e consultoria; - A organização estrutura a própria governança; - Custos totalmente transf. p/ as unidades de negócio; - 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.	<ul style="list-style-type: none"> - Cliente escolhe o seu fornecedor; - Objetivo de agregar valor à organização; - 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.	<ul style="list-style-type: none"> - Várias empresas clientes; - Objetivo é o lucro com a prestação de serviços; - Atuação como empresa independente; - Centro de negócios. 	Gerar receitas e lucros como uma empresa de prestação de serviços.	Utilização voluntária

Fonte: Adaptado de Quinn, Cooke e Kris (2000).

Independentemente dos modelos, conforme já destacado, os CSC's também podem variar em função de sua abrangência. Nesse sentido, ele pode ser (1) Local; (2) Regional; (3) Global.

A abrangência é *Local* quando o CSC está instalado em um país para atendimento com uma legislação específica e requer um estreito relacionamento com os clientes (por exemplo, instalado no Brasil e focado nas unidades de negócios aqui existentes). Pode ser *Regional*, exigindo competências especializadas como a língua utilizada nos países (por exemplo, instalado no Brasil para atender as unidades existentes na América do Sul). Finalmente pode ser *Global*, que são normalmente reservados para os serviços altamente padronizados e transacionais por sua natureza (instalados em qualquer país visando atender unidades localizadas em qualquer país onde se desenvolvam operações).

2.1.3 Pesquisas de Experiências com a Instalação dos CSC's

De acordo com pesquisa de *DeloitteTouche Tohmatsu* (2007), os CSC's vêm ganhando espaço nas grandes e médias empresas como um meio de otimizar recursos e integrar tecnologias, processos e pessoas e, sobretudo, como um mecanismo essencial na geração de valor aos acionistas.

Ramos (2005) destaca que, em meados da década de 1990, os consultores da *A. T. Kearney* começaram a popularizar esse conceito. Aproximadamente 60% das maiores corporações europeias 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: contábil, tecnologia da informação, jurídica, administração geral, suprimentos, saúde e qualidade de vida. Isso envolveu 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) cita ainda outros exemplos internacionais (*Johnson & Johnson*, *Xerox*, *Dell*, entre outros) e no Brasil (*Petrobras*, *Votorantim*, *AmBev*, *Grupo Pão de Açúcar*).

Dentre os vários processos que um Centro de Serviços Compartilhados pode contemplar, os relacionados à administração financeira são os

mais atendidos, conforme 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, distribuição. Em média, segundo o estudo, os CSC's têm atendido a cerca de dez processos. Na Tabela 1 estão apresentados os processos mais citados.

Tabela 1 – Processos atendidos por meio de CSC

Processos	Quantidade de Respostas	Participação
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 %
Help Desk	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).

Outro estudo, realizado por *Bain & Company* (2003), indica que a redução de custos, a melhoria da qualidade e a precisão e cumprimento de prazos despontam como as principais razões para a criação de um CSC. Também é identificado que fatores como a padronização dos processos e a otimização de capital de giro influenciam significativamente na decisão de criar ou não um CSC.

A pesquisa realizada por *Deloitte Touche Tohmatsu* (2007) valida a pesquisa de *Bain & Company* (2003), pois reafirma que a principal razão apontada pelos executivos de companhias que contam com pelo menos um CSC é a redução de custos. As principais razões citadas pelos executivos das empresas pesquisadas são apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2 – Principais Razões para Implantar um CSC

Razões para Implementar CSC's	Quantidade de Respostas	Participação
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).

2.2 O Congresso Brasileiro de Custos (CBC)

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. Até a edição XV, realizada em 2008, recebeu a classificação Nacional A, atribuída de acordo com os padrões estabelecidos pelo sistema qualis/Capes.

O CBC surgiu em 1994, com o nome de Congresso de Gestão Estratégica de Custos, direcionado à rediscussão e revalorização dos sistemas de custeio, uma tendência internacional da época inaugurada pela obra de Johnson e Kaplan (1993).

O Congresso encontra-se em sua XVI edição e é promovido pela Associação Brasileira de Custos - ABC (ABC, 2009b), entidade profissional e científica criada em decorrência do congresso e cujo objetivo é fomentar a discussão sobre essa temática no Brasil. A sua constituição fundamenta-se no objetivo maior de promover o desenvolvimento de conhecimentos a partir de uma visão multidisciplinar. O CBC é organizado em 16 áreas temáticas e, até a sua 15ª edição, que ocorreu no ano 2008, totalizou 2.155 artigos aceitos para divulgação (ABC, 2009a).

3. Considerações Metodológicas

3.1 Classificação da Pesquisa

O estudo é classificado como uma pesquisa exploratória-descritiva. Collis e Hussey (2005) explicam que o objetivo de um estudo exploratório é procurar padrões, ideias ou hipóteses, em vez de testar ou ratificar uma hipótese, tratando-se, portanto, de uma pesquisa que visa encontrar informações sobre a questão ou o problema, no caso, acerca dos artigos publicados nas últimas 11 edições do CBC referentes ao tema “Centro de Serviços Compartilhados”. Com relação à pesquisa descritiva, os mesmos autores a definem como um estudo que descreve o comportamento dos fenômenos, sendo utilizada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa, visto que não foram utilizadas técnicas estatísticas de mensuração e análise. Além de ser um estudo longitudinal, pois aborda as 11 últimas edições do Congresso Brasileiro de Custos, a utilização dos artigos publicados nos anais das edições do congresso, na forma em que se encontram, a caracteriza como uma pesquisa documental.

3.2 Coleta de Dados

A coleta de dados deu-se a partir dos arquivos eletrônicos dos Congressos Brasileiros de Custos, da V à XV edição (1998-2008), no site da Associação Brasileira de Custos - ABC (ABC, 2009a). Assim, o período compreende as últimas 11 edições do congresso, disponíveis até a data da realização desta 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 os termos: Centro de Serviços Compartilhados, *Shared Services*, *Shared Services Centers*; (b) os textos localizados foram separados em um diretório específico e, então, examinados um a um, sendo considerados válidos aqueles que, de alguma forma, abordavam a prática de gestão supracitada; (c) o conjunto de artigos que atendiam

a esse 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 o método de pesquisa utilizado.

3.3 Análise de Dados

Os procedimentos adotados para identificar e analisar os artigos caracterizam o estudo como análise de conteúdo. Para tanto, e conforme também atestam os procedimentos de coleta de dados, a orientação dessa estratégia metodológica deu-se a partir das proposições de Bardin (2004). A análise do conteúdo dos artigos que tratam do tema objeto de pesquisa deu-se, basicamente, com o uso de dois tratamentos.

O primeiro, sob o aspecto quantitativo, envolveu a identificação do número de artigos que foram apresentados durante a realização das 11 edições do CBC. O objetivo foi verificar a tendência evolutiva das aparições, ao longo do tempo, uma alternativa para se avaliar o ritmo de interesse dos pesquisadores sobre o tema.

O segundo, sob o aspecto qualitativo, concentrou-se nas seguintes identificações: (a) das efetivas contribuições e proposições dos estudos, analisado em função da teoria até então existente; (b) as características do tratamento metodológico adotado pelos autores; (c) a qualidade e quantidade das obras utilizadas pelos autores no sentido de dar sustentação ao desenvolvimento do tema de pesquisa.

4. Resultados

4.1 Quantidade e Características Gerais de Artigos Sobre CSC

Foram levantados, segundo os critérios já apresentados na seção anterior, os artigos cujos textos contemplavam os temas: Centros de Serviços Compartilhados, *Shared Services* ou *Shared Services Centers*. No total foram identificados apenas cinco artigos, nenhum deles publicado em idioma estrangeiro. A distribuição deles, ao longo das 11 edições do CBC, está apresentada na Tabela 3.

Tabela 3 – Publicações sobre CSC's no Congresso Brasileiro de Custos

Ano	Edição	Quantidade de Artigos sobre CSC	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: ABC- Associação Brasileira de Custos (2009a).

Conforme apresentado no referencial teórico, não tem havido nas edições do CBC um grande número de publicações sobre os Centros de Serviços Compartilhados. Pelo contrário, a pesquisa demonstra que existe uma inexpressiva quantidade de publicações, conforme dados da Tabela 3, o que pode sinalizar a quase nula importância dada ao tema por pesquisadores brasileiros.

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 Diehl e Souza (2008), os eventos científicos (congressos, palestras, seminários, painéis,) são oportunidades em que 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. Dado o número insignificante de artigos publicados sobre CSC, é notório que está ocorrendo uma discussão muito aquém da aparente relevância do tema.

Nem sempre o conhecimento avança de forma contínua e na velocidade que a sociedade necessitaria (DIEHL; SOUZA, 2008). Segundo os

autores, nas ciências sociais, em que o conhecimento poucas vezes pode ser objetivamente demonstrado, há com frequência a dependência 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's, 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, unificar e padronizar processos, obter economias de escala e melhorias de qualidade nas atividades.

Em 2004, foram publicados dois outros artigos abordando os Centros de Serviços Compartilhados. O título de um deles é “Proposta metodológica de apuração de custos em serviços compartilhados” e, conforme os autores Oliveira et al. (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 apresentado.

O segundo artigo, publicado em 2004 com o título “Estudo de centro de serviços compartilhados: um enfoque da gestão estratégica para controlar custos e agregar valor à empresa”, abordou basicamente o CSC como um modelo estratégico para mitigar os custos das atividades de apoio, os autores concluem que inúmeros estudos investigativos ou reflexivos podem ser desenvolvidos sobre o tema, particularmente com foco na gestão de custos. Apesar da expectativa dos autores Marinheiro e Imoniana (2004) sobre a evolução do interesse sobre o tema, uma maior quantidade de estudos não se confirmou.

Em 2005, na XII edição do evento, foram apresentados dois artigos. Um deles, intitulado “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”, apresentou como objetivo geral desenvolver um modelo de gestão estratégica de custos, derivado do ABC de segunda geração e aplicável em empresas da área de prestação de serviços. Os autores, Oliveira, Mendonça e Langrafe (2005), buscaram aprimorar o primeiro artigo, apresentado em 2004, e ratificaram a conclusão do artigo anterior, ou seja, que o modelo híbrido de apuração de custos agrega maior número de informações e de forma mais detalhada, dando confiabilidade aos números de custos apurados. Esse 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 propiciar clareza e objetividade na comunicação das ações necessárias em cada uma das perspectivas. Segundo os autores, o sistema propiciou aos executivos de uma unidade de negócio as condições necessárias para o gerenciamento do valor que se busca criar.

Esse artigo, intitulado “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”, é de autoria de Silva, Santos e Santos (2006). 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. Isso partiu do reconhecimento que eram tais ações que deveriam receber a atenção dos gestores, dada a potencialidade do valor que tais ações poderiam gerar.

O artigo é finalizado com a conclusão de 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 quando da criação da nova unidade de negócio. O

Quadro 2 apresenta a descrição geral (ano, edição do CBC e título) dos cinco artigos localizados.

Quadro 2 – Títulos das publicações sobre CSC 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 <i>Shared Services</i> – 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 <i>performance</i> em estruturas de suporte administrativo”

Fonte: ABC - Associação Brasileira de Custos (2009a).

Como é possível verificar, os artigos apresentados não divergem da teoria existente sobre os benefícios que o compartilhamento de serviços pode oferecer às organizações. A utilização do método de custeio ABC e do *Balanced Scorecard* sinalizam algumas iniciativas de integração dos CSC’s com outros instrumentos de gestão

4.2 Métodos de Pesquisa Utilizados no Desenvolvimento dos Artigos

Os três primeiros artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos (um em 2002 e dois em 2004) não especificaram a metodologia utilizada em seus artigos, o que é preocupante para o desenvolvimento de um estudo que pretende ser caracterizado como científico.

A análise do artigo de 2002, entretanto, permite inferir que os autores adotaram, mesmo que superficialmente e sem identificá-la de forma explícita, a técnica de estudo de caso, fazendo uma breve análise de alguns casos de empresas que implantaram o CSC.

A análise do primeiro artigo de 2004 identifica que o título não expressa adequadamente o seu conteúdo. O estudo tem um propósito menos

expressivo do que uma proposta metodológica, visto que somente sugere algumas fórmulas para rateio das despesas gerais (*overhead*) de um CSC.

O segundo artigo de 2004 também não faz qualquer referência aos procedimentos metodológicos adotados no desenvolvimento do estudo. A análise de conteúdo possibilita identificar que se trata de uma pesquisa bibliográfica que objetiva destacar as vantagens de adoção de um sistema de CSC.

No primeiro artigo de 2005 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 nessa pesquisa realizada em 2005. Apesar de declarar o uso do método de estudo múltiplo de casos, envolvendo oito empresas, isso não se configura no desenvolvimento do estudo. O propósito da pesquisa continua na alocação dos custos gerais dos CSC’s aos usuários mediante a aplicação do método baseado nas atividades, o ABC.

Por fim, o segundo artigo de 2005 traz uma abordagem explícita sobre a metodologia utilizada, deixando claro que se trata de um estudo de caso único direcionado a analisar, com o uso do *BSC*, o processo de comunicação estratégica da mensuração do desempenho de um CSC implantado em uma indústria de bens de consumo imediato. Apesar de não trazer uma contribuição conceitual, tem um tratamento bem estruturado para alcance dos seus objetivos.

Nesses artigos, desenvolvidos sob o argumento de um estudo de caso, há que se atentar para as diversas fragilidades encontradas. A considerar as contribuições de Martins (2008), essa é uma realidade presente na grande maioria desses tipos de estudos. Segundo Martins (2008) eles falham por não buscarem, de forma criativa, apreender uma situação em toda sua amplitude (identificar e analisar a multiplicidade de dimensões que envolvem o caso) e, de maneira engenhosa, descrever, compreender, discutir e analisar a complexidade de um caso concreto, construindo uma teoria que possa explicá-lo e prevê-lo. Corroborando os argumentos de Martins (2008), observa-se que nos dois casos que explicitamente declaram utilizar essa modalidade metodológica não há, mesmo que genericamente, qualquer referência ou apresentação resumida do protocolo adotado no estudo.

Uma síntese dos cinco trabalhos analisados, em função do método de pesquisa declarado, é apresentada no Quadro 3.

Quadro 3 – Métodos de pesquisa relatados nos artigos

Artigo	Método de Pesquisa Declarado
“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 <i>Shared Services</i> – 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 <i>Balanced Scorecard</i> como instrumento de gerenciamento da <i>performance</i> em estruturas de suporte administrativo” (2005).	Estudo de Caso Pesquisa bibliográfica

Fonte: ABC - Associação Brasileira de Custos (2009a).

Conforme 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, nessa perspectiva, que houve dificuldades dos autores, nos três primeiros artigos, em organizar e relacionar os dados coletados e suas ideias. Também deixam explícitas as dificuldades em utilizar as técnicas e métodos de pesquisa. No quarto artigo também houve problemas quanto à correta identificação do método utilizado. Em resumo, apenas o quinto artigo foi desenvolvido adequadamente quanto a esses aspectos. Isso é particularmente relevante e sinalizador, pois o que se espera em pesquisas científicas é que elas estejam associadas a metodologias que contribuam para a qualificação das pesquisas realizadas.

Alves e Laffin (2006) enfatizam que é mediante a divulgação de pesquisas, do debate e de críticas e sugestões, que é possível fortalecer a produção de trabalhos relevantes para a sociedade. Mas para isso, segundo

os autores, um dos pré-requisitos é o correto planejamento e uso de uma metodologia que viabilize, com segurança, atingir os objetivos estabelecidos. Parece que isso não esteve majoritariamente presente nos artigos analisados. Contudo, deve-se reconhecer o significativo avanço oferecido pelos autores do quinto artigo, apresentado na XII edição do Congresso.

4.3 Autores dos Artigos

Dentre os autores pesquisados, Oliveira, Mendonça e Langrafe (2005) estão presentes em dois artigos, buscando evoluir nos conteúdos. Inicialmente, em 2004, os autores apresentaram uma proposta metodológica de apuração de custos em serviços compartilhados e, em seu segundo artigo, publicado em 2005, contemplaram um modelo de gestão estratégica de custos, baseado no ABC II, aplicado ao *Shared Services*.

Quadro 4 – 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 compartilhados” (2004).	OLIVEIRA, Jaime de Souza, PINTO, Manuel J. Nunes, MENDONÇA, Felipe Pinto, 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 <i>Shared Services</i> – do conhecimento do processo (fluxo) à utilização da informação de custos” (2005).	OLIVEIRA, Jaime de Souza, MENDONÇA, Felipe Pinto, LANGRAFE, Taiguara de Freitas.
“A Prática dos serviços compartilhados no processo de criação de valor e a aplicação do <i>Balanced Scorecard</i> como instrumento de gerenciamento da <i>performance</i> em estruturas de suporte administrativo” (2005).	SILVA, José A. Teixeira, SANTOS, Neusa Maria Bastos F., SANTOS, Roberto Fernandes dos.

Fonte: ABC - Associação Brasileira de Custos (2009a).

A qualificação dos autores está apresentada no Quadro 5. Nota-se a predominância de pesquisadores titulados nas áreas de Contabilidade, Controladoria e Administração. De fato, à época dos respectivos congressos, dos 11 autores, apenas 1 não tinha vínculo com a pós-graduação *stricto*

sensu; além disso, somente 2 deles não desenvolviam a atividade de docência. Observa-se, também, a total predominância de vinculação dos autores com instituições estabelecidas no Estado de São Paulo.

Quadro 5 – Formação e atuação acadêmica dos autores

Autores	Titulação	Instituição
BAUM, Marcos Sebastião ANTONIUK, Patrícia Dias	Mestre em Contabilidade, Docente Graduação em Contabilidade	Unisinos Unisinos
OLIVEIRA, Jaime de Souza PINTO, Manuel J. Nunes MENDONÇA, Felipe Pinto LANGRAFE, Taiguara de Freitas	Mestre em Administração, Docente Mestre em Administração, Docente Mestre em Administração, Docente Mestrando em Administração, Docente	Fecap Fecap Fecap Fecap
MARINHEIRO, José Áureo IMONIANA, Joshua Omone	Mestre em Controladoria, Docente Doutor em Administração, Docente	Unesp Unesp
SILVA, José A. Teixeira SANTOS, Neusa Maria B. Fernandes SANTOS, Roberto Fernandes	Mestrando em Contabilidade Pós-Doutorado em Administração, Docente Doutor em Contabilidade, Docente	Puc-SP Puc-SP Puc-SP

Fontes: ABC - Associação Brasileira de Custos (2009a), Currículo Lattes (CNPq) e sítios das IES.

4.4 Referências Utilizadas nas Publicações

No total dos 5 artigos analisados foram contadas 77 obras; no entanto, somente sete delas, equivalente a apenas 9,1%, são específicas sobre o tema CSC. Isso sinaliza que o assunto ainda é explorado sem muita profundidade nesses artigos. Pode-se, assim, identificar que as pesquisas realizadas para desenvolvimento dos artigos não o foram na profundidade e abrangência necessárias para que contribuições mais robustas fossem oferecidas ao tema. Acrescenta-se que, do total das obras específicas, quatro são títulos originais estrangeiros, conforme apresentado na Tabela 4.

De certa forma, isso reforça a percepção em relação às contribuições teóricas, ao se proporem poucas visões sobre o tema, uma vez que somente 9,1% das obras referenciadas são específicas sobre o tema. Para que houvesse contribuições mais robustas, seria interessante um leque maior de trabalhos científicos pesquisados, o que permitiria aprofundar as pesquisas, inclusive investigando novas e diferentes formas de abordagens do tema.

Tabela 4 – Obras específicas sobre CSC usadas como referências

Obras	Número de Citações
BERGERON, B. <i>Essentials of shared services</i> . New Jersey: John Wiley, 2002.	01
JUSTINO, S.A. <i>A prática dos serviços compartilhados na área administrativo-financeira empresarial: uma perspectiva de mudança</i> . Dissertação de Mestrado em administração. São Paulo: PUC-SP, 2002.	01
SCHULMAN, D. S., DUNLEAVY, J. R., HARMER, M. J. ; LUSK, J. S. <i>Shared Services</i> . São Paulo: Makron-Books, 2001.	02
SCHULMAN, D.S.; HARMER, M.J.; DUNLEAVY, J.R <i>Shared Services: Adding Value to the Business Units</i> . New York: John Wiley, 1999.	01
ROBLES JR, Antônio. <i>Costos de Serviços Compartilhados</i> . México: IMCP/INAM/IMC, 1997 (Congresso Internacional de Costos FEA/USP).	01
Jornal <i>Gazeta Mercantil</i> . Seminários de Serviços Compartilhados. São Paulo, 2001.	01
<i>Innovation Delivered. Establishing a Shared Service Center: Legal & Fiscal Issues</i> , 2002.	01

Fonte: ABC - Associação Brasileira de Custos (2009a).

4.5 Uma Investigação Complementar

Diante da inexpressiva quantidade de publicações sobre os centros de serviços compartilhados localizados nas últimas 11 edições do Congresso Brasileiro de Custos, conforme apresentado nas seções anteriores, decidiu-se ampliar a base das fontes de pesquisa. O objetivo foi investigar se essa ausência de publicações era uma característica específica dos CBC's. Para viabilizar o alcance desse objetivo complementar da pesquisa foram selecionados os seguintes veículos de publicações científicas, apontados no Quadro 6.

Quadro 6 – Fontes publicadoras complementares investigadas

IES Patrocinadora	Veículos de Publicação	Período Investigado
USP - FEA	Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	4ª edição / 2004 9ª edição / 2009
USP - FEA	Caderno de Estudos FIPECAFI <i>Revista Contabilidade & Finanças</i>	out./1989 a dez./2000 jan./2001 a ago./2009
UnB	<i>Revista UnB Contábil</i> <i>Revista Contabilidade, Gestão e Governança</i>	1º sem./1998 a 2º sem./2007 jan./2008 a ago./2009
FURB	<i>Revista Universo Contábil</i>	jan./2005 a set/2009

Fonte: Site dos Veículos de Publicação.

A seleção dessas três Instituições de Ensino Superior - IES foi baseada no fato de elas serem as únicas no Brasil a terem, em pleno funcionamento em 2009, programas de pós-graduação em contabilidade no âmbito de doutorado.

A FEA-USP oferece dois veículos de publicação para pesquisa: (1) as seis últimas edições do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, período 2004 a 2009; (2) os periódicos *Cadernos de Estudos FIPECAFI* e seu sucessor, a Revista *Contabilidade & Finanças*, envolvendo o período de outubro de 1989 a agosto de 2009. A última classificação Qualis/Capes do Congresso situou-se em Nacional A; a classificação atual da revista é B1.

A UnB oferece o periódico *UnB Contábil* (período 1998 a 2007), sucedido pela atual Revista *Contabilidade, Gestão e Governança* (período de 2008 a ago./2009), com classificação B4 no Qualis/Capes. Já a FURB oferece o periódico *Universo Contábil*, período jan./2005 a set./2009, com classificação B3 no Qualis/Capes.

Por meio do mecanismo de busca disponibilizado por esses veículos de publicação, aplicou-se à pesquisa os termos “serviços compartilhados, centro de serviços compartilhados, *shared services* e *shared services center*”. À exceção a esse procedimento ocorreu com relação ao periódico *UnB Contábil*, visto nele não ser oferecido tal mecanismo de busca. Nesse caso foram pesquisados os artigos das edições semestrais disponibilizados no *site* do periódico.

Após proceder a essa pesquisa complementar, identificou-se apenas um artigo que faz referência ao termo “centro serviços compartilhados”. Trata-se de um artigo apresentado no VII Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, de autoria de Borinelli e Rocha (2007). Verificou-se que nesse único artigo não há propriamente uma abordagem dos centros de serviços compartilhados como um tema de pesquisa. Na realidade, o termo apenas consta de uma tabela na qual estão listadas as práticas de controladoria adotadas pelas empresas pesquisadas.

Verifica-se, assim, que nesses outros veículos de publicações pesquisados, apesar da relevância destes como instrumentos de divulgação das pesquisas realizadas na área de contabilidade, o estudo da prática de compartilhamento de serviços como um instrumento de gestão operacional e de

redução de custos está ausente da agenda dos pesquisadores. Ratifica, portanto, os achados da pesquisa nas edições do CBC. Essas ausências chamam a atenção quando se verifica a intensidade da pesquisa desse tema no exterior. Uma breve pesquisa via sites acadêmicos e sistema ProQuest é suficiente para identificar algumas recentes publicações a respeito (Quadro 7).

As 16 indicações constantes do Quadro 7, todas elas extraídas da base de dados do ProQuest (2009), trazem tanto uma visão da academia como a de mercado, ou seja, compreendem artigos científicos e outras matérias que fazem referência a experiências de empresas com as questões do serviços compartilhados. Análise mais detalhada desse conteúdo evidencia que atualmente o tema tem sido tratado com frequência nessas duas dimensões (acadêmica e empresarial).

Quadro 7 – Publicações internacionais sobre compartilhamento de custos

Título	Autoria	Publicação
“Firms to send more back office jobs to emerging regions”	D’AMICO, Esther	<i>Chemical Week</i> , v. 171, n. 10, p. 28, Apr. 2009.
“Full disclosure: the basics of designing and implementing a shared services concept”	CARR, Matthew	<i>Business Credit</i> , v. 3, n. 1, p. 50-53, jan. 2009.
“In-sourcing HR: shared service centres in the Netherlands”	FAMDALE, Elaine; PAAUWE, Jaap; HOEKSEMA, Ludwig	<i>The International Journal of Human Resource Management</i> , v. 20, n. 3, p. 544-547, Mar. 2009.
“The role of shared services”	HERBERT, Ian; SEAL, Will	<i>Management Services</i> , v. 53, n. 1, p. 43-47, 2009.
“Global Shared Services: a risk strategy”	GUNNING, Chris	<i>Accountancy Ireland</i> , v. 40, n. 6, p. 32-34, Dec. 2008.
“The benefits of working together”	REILY, Peter	<i>Personnel Today</i> , p. 26-28, Aug. 2008.
“Why can’t we be friends: the joys and heartaches of global shared services”	CARR, Matthew	<i>Business Credit</i> , p. 28-34, July/Aug. 2008.
“Shared services: central perks”	SPEEDY, Sonia	<i>Employee Benefits</i> , London, p. 48, June 2008.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 7 – Publicações internacionais sobre compartilhamento de custos
(continuação)

Título	Autoria	Publicação
“Consolidation and shared services”	SMITH, Christine; HENSCHER, Ed; LEFEBER, Rob	<i>Government Finance Review</i> , v. 24, n. 5, p. 14-20, Out. 2008.
“Shared service centres”	ROSS, Louise	<i>Financial Management</i> , p. 38-39. Apr. 2008.
“Designing governance for shared services organizations in the public service”	GRANT, Gerald <i>et al.</i>	<i>Government Information Quarterly</i> , v. 24, n. 3, p. 522-538, July 2007.
“Making the case for shared services in the public sector”	MOHAN, Shane	<i>Accountancy Ireland</i> , v. 38, n. 4, p. 14-16, Aug. 2006.
“Modeling an HR shared services center: experience of an MNC in the United Kingdom”	COOKE, Fang Lee	<i>Human Resource Management</i> , v. 45, n. 2, p. 211-227, 2006.
“Shared Services: how irished services centres are adding value”	MOHAN, Shane; WITT, Richard	<i>Accountancy Ireland</i> , v. 38, n. 3, p. 64-67, June 2006.
“Motives for establishing shared service center in public administrations”	JANSSEN, Marijn; JOHA, Anton; ZUURMOND, Arre.	<i>International Journal of Information Management</i> , v. 26, n. 2, p. 102-115, Apr. 2006.
“An analysis of a shared services centre in E-government”	JANSSEN, Marijn; WAGENAAR, René	<i>Proceedings of the 37th Hawaii International Conference on System Sciences</i> , 2004.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Verifica-se, pelas obras listadas no Quadro 7, as diversas possibilidades de pesquisa sobre o tema. Elas variam desde a (1) sua aplicação no âmbito da gestão pública, (2) como uma estratégia específica de geração de valor, (3) quanto aos riscos dessa estratégia quando adotada na esfera de fornecimento global, (5) aplicada nas atividades de gestão de recursos humanos, entre outras.

5. Considerações Finais

A conclusão geral, que é possível extrair deste estudo, é que a caracterização da natureza e utilidade dos Centros de Serviços Compartilhados como uma prática que viabilize maior eficiência e eficácia na execução das atividades de apoio é um tema pouco presente na literatura brasileira, que trata dessas questões organizacionais.

A principal sustentação para tal conclusão é a identificação de apenas cinco artigos apresentados nas últimas 11 edições do Congresso Brasileiro de Custos, o último há quatro anos. Além da forte adesão que tem havido a esse Congresso pelos pesquisadores, a sua classificação como Nacional A pelos padrões da Capes o credencia a ser um local apropriado para discussões sobre temáticas como a do CSC. Apesar disso, essa temática do CSC parece não ter motivado os pesquisadores a desenvolverem esforços na sua pesquisa e desenvolvimento.

Os principais fatores abordados nos poucos artigos localizados foram: (1) redução estratégica de custos; (2) avaliação e gerenciamento dos processos transacionais; (3) controle e agregação de valor à empresa; (4) mensuração dos custos dos CSC's. Esses quatro elementos caracterizadores do conteúdo dos artigos analisados são suficientes para identificar a preferência pela abordagem de aspectos tradicionais, já bastante discutidos pela literatura, ou seja, há falta de abordagens mais inovadoras no tratamento do assunto.

Outro fator que chama a atenção nesses artigos 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 o potencial das contribuições passíveis de serem oferecidas.

A análise do tratamento metodológico adotado, com exceção do último, deixa muito a desejar. O mesmo se aplica no elenco das referências utilizadas para o desenvolvimento dos estudos, dada a reduzida presença de obras mais específicas em relação ao tema.

Em resumo, a análise dos artigos apresentados nas 11 edições do CBC, quando comparado com o conteúdo do referencial teórico apresentado no desenvolvimento deste estudo, ratifica o entendimento sobre a fragilidade de abrangência e profundidade que os poucos estudos acrescentaram.

Pesquisa complementar efetuada em outras fontes de publicações acadêmicas patrocinadas por instituições de ensino superior (USP, UnB e FURB) também revelaram a quase inexistência de publicações de pesquisa sobre a temática de serviços compartilhados. Isso sinaliza que a ausência desses estudos não é uma característica apenas dos congressos da ABC.

Diversos outros estudos podem ser desenvolvidos nessa área, inclusive a ampliação desta pesquisa para outros veículos, sejam eles periódicos ou congressos científicos. Além disso, há também a abordagem dos aspectos sobre a localização adequada para implantação dos CSC's, o estabelecimento de preços de transferências, criação de métricas financeiras e não financeiras para avaliação do desempenho dos CSC's e estudo sobre a utilização desses centros nas esferas governamentais, como forma de gestão dos recursos públicos; essas são algumas das possíveis alternativas de pesquisa.

Espera-se que os resultados deste estudo, ao retratarem a acentuada falta de pesquisas nessa temática dos CSC's, motivem os pesquisadores brasileiros a explorarem as diversas alternativas de pesquisa e o potencial existente que aqui se descortinou.

Referências

- ABC – Associação Brasileira de Custos. Congressos. 2009a. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/congresso?view?ID_congressos=17>. Acesso em: 13 jul. 2009.
- ABC – Associação Brasileira de Custos. 2009b. 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. CD-ROM.
- BAIN & COMPANY. Centros de serviços compartilhados: 2003. Disponível em <http://www.bain.com/bainweb/PDFs/cms/Public/Centros_de_servicos_compartilhados_Port_guese.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2009.
- BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004.
- 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. CD-ROM

BERLINER, Callie; BRIMSON, James A. *Cost management for today's advanced manufacturing*. Boston: HBSP, 1988.

BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. Práticas de controladoria: um estudo nas 100 maiores empresas privadas que atuam no Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, VII, 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2007. CD-ROM.

CALLADO, A. L. Cunha; ALMEIDA, M. Araújo. Perfil dos artigos sobre custos no agronegócio publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos. *Custos e @gronegócio on-line*, v.1, n. 1, p. 42-61, jan./jun. 2005.

CARDOSO, Lopes C.; PEREIRA, Carlos A.; GUERREIRO, R. Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003. *Revista de Informação Contemporânea*, v. 11. n. 3, jul./set. 2007.

CARR, Matthew. Why can't we be friends: the joys and heartaches of global shared services. *Business Credit*, p. 28-34, July/Aug. 2008.

CARR, Matthew. Full disclosure: the basics of designing and implementing a shared services concept. *Business Credit*, v. 3, n. 1, p. 50-53, Jan. 2009.

CASTRO, R. M.; OSÓRIO, M.; LEANDRO, C. G.; KAC, G. II Fórum de coordenadores de programas de pós-graduação em nutrição no Brasil. *Revista Brasileira de Saúde e Maternidade Infantil*, v. 7, n.3, p. 235-236, 2007.

COLLIS, Jill, HUSSEY, Roger. *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. Site institucional. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/>>. Acesso em: 10 out.2009.

COOKE, Fang Lee. Modeling an HR shared services center: experiences of an MNC in the United Kingdom. *Human Resource Management*, v. 34, n. 2, p. 211-227, 2006.

D'AMICO, Esther. Firms to send more back office jobs to emerging regions. *Chemical Week*, v. 171, n. 10, p. 28, Apr. 2009.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. Centro de serviços compartilhados: tendências em um modelo de gestão cada vez mais comum nas organizações. 20 p. 2007. Disponível em: <<http://www.deloitte.com.br/publicacoes/2007/Pesquisa-CSCs.pdf>>. Acesso em: 16 jul. 2009.

DIEHL, Carlos A.; SOUZA, Marcos A. Publicações sobre o custeio baseado em atividades (ABC) em congressos brasileiros de custos no período de 1997 a 2006. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v. 19, n. 4, p. 39-57, out./dez. 2008.

FAMDALE, Elaine; PAAUWE, Jaap; HOEKSEMA, Ludwig. In-sourcing HR: shared service centres in the Netherlands. *The International Journal of Human Resource Management*, v. 20, n. 3, p. 544-547, Mar. 2009.

GALDINO, Karina. Publicação formal dos trabalhos apresentados em eventos: análise cienciométrica das comunicações apresentadas dos GT's do congresso brasileiro de ciências da comunicação. In: ENCONTRO NACIONAL DE INFORMAÇÃO EM CIÊNCIAS DA COMUNICAÇÃO, XVI, 2004, Brasília. *Anais...* Brasília: INTERCOM, 2004. CD-ROM.

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

GRANT, Gerald *et al.* Designing governance for shared services organizations in the public service. *Government Information Quarterly*, v. 24, n. 3, p. 522-538, July 2007.

GUNNING, Chris. Global shared services: a risk strategy. *Accountancy Ireland*, v. 40, n. 6, p. 32-34, Dec. 2008.

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

JANSSEN, Marijin; WAGENAAR, René. An analysis of a shared services centre in E-government. Proceedings of the 37^o Hawaii International Conference on System Sciences, 2004.

JANSSEN, Marijin; JOHA, Anton; ZUURMOND, Arre. Motives for establishing shared service centers in public administrations. *International Journal of Information Management*, v. 26, n. 2, p. 102-115, 2006.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JOLY, C. R. Azevedo; SILVA, M. C. Rocha; NUNES, M. F. Oliveira; SOUZA, M. Silva. Análise da produção científica em painéis dos congressos brasileiros de avaliação psicológica. *Revista Avaliação Psicológica*, v. 6, n. 2, p. 239-252, dez. 2007.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Cost and effect*. Boston: HBSP, 1998.

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. CD-ROM.

MOHAN, Shane. Making the case for shared services in the public sector.

Accountancy Ireland, v. 38, n. 4, p. 14-16, Aug. 2006,

MOHAN, Shane; WITT, Richard. Shared services: how irished services centres are adding value. *Accountancy Ireland*, v. 38, n. 3, p. 64-67, June 2006.

MARTINS, G. Andrade. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil. *Revista Contabilidade e Organizações*, FEA-USPRP, v. 2, n. 2, p.8-19, jan.-abr. 2008.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos. São Paulo: Atlas, 1991.

OLIVEIRA, J. S.; MENDONÇA, F. P.; LANGRAFE, T. F. Modelo de gestão estratégica de custos, baseado no ABC II, aplicado ao “shared services”. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XII, 2005, Florianópolis – Santa Catarina. *Anais*. Florianópolis – Santa Catarina: ABC, 2005. CD-ROM.

OLIVEIRA, J. et al. 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. CD-ROM

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 Mestrado em Administração – PUC-PR, Curitiba. 2004.

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

ProQUEST. Base de dados. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb?TS=1264891129&clientId=80382&RQT=317>>. Acesso em: 07 out.2009.

QUINN, Barbara; COOKE, Robert; KRIS, Andrew. *Shared services: mining for corporate Gold*. New York: Financial Times-Prentice Hall, 2000.

RAMOS, L. J. T. *Serviços compartilhados como forma de estruturação organizacional*. 128f. (Dissertação em Administração) – Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2005.

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

REIS, Luciano G. *et al.* A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal. *Revista de Informação Contábil*, v. 1, n. 1, p. 89-101, 2007.

REVISTA CONTABILIDADE & FINANÇAS. Site institucional. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/eac/revista/>>. Acesso em: 10 out.2009.

REVISTA CONTABILIDADE, GESTÃO E GOVERNANÇA. Site institucional. Disponível em: <<http://www.cgg-amg.com/>>. Acesso em: 10 out.2009.

REVISTA UNIVERSO CONTÁBIL. Site institucional. Disponível em: <<http://www.furb.br/universocontabil>>. Acesso em: 10 out.2009.

ROSS, Louise. Shared service centres. *Financial Management*, p. 38-39, mar. 2008.

SAKURAI, Michiharu. *Integrated cost management*. New York: Productivity Press,1996.

SANTOS, Edilson F.; PEREIRA, Maurício G. Qualidade dos resumos estruturados apresentados em congresso medico. *Revista da Associação Médica Brasileira*, v. 53, n. 4, p. 355-359, jul./ago. 2007.

SCHULMAN, Donniel et al. ARMER, Martins J.; DUNLEAVY, John R.; LUSK, James S. *Shared services: adding value to the business units*. New York: John Wiley & Sons, 1999.

SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Strategic cost management*. New York: Free Press, 1993.

SILVA, José A. Teixeira; SANTOS, Neusa Maria Bastos F.; SANTOS, Roberto Fernandes. 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, 2006, Florianópolis – Santa Catarina. *Anais...* Florianópolis - Santa Catarina: ABC, 2006. CD-ROM.

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

SPEEDY, Sonia. Shared services: central perks. *Employee Benefits*, London, p. 48, June 2008.

TOMKINSON, Ray. *Shared services in local government: improving service delivery*. Hampshire: Gower Publishing, 2007.