

FATORES MOTIVADORES PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS E AS CONSEQUÊNCIAS PARA O CONTROLLER

Fabio Pimentel Corrêa - FIPECAFI

André Botacini Favoretto - FIPECAFI

Gilmar Lima Dos Santos - Fipecafi Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuarias e Financeiras

Paschoal Tadeu Russo - Faculdade Fipecafi

Resumo

Este artigo discutiu os fatores motivadores para a implementação de centros de serviços compartilhados (CSC) e consequências para o Controller. Suportado pelo referencial teórico evidenciou-se a importância dos CSC uma vez que eles têm proporcionado redução de custos, padronização de processos, especialização e ganho de escala para grandes empresas nacionais e multinacionais. De outro este artigo alerta sobre a importância sobre a avaliação prévia e aprofundada dos objetivos da controladoria (se é focada em processos ou em atuar como parceria de negócios), na relevância dos controles, integridade das informações e requisições estatutárias e gerenciais da empresa. Foi realizado um estudo de caso em uma empresa multinacional de origem chinesa que atua no Brasil, em fase de iniciar uma segunda fase na integração com um CSC na China. Realizou-se o mapeamento dos processos, entrevistas e análise de documentos, pôde-se conhecer que controladoria no Brasil poderia ser caracterizada parceira de negócios, e que fatores como: questão tributária, nível das atividades já performadas na Controladoria Local, nível de automatização e sofisticação de modelos de análise gerencial, além 'business support' se mostraram como um fator restritivo na adoção da nova fase do CSC e dessa forma, não se justificava a transferência.

FATORES MOTIVADORES PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS E AS CONSEQUÊNCIAS PARA O *CONTROLLER*.

RESUMO

Este artigo discutiu os fatores motivadores para a implementação de centros de serviços compartilhados (CSC) e consequências para o *Controller*. Suportado pelo referencial teórico evidenciou-se a importância dos CSC uma vez que eles têm proporcionado redução de custos, padronização de processos, especialização e ganho de escala para grandes empresas nacionais e multinacionais. De outro este artigo alerta sobre a importância sobre a avaliação prévia e aprofundada dos objetivos da controladoria (se é focada em processos ou em atuar como parceria de negócios), na relevância dos controles, integridade das informações e requisições estatutárias e gerenciais da empresa. Foi realizado um estudo de caso em uma empresa multinacional de origem chinesa que atua no Brasil, em fase de iniciar uma segunda fase na integração com um CSC na China. Realizou-se o mapeamento dos processos, entrevistas e análise de documentos, pôde-se conhecer que controladoria no Brasil poderia ser caracterizada parceira de negócios, e que fatores como: questão tributária, nível das atividades já performadas na Controladoria Local, nível de automatização e sofisticação de modelos de análise gerencial, além '*business support*' se mostraram como um fator restritivo na adoção da nova fase do CSC e dessa forma, não se justificava a transferência.

Palavras-chaves: Controladoria; *Controller*; *Business Partner*; Centro de Serviços Compartilhados.

ABSTRACT

This article discussed the motivating factors for the implementation of Shared Services Centers (CSC) and consequences for the Controller. Supported by the theoretical framework, the importance of the CSC was evidenced since they have provided cost reduction, standardization of processes, specialization and gain of scale for large national and multinational companies. On the other hand, this article warns about the importance of prior and in-depth assessment of control objectives (whether focused on processes or acting as a business partnership), the relevance of controls, information integrity, and company statutory and managerial requisites. A case study was carried out in a multinational company of Chinese origin that operates in Brazil, in the phase of beginning a second phase in the integration with a CSC in China. We mapped the processes, interviews and analysis of documents, it was possible to know which controllership in Brazil could be characterized as business partner, and that factors such as: tax question, level of activities already performed in local controllership, level of automation and sophistication of models for managerial analysis, besides 'business support' were shown as a restrictive factor in the adoption of the new phase of the CSC and, therefore, the transfer was not justified.

Key-words: Controllership; Controller; Business Partner; Shared Services Center.

1. INTRODUÇÃO

O papel da controladoria nos últimos anos tem sido de grande importância, pois com as constantes mudanças no cenário econômico no âmbito mundial, torna-se cada vez mais difícil administrar uma organização sem ferramentas, métodos, procedimentos e principalmente profissionais especializados na elaboração dessas informações econômicas e financeiras com a finalidade de embasar a tomada de decisão (Borinelli, 2006).

As informações produzidas dentro de uma empresa todos os dias são de grandes volumes, exigindo cada vez mais uma quantidade maior de dados íntegros e principalmente que sejam disponibilizados com agilidade para subsidiar a tomada de decisões, e para que isso ocorra de forma efetiva, é necessária também a capacitação de profissionais para atender essa demanda.

Mas em mundo globalizado e pressionado por inovações tecnológicas, a busca incessante por redução de custos, por produtos mais baratos e com muito mais qualidade e pessoas cada vez mais exigentes almejando o melhor, faz com que grandes empresas busquem decisões estratégicas, com a finalidade de reduzir custos agregar valor ao negócio e tornar-se competitivo, resultando muitas vezes em uma reestruturação organizacional corporativa (*downsizing*), terceirização de processos (*outsourcing*) e também a utilização de Serviços Compartilhados (*Shared Services*). (Gundavelli & Mohanty, 2004, apud Faria & Gonçalves, 2006).

Nesse contexto, principalmente empresas multinacionais estão buscando redução de custos, padronização de processos e ganho de escala, e sendo assim, a implementação de um Centro de Serviços Compartilhados (CSC) surge como uma contribuição no atingimento desses objetivos. A pesquisa “*The Shared Services Survey 2000*” (Bulletin, 2001 apud Faria & Gonçalves, 2006) constatou que grandes empresas tais como: AlliedSignal, Monsanto, Amoco, Baxter International, Tenneco, Johnson & Johnson, General Electric, IBM, Hewlett Packard, Lockheed Martin, British Petroleum, Cargil e Rhodia, implementaram SC em suas operações e evidenciaram uma redução em seus custos operacionais em 35%. No entanto, dado o cenário brasileiro, e sua complexidade tributária, trabalhista e cultural, a implementação do CSC pode tornar-se mais complexa quando comparada à mesma decisão em outros países.

No Brasil, diversas companhias multinacionais que aqui operam, têm operações de CSC, e desejam que suas operações brasileiras passem a se inserir nesse contexto de utilização dessas centrais, entretanto, as operações locais podem ser afetadas negativamente caso não haja uma capacidade de lidar com as necessidades daqueles que se valem desses serviços e de outros os CSC podem ser impactados negativamente se as atividades demandadas operarem com níveis de complexidade acima daqueles para os quais elas estão estruturadas. Entende-se também, que esses processos de transferência não se dão de uma única vez, o que pode levar a diferentes impactos em diferentes fases desse processo de transferência. Diante desse contexto, o presente artigo apresenta como norteador desta pesquisa as seguintes questões: **Quais os principais fatores que são levados em conta para a tomada de decisão de implementação de um CSC? e Quais as consequências dessa implementação para o Controller?**

Esta pesquisa tem como objetivos conhecer fatores que são levados em conta no processo de decisão pela implementação de um CSC e compreender como tal implementação impacta o papel e as atividades do *Controller* em uma organização que passa a se valer de um CSC. Partiu-se para esta pesquisa pela principal motivação demonstrar o papel do Controller quando deparado com esse desafio de participar de um projeto que envolve esse tipo de implementação, tendo em mente variáveis tais como o cenário econômico, burocrático, político e fiscal, brasileiro, tendo em conta que tais atributos podem apresentar as

problemáticas às controladoras internacionais, que muitas vezes podem não estar observando o contexto na qual o negócio no Brasil está inserido.

A realização dessa investigação será através de um estudo de caso único, em uma empresa multinacional Chinesa, com operações em diversos países e que atua no segmento de Tecnologia da Informação.

Entre as contribuições do estudo pode-se destacar o conhecimento gerado sobre a finalidade do CSC, atribuições do departamento de controladoria e principalmente, como as interfaces da utilização do CSC impactam os papéis da controladoria e do *controller*. Este conhecimento visa contribuir com profissionais, universidades e estudantes, sobre as novas necessidades das organizações em face do alinhamento das competências requeridas dentro desse contexto de negócio (utilização de CSC), bem como para a pesquisa sobre controladoria, sobretudo na investigação dos papéis do *controller*, em especial como parceiro de negócios.

Este estudo, o trabalho se divide em cinco seções, sendo que está faz a contextualização, apresenta as questões, objetivos e contribuições da pesquisa. Na seção dois é apresentado o referencial teórico, ressaltando as funções da controladoria, influência da estrutura e principalmente a visão de como desenvolver a controladoria e sobre a ótica da utilização de um CSC e o seu processo de implementação. A seção três apresenta a metodologia utilizada e, a quarta expõe a análise dos resultados com base no estudo. Por fim, na última são apresentadas as considerações finais a respeito dos resultados obtidos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Controladoria

2.1.1. *O que é Controladoria e quais são as suas funções?*

A controladoria pode ser compreendida como uma área do conhecimento, e, dessa forma responsável pelo desenvolvimento da tecnologia de gestão, ou como uma unidade administrativa que tem como principal função assegurar o atingimento dos objetivos estabelecidos no processo de gestão. Enquanto área administrativa visa buscar informações adequadas e embasadas ao processo decisório, colaborando com os administradores na busca incansável pela eficácia na gestão. (Borinelli, 2006; Galera; Ferreira & Goulart, 2013).

A controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização, e para tanto ela deve ser capaz de gerar informações íntegras e consistentes visando assegurar que as decisões tomadas sob os subsídios que ela gerou garantam a continuidade e a geração de valor para a entidade. (Mosimann & Fisch, 1999, p. 89). Dessa forma “o papel fundamental da controladoria é coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, ou seja, superior à soma dos resultados de cada área”, e para tanto a controladoria se vale da “gestão econômica, ou seja, do conjunto de decisões e ações orientados para resultados desejados, mensurados segundo conceitos econômicos.” Mosimann & Fisch, 1999, p. 89).

Dessa forma, é possível identificar que no desempenho de suas atividades, a Controladoria precisa organizar-se de forma adequada, para que possa contribuir de forma efetiva com a gestão da empresa. Dentro dessa ótica Peleias (2002, p. 14) afirma que:

A Controladoria contribui para o processo de gestão empresarial provendo subsídios à etapa de planejamento, com informações e instrumentos que permitam aos gestores avaliar o impacto das diversas alternativas de ação sobre o patrimônio e os resultados da organização. À etapa de execução, por meio de

informação que permitam comparar os desempenhos reais nas condições padrão e realizados e à etapa de controle, permitindo a comparação das informações relativas à atuação dos gestores e áreas de responsabilidade relativamente a planos e padrões previamente estabelecidos.

Lunkes; Gasparetto e Schnorrenberger (2010) entendem que as funções da controladoria têm como objetivo orientar o campo de atuação de determinada área do conhecimento, e que de forma integrada essas funções podem ser consideradas como uma atividade de gestão, pois visam explicitar objetivos e coordenar todas as decisões para alcançá-los, onde conseqüentemente, são feitos por meio do processo de gestão, ou seja, planejamento e execução das práticas, monitoramento e controle a cada decisão de gestão individual, bem como para a gestão da organização em geral.

2.1.2. A Influência da Controladoria nas Decisões de Negócio

Como exposto acima, a controladoria, como unidade administrativa, coordena e participa do processo de planejamento global, de modo a atingir os objetivos propostos e garantir a eficácia da empresa. Já como ramo do conhecimento, deve estar presente e participar das três etapas do processo de gestão (planejar, executar e controlar).

Sendo assim, a influência da controladoria implica na melhoria dos sistemas gerenciais, aumentando o desempenho dos gestores, a eficácia e a eficiência dos resultados das unidades, por possuir o conhecimento para medir possibilidades para a empresa, elaborar políticas, disseminar atividades, elaborar orçamentos, estabelecer padrões de controle, estruturar um sistema de informação para atender às necessidades operacionais e gerenciais. Para tanto ela deve influenciar, induzir, orientar os gestores por meio da introdução de modelos de decisão, pela participação do processo de gestão e por estruturar modelos de decisão (Borinelli, 2006).

A controladoria necessariamente não é a única área responsável pelas informações na organização, mas pode ser considerada uma área direcionadora e controladora da companhia, e em seu papel de geradora de informações pressupõe que lhe seja demandado um conhecimento muito mais amplo dos processos de todas as áreas (Siqueira & Soltelinho, 2001). Dentro desse enfoque é de responsabilidade da controladoria a fornecer informações para toda a cúpula administrativa, tais como conselheiros e demais membros da alta administração, evidenciando assim sua participação, influência e responsabilidade junto as decisões estratégicas da companhia (Tung, 1974).

A controladoria atua praticamente em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de não exercer adequadamente sua função de controle e reporte na correção do planejamento. A área também não pode deixar de executar suas funções e tarefas regulares, exercendo também funções regulatórias, que normalmente são vinculadas à aspectos contábeis, societários e fiscais. (Padoveze, 2012)

2.1.3. Estrutura da Controladoria

No desempenho de suas atividades, a Controladoria precisa ser organizada adequadamente. Tung (1974, P.85 - 89), afirma que “não há diferença entre a organização da Controladoria e a dos demais departamentos da empresa”, mas cita que “o *controller* é, antes de tudo, um executivo de staff cuja função principal é obter e interpretar os dados que possam ser úteis aos executivos na formulação de uma nova política empresarial e, especialmente, na

execução desta política”. De outro lado, pode-se afirmar que não existe uma estrutura ideal para a Controladoria, nem seu posicionamento como staff ou linha, cabendo a cada empresa adaptar essa estrutura às suas necessidades, considerando tamanho, natureza do negócio, experiência dos executivos e assessores, empregados, locação física, filosofia de administração e os objetivos dos negócios. (Tung, 1974; Calijuri, Santos & Santos, 2005; Borinelli, 2006).

Independentemente da forma de sua estrutura ela precisa possuir uma estrutura sólida que possibilite suprir as necessidades de controles sobre as atividades rotineiras durante todo o processo de gestão da empresa bem como as adicionais geradas em decorrência da demanda por novos tipos de informações e decisões. Dessa forma, a sua estruturação deve estar ligada aos sistemas de informações necessários à gestão, tanto dos aspectos comuns como dos gerenciais e estratégicos. Sendo assim, pode-se figurar a Controladoria estruturada em dois grandes segmentos: o contábil e fiscal, e o de planejamento e controle. (Galera, Ferreira e Goulart, 2013).

O segmento Contábil e Fiscal é responsável por gerar informações societárias, fiscais, demonstrativos contábeis a serem publicados ou entregues ao fisco, controle patrimonial, seguros e inventários, gestão de impostos, etc.. O segmento de Planejamento e Controle assume a questão orçamentária, projeções e simulações, custos e a responsabilidade pela contabilidade, análises de mercado, ambiental, acompanhamento de projetos e análise de investimentos ou captação de recursos, e principalmente a participação ativa no planejamento estratégico da companhia e responsabilidade de acompanhamento do negócio.

2.1.4. Visão geral do modelo de desenvolvimento da Controladoria

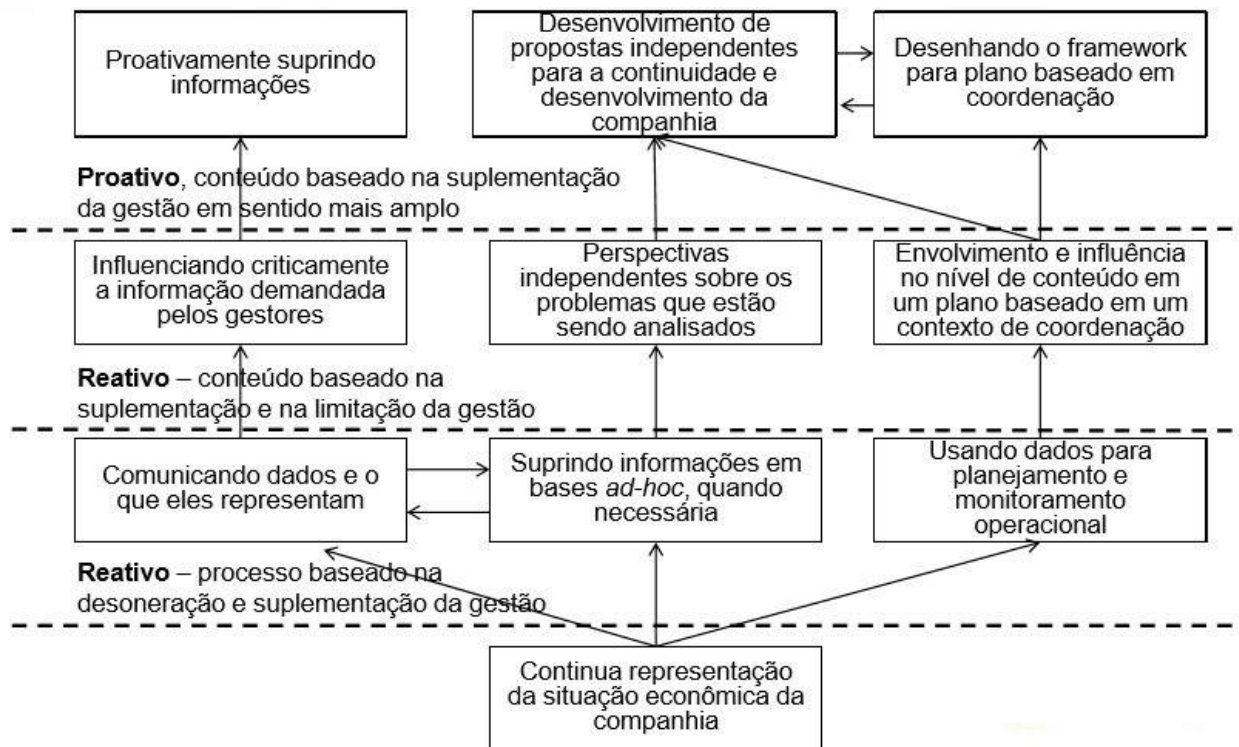
Weber (2011) apresenta o processo de evolução do papel da Controladoria como um processo evolutivo composto de quatro níveis de tarefas e posicionamentos integrados. Na visão desse autor, a tarefa básica da controladoria é prover a gestão com informações que representem a visão da situação econômica da companhia. A partir desse ponto ela, em suas fases iniciais de evolução atua de forma reativa, com foco principal na desoneração das atividades de gestão do trabalho em obter tais informações, e para tanto ela disponibiliza dados solicitados comunicando seu significado e colabora com o processo de planejamento, passando num segundo momento para um posicionamento mais crítico, mas ainda reativo, começando a influenciar a gestão por meio de uma visão mais crítica e independente e chega ao ponto de atuar proativamente com a gestão desenvolvendo propostas independentes que visam assegurar a continuidade da organização e dessa forma participa como elemento central do framework do processo de gestão.

Nesse momento, os *controllers* começam a influenciar o gerenciamento a partir de uma perspectiva de proposição de conteúdo para a gestão. Eles desafiam a gestão por meio da formulação de um conteúdo próprio, desenvolvem uma opinião independente e tentam convencer e influenciar a administração para considerá-lo. Nesta fase eles estão finalmente “ao nível dos olhos” com os administradores. Pode-se considerar que o caminho que Weber (2011) propõe para a controladoria faz com que o *controller* passe de uma função puramente técnica para uma função de co-administrador onde lhe é requerido crescente conhecimento, habilidades e competências.

A Figura 01 apresenta a visão de Weber (2011) ilustrando as quatro fases, que acontecem de forma integrada e consecutiva. Para que ocorra essa evolução faz-se necessária a acumulação de conhecimento e habilidades e competências, mas esse processo possibilita perceber que algumas tarefas que são muitas vezes realizadas pelas próprias controladorias possam ser realizadas por outras áreas na organização, deixando o *controller* com o papel

mais nobre de atuar no processo de encaminhamento de negócio como um parceiro de negócios.

Figura 01: Visão geral de um modelo de desenvolvimento para controladoria



Fonte: com base em (Weber, 2011, p. 42)

Processos padronizados relacionados ao processo de gestão (planejamento execução e controle), tais como comparações do orçado versus realizado são um exemplo de atividades que podem ser externalizadas da mesma forma que também podem ser os procedimentos de contabilidade padrão. Tal abordagem pode tornar-se problemática quando as tarefas que são propostas para agentes externos sofrem alterações. Neste caso o *know-how* dos *controllers* deverá acompanhar as sofrer alterações correspondentes nos agentes externos. De outro lado, a delegação pode gerar oportunidades para novos papéis e novos profissionais, e disponibilidade de tempo também pode permitir maior foco do *controller* nas atividades relacionadas com as análises.

2.2. Centro de Serviços Compartilhados

Em um mundo globalizado como o que hoje vivenciamos, onde a competitividade acirrada está presente em todos os nichos de negócio, o modelo corporativo de Centro de Serviços Compartilhados (CSC) vem se mostrando como mais uma importante ferramenta de redução de custos dentre outros benefícios. (PWC, 2017). A seguir serão apresentados elementos que buscam caracterizar os CSC e mostrar sua utilidade para os negócios.

2.2.1. Definição e objetivos do Centro de Serviços Compartilhados

Os CSC podem ser entendidos “[...] como um modelo de organização de processos operacionais, pelo qual uma área específica da organização, caracterizada em sua essência como uma área de atividade-meio, ou uma empresa terceirizada, presta serviços, [...] para as demais unidades” da mesma organização (Afonso & Martins, 2011, p. 1) conferindo uma visão como de um órgão que surge para dentro da organização. Outras definições o apresentam de forma mais abrangente como é a proposta por Silva et al (2006, p. 22) que considera que os CSC “consistem em um ambiente no qual uma determinada empresa pode absorver atividades que apoiam os principais processos do negócio de cada uma de suas demais unidades de negócio, consolidando tais atividades em uma unidade de operação principal”.

A PricewaterhouseCoopers (PWC, 2008, p. 10) os classifica em três grandes modelos operacionais, de acordo com as tendências mundiais por diferentes abordagens: 1) **Centralizados**: todos os serviços de suporte estão concentrados em um único centro que provê serviços para a organização. É o modelo de custo mais eficiente; porém, demanda maiores investimentos pela necessidade de exigir maiores esforços de reestruturação operacional; 2) **Centros de excelência**: Nesse modelo processos específicos são alocados em diferentes locais da companhia baseados nas maiores concentrações de experiências; 3) **Agrupamentos regionais**: nesse modelo os CSCs provêm serviços para a região onde estão baseados. Muitas organizações veem os agrupamentos regionais como etapa para atingir o modelo centralizado.

Com base nos trabalhos de NAO (2007) e Shulman et al (2001), Berdejo (2009, p. 78) apresenta cinco atributos que caracterizam os CSCs, a saber: 1) **Governança**: os CSCs têm estrutura organizacional separada com time gerencial exclusivo, que trabalham nos aspectos operacionais dos serviços corporativos de uma ou mais organizações; 2) **Processos padronizados**: nos CSCs os processos são padronizados e, desta forma, tornam-se mais eficientes; 3) **Economias de escala**: as economias de escala são obtidas por meio da padronização e da utilização de ferramentas de TI; 4) **Foco no cliente**: cultura de entrega de serviços monitorados por indicadores de desempenho de cumprimento de SLAs (*Service Level Agreement*); e 5) **Processo de melhora contínua**: gestão contínua do processo de mudança, alavancado por investimentos tecnológicos, para direcionar melhorias no longo prazo.

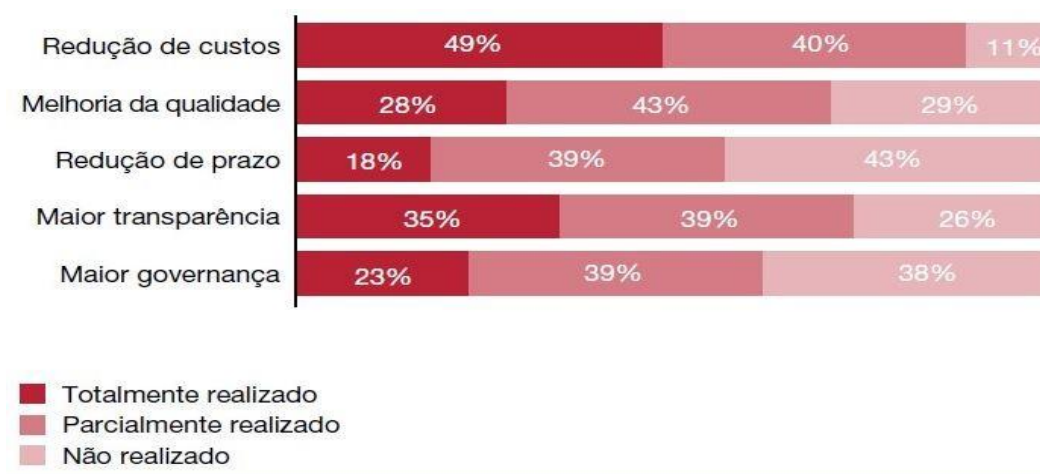
Em pesquisa realizada pela Deloitte (2008) em 89 empresas brasileiras que se utilizavam de CSCs, os objetivos mais esperados com a implementação dos centros foram os seguintes: redução de custos (81%), melhoria de processos (71%), melhoria dos níveis de serviço (42%), aumento de controles (29%), suporte para estratégias corporativas (fusões e aquisições de novos negócios) (27%); implementação de ERP único (24%) e acurácia na obtenção de informações (22%).

Em outra pesquisa, realizada globalmente pela PWC (2008), foram identificados como principais direcionadores da implementação de novos CSC a redução de custos, melhoria da informação para gestão e suporte à decisão, integração de processos de negócio seguindo fusões e aquisições e fornecimento de melhores serviços. Tais informações corroboram as encontradas pela Deloitte (2008).

Em pesquisa publicada pela PricewaterhouseCoopers (PWC, 2017) intitulada “Serviços compartilhados: sucesso multiplicado”, realizada com 75 empresas de 20 países, foram analisados os CSC com vistas na avaliação das atividades de Contabilidade, Compras, Recursos Humanos, TI, entre outras realizadas por essas entidades. Dentre os resultados

obtidos, destacam-se, conforme Figura 02 os que foram considerados como de maior criticidade para as organizações.

Figura 02: Grau de realização dos objetivos



Fonte: PWC (2017, p. 7)

Observa-se com base na Figura 02 que a maioria das organizações considera como objetivo mais importante a economia de custos, onde, segundo os resultados obtidos, para 89% das empresas pesquisadas ele foi totalmente ou parcialmente realizado. Porém pode-se notar também, na mesma pesquisa, que para os outros quesitos este percentual de realização se altera significativamente, como é o caso da redução de prazos, aumento na governança, melhoria da qualidade e transparência. Para todos esses se pôde observar que os resultados deixam a desejar e conseqüentemente podem gerar conseqüências indesejadas para os resultados que a Controladoria se propõe junto à organização e também no papel do *Controller* que pode colocar em risco seu papel de *Business Partner* em todo esse processo

2.2.2. *Implementação de Centros de Serviços Compartilhados*

A implementação do CSC deve ser precedida de uma etapa de planejamento muito bem gerenciada, “[...] há necessidade de muito planejamento, estratégia, e constante adaptação aos cenários e tecnológicas vinculadas a processos e serviços [...] deve se tornar uma entidade independente, podendo prestar serviços não só para as unidades de negócios, como também vender seus serviços externamente, tornando-se um centro de receitas (Guerreiro & Soavinsky, 2013).

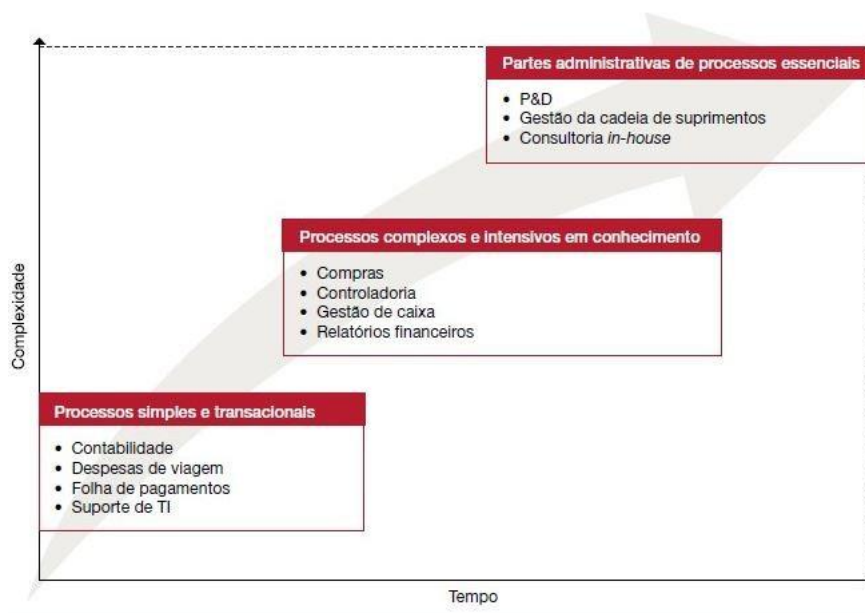
A PricewaterhouseCoopers (PWC, 2011) em uma pesquisa global realizada de maio a novembro de 2010 com empresas listadas no índice Global Fortune 500 e outros, tais como Dow Jones e Dax, obteve respostas de 127 companhias que representavam 486 CSC. Nessa pesquisa foram identificados cinco fatores de sucesso relevantes quando se implementa e desenvolve um CSC (PWC, 2011, p. 10): 1) a redução de custos é altamente dependente da localização; porém, o desempenho não é dependente da localização, mas sim da forma com o CSC é gerenciado; 2) o estabelecimento de princípios de centro de lucro e apropriados métodos de alocação de custos; 3) efeitos da curva de aprendizagem não se concretizam automaticamente, mas têm de ser geridos de forma sistemática com base em um processo de melhoria contínua bem estabelecida (conforme identificado na pesquisa da Accenture (2007)); 4) escolha da estratégia de implementação certa para a respectiva empresa é fundamental para

acelerar o período de implementação do CSC; e 5) o uso seletivo de fornecedores de outsourcing para aumentar o nível de redução de custos. Os achados dessa pesquisa corroboram os encontrados na pesquisa realizada pelo JPMORGAN (2004, p. 1-2).

A Accenture (2007) em pesquisa realizada sobre o processo de mudanças, observado em organizações que implementaram CSC identificou-se que alguns objetivos impactam no processo de estabilização e conseqüente sucesso dos CSC, que podem ser assim descritos: 1) Minimizar o tempo demandado para o início da obtenção de resultados – quanto menor for o período de estabilização, menores serão as perdas decorrentes das redução do nível de desempenho (que ocorre nesta fase) e conseqüentemente dos aumentos de custos iniciais; 2) Minimizar a perda de desempenho durante a estabilização – em função da mudança de processos, padronizações, automações, há comumente uma perda inicial do desempenho; esta, porém, deve ser reduzida, a fim de gerar o menor impacto possível. Realizações de projetos de CSC devidamente aprofundados, considerando detalhadamente os impactos nos processos existentes e os ajustes decorrentes devem ser realizados; 3) Maximizar o nível de desempenho após a implementação – os benefícios esperados com a implementação dos CSCs precisam ser obtidos dentro de suas maiores potencialidades e nos menores tempos possíveis a fim de contribuir com a viabilidade desses projetos. Para tanto, a utilização de metodologias de gestão que possibilitem aos gestores melhorarem suas competências para as análises do desempenho das atividades que mais geram valor aos usuários dos CSC é uma importante contribuição; e 4) Maximizar o desempenho, no longo prazo, com a melhoria contínua - A utilização de metodologias de gestão que possibilitem aos gestores uma atualização constante de seu desempenho, ajustando-o às demandas de mercado, é uma importante contribuição para a continuidade das organizações.

Ainda segundo pesquisa publicada pela PricewaterhouseCoopers (PWC, 2017) a decisão quanto a que atividades serão alvo da transferência para o CSC, observa-se que ainda se concentram, principalmente, em processos transacionais com potencial elevados de padronização e automação. Porém esta realidade vem se modificando, resultando no aumento das taxas de transferência de outras atividades de caráter administrativo, conforme é apresentado na Figura 03.

Figura 03: Mudança de processos transacionais para intensivos em conhecimento



Fonte: PWC (2017, p. 18)

A PricewaterhouseCoopers (PWC, 2017) também confirmou seus achados em pesquisas anteriores (PWC, 2011) as quais também convergem com os achados do JPMorgan (2004) que avaliações prévias essenciais a serem consideradas no processo de planejamento e estratégia são, por exemplo: a escolha do local, que está diretamente ligado ao custo de mão de obra, recrutamento de funcionários onde deve ser levado em consideração o tempo necessário para encontrar o perfil desejado bem como a existência de benefícios fiscais, e um dos pontos mais importante sobre a abordagem de migração para a utilização do CSC a ser utilizada. A falta de avaliação e a correta ponderação quanto aos pontos de planejamento citados anteriormente neste trabalho entre outros poderá contribuir para a obtenção de baixos retornos (baixo ROI) ou mesmo ao completo insucesso do processo de implementação do CSC.

Algumas barreiras e desvantagens em um ambiente de Serviços Compartilhados podem se dar devido a necessidade de mudança de cultura e dinâmica organizacional, bem como mudanças de tecnologia necessária ao novo ambiente, ou mesmo mudança de políticas, controles e métricas da entidade, além de aspectos de natureza legal e de regulação, notadamente em ambientes como o brasileiro (Schulman, Harmer & Lusk, 2001; Arthur Andersen, 2000).

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Esta pesquisa pode ser considerada como qualitativa e exploratória, pois tem por objetivo conhecer fatores que são levados em conta no processo de decisão pela implementação de um CSC e compreender como tal implementação impacta o papel e as atividades do *Controller* em uma organização que passa a se valer de um CSC. (Martins & Theophilo, 2007). Para tanto foi realizado um estudo de caso (Yin, 2005) em uma empresa multinacional de origem chinesa, do segmento de Tecnologia de Informação no ano de 2017. As bases teóricas que subsidiaram esta investigação advém do levantamento bibliográfico, onde se tentou entender e explicar o fenômeno que será investigado empiricamente. (Cervo & Bervian, 2002, p. 65).

O contexto da organização objeto do estudo é que já há alguns anos as atividades transacionais da organização brasileira foram transferidas para um CSC, restando apenas as atividades que foram consideradas como mais complexas e que agregavam maior valor, tais como orçamentação, planejamento estratégico, entre outras. Entretanto, numa segunda fase de centralização de atividades a organização brasileira foi solicitada para que as atividades remanescentes da controladoria também fossem transferidas para o CSC.

Nesse contexto, foi solicitada uma avaliação dessas atividades remanescentes para uma empresa de consultoria mundial, onde o *controller* da organização brasileira foi o contraparte e o responsável pelo projeto, que tinha por objetivo avaliar os fatores que deveriam ser levados em conta para a transferência dessas atividades para o CSC e em consequência disso como o papel do *controller* como parceiro de negócios seria impactado.

O estudo realizado pela empresa de consultoria foi acompanhado diretamente pelo controller, sendo que para tanto foram mapeadas em torno de 150 atividades realizadas pela controladoria, foram entrevistados dez colaboradores que trabalham diretamente neste departamento, foram analisados documentos. Os dados obtidos foram avaliados e triangulados e as conclusões são apresentadas no próximo capítulo.

4. RESULTADOS OBTIDOS E ANÁLISE

Para a realização deste estudo primeiramente foi definido o processo que seria realizado, que está apresentado na Figura 04, e compreende quatro etapas principais: a) definição dos objetivos do estudo; b) coleta de dados sobre processos e recurso da

controladoria; c) Design dos cenários atuais futuros (caso a transferência se consolide); e d) Decisão sobre a realização ou não da transferência.

Figura 4 – Principais etapas do estudo para a decisão de transferência das atividades da controladoria para o CSC na China



Fonte: os autores

Com relação à primeira etapa foi definido que o estudo teria por objetivo avaliar, por meio da identificação das atividades realizadas e recursos disponíveis na organização brasileira, como deveria ser categorizada a controladoria brasileira; como aderente à “*best practices*” e aderentes à uma “*Desing Principe View*”, que são aquelas controladorias que estão focadas em realizar trabalhos de forma consistente e padronizada, entretanto mais aderentes aos processos de terceirização, ou se poderia ser categorizada como “parceiras de negócios” e aderentes à uma “*Collaborative View*”. Essa questão é central nesta tomada de decisão e passou a ser a norteadora do processo de investigação, pois dela poderá ser entendido quais atividades podem ou não ser transferidas e quais impactos acarretaria.

Na segunda etapa foram realizadas as coletas de dados dos processos e dos recursos de controladoria. Para tanto foram identificados em torno de 150 atividades / processos que são realizados pela controladoria brasileira. Foram entrevistados dez colaboradores dessa unidade.

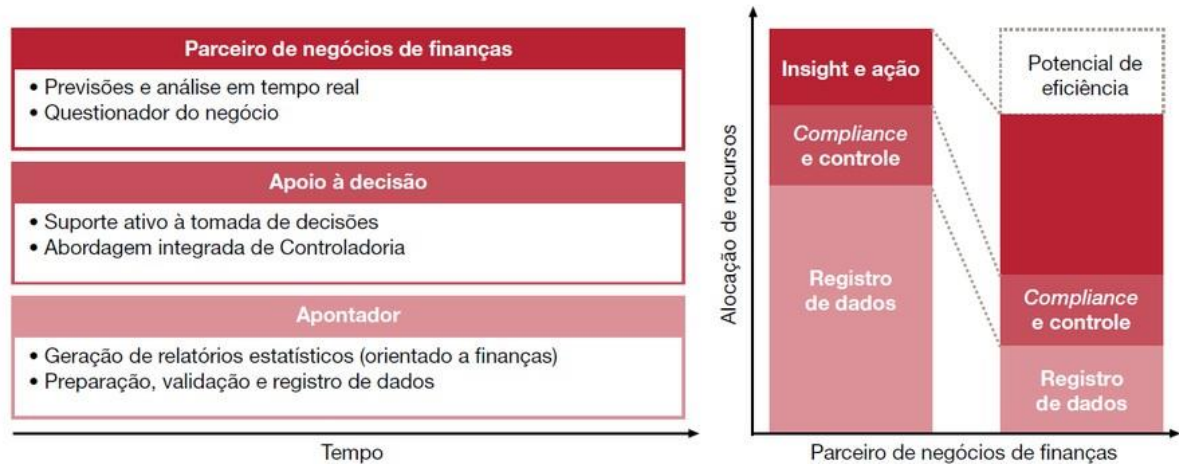
Na terceira etapa foram desenhados os processos apresentado suas situações atuais (“As Is”) e também foram avaliados como deveriam ser estruturados os processos para o caso de serem transferidos para o CSC na China (“To Be”). Para tanto, trabalharam em conjunto para este estudo os profissionais de controladoria da empresa analisada e profissionais da empresa de consultoria, uma vez que esta observação, análise visava apoiar a decisão sobre a transferência das atividades desenvolvidas no Brasil para um CSC na China.

Na quarta e ultima parte do estudo foram realizadas análises e avaliações. Para tanto são elucidados abaixo alguns dos fatores que foram identificados e que justificaram as tomadas de posição que serão apresentadas a seguir.

Primeiramente, com base em todo o referencial teórico sobre adoção e utilização de CSC sabe-se que os objetivos principais desses projetos estão relacionados com: redução de Custos, padronização de processos e ganho de escala. Por outro lado, estes projetos buscam apresentar fatores motivadores além dos supra citados para o time gerencial local, de forma a buscar o apoio local ao projeto no processo de transferência de atividades para um CSC fora do país. As alegações principais se dão de forma a evidenciar que com a transferência de atividades transacionais ocorre um aumento do tempo disponível da equipe para a realização de atividades que estão mais relacionadas com a geração de *insights* e promovam ações, ou seja, para uma atuação de parceria nos negócios. A Figura 05 visa demonstrar o processo de mudança que acontece quando a controladoria evolui nesse processo. Observa-se a

Controladoria passando de “apontador” ou repórter de informações gerenciais a parceiro de negócios de Finanças, uma vez que dedicará mais tempo e recursos para estes novos processos.

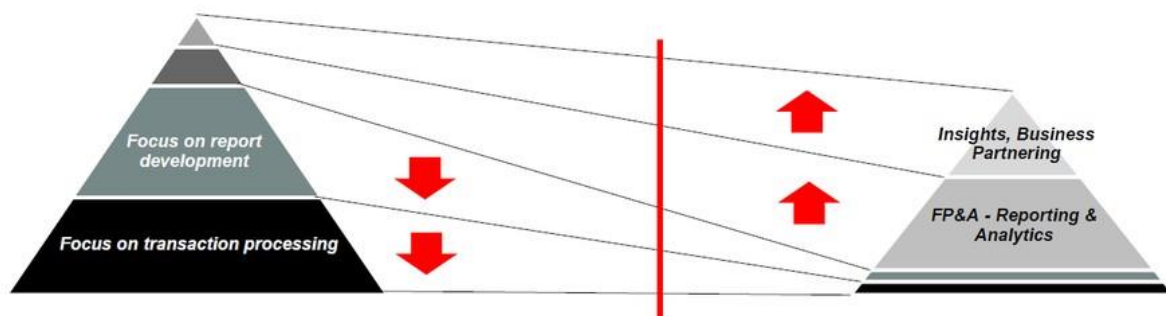
Figura 05: Visão de tempo e parceiro de negócios



Fonte: PWC (2017, p. 48)

Dentro desse enfoque, a mudança das atividades passíveis de transferência para um CSC contribui significativamente para a melhoria da qualidade do trabalho prestado pela equipe local. Observa-se, por meio da Figura 05 que após a implementação do CSC, apesar de uma diminuição na equipe local ela passa a se dedicar a atividades que anteriormente faziam parte somente do topo de sua pirâmide de atividades, e que pela falta de tempo nem sempre eram realizadas.

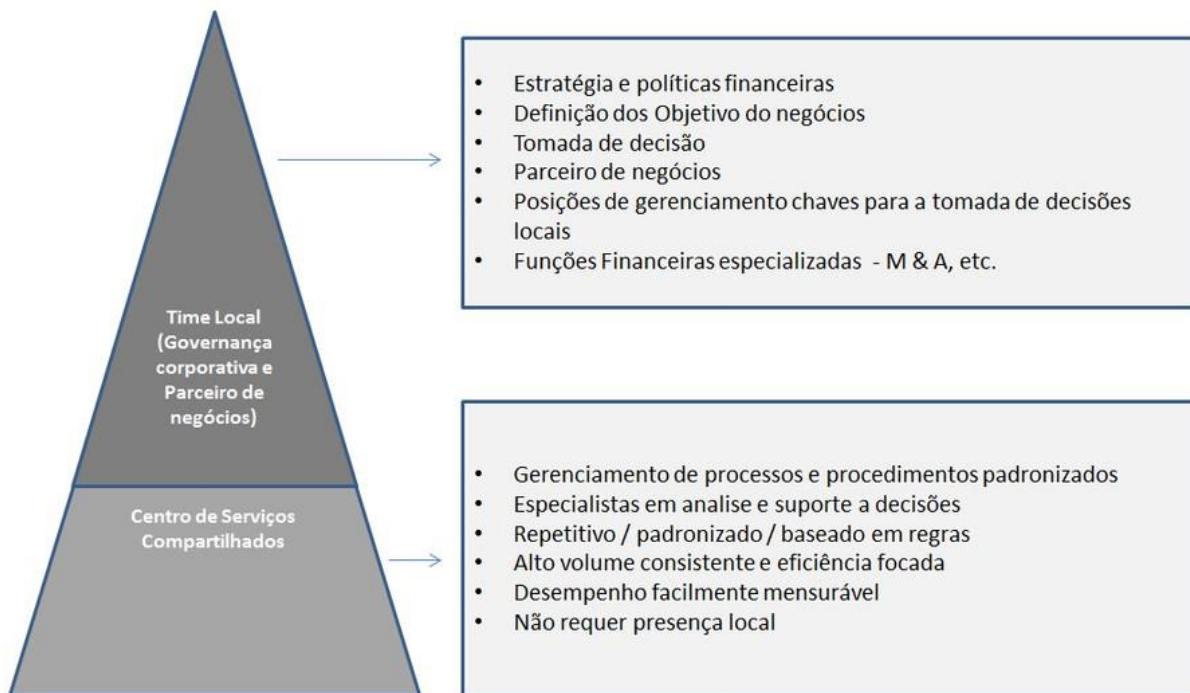
Figura 06: Proposta de escopo das atividades de controladoria antes e após a implementação do CSC



Fonte: os autores

Entretanto, deve-se salientar que a identificação dos tipos de atividades a serem transferidas é de vital importância para o sucesso dessa transferência, bem como as limitações, complexidades a elas associadas, sob o risco da inviabilidade da transferência e não atingimento dos objetivos que motivaram tal transferência. A Figura 07 visa apresentar claramente os princípios para alocação de atividades entre a controladoria local e CSC que devem ser objetivo do processo de transferência das atividades.

Figura 07: Princípios para alocação de atividades entre a Controladoria Local e o CSC



Fonte: os autores

Com base na figura acima são identificadas as atividades e processos que devem ser mantidos nas operações locais, entretanto, algumas atividades que comumente estão situadas no grupo de atividades compatíveis com CSC carecem de uma avaliação aprofundada. No Brasil o *Controller* além do papel de parceiro de negócios responde pela integridade das informações estatutárias (Obrigações Contábeis e Fiscais) e gerenciais da empresa, e deve ter profundo conhecimento dos *drivers* que afetam o negócio da empresa e também ter contato muito próximo aos outros *players* da empresa, de forma a ter uma visão completa dos riscos e oportunidades do negócio e assim poder influenciar na condução e no planejamento da empresa.

Como resultado final das interações e análises, após o mapeamento dos processos, da equipe e da tecnologia utilizada pela controladoria local para gerenciamento do negócio, foram sintetizados os dados, conforme Figura 08, que revela que os processos realizados pela controladoria brasileira se categorizados somente como *best practices* poderiam ser transferidos 66% das atividades para o CSC na China, de outro lado se caracterizados como parceria de negócios, somente 8% deles poderia ser transferido.

Dados os posicionamentos adotados pela controladoria, sua equipe e seu *controller*, a controladoria brasileira foi caracterizada como parceira de negócios, e dessa forma, não foi realizada a transferência de nenhuma atividade para o CSC, pois 8% não forneceria massa crítica para que a transferência fosse possível.

Figura 08 – Resultado do processo de mapeamento das atividades da Controladoria local em relação aos ‘*best practices*’ desenhados para o projeto

Controllershship Processes	DESIGN PRINCIPLE VIEW		COLLABORATIVE VIEW	
	Brasil	CSC	Brasil	CSC
Planning / Shareholder Value Targeting	10%	0%	11%	0%
Budgeting	30%	72%	96%	6%
Perform Forecasting	29%	75%	94%	10%
Continuous Improvement	3%	9%	3%	9%
Performance Reporting and Analytics	206%	461%	620%	47%
Close Books & Consolidate Financial Results	60%	45%	97%	9%
Total	338%	662%	920%	81%
%	34%	66%	92%	8%

Fonte: os Autores

Os principais fatores que contribuíram para este resultado estão abaixo listados:

- Alto nível de complexidade Tributaria do Brasil, que demanda alto nível de conhecimento e presença local;
- A atividade da empresa no Brasil contempla uma planta produtiva o que aumenta em muito a complexidade dos controles em relação a incentivos fiscais e controle de custos, que também demandam alto nível de conhecimento e presença local;
- O número de recursos (Colaboradores) existentes para atividades de Controladoria são limitados e de alto valor agregado e não existe sentido dividir estas tarefas entre o Brasil e o CSC, uma vez que os processos não podem ser logicamente divididos de uma forma viável;
- O trabalho de preparação / análise de dados históricos e o ferramental de *reporting* e orçamento já foram sofisticados e simplificados sob a forma de ferramenta baseada em Excel automatizada;
- A Equipe já está focada em atividades de valor agregado, onde a compreensão local das tendências históricas e do desempenho real do negócio é crítica;
- A presença física é necessária para executar estes processos de forma eficaz dado o alto nível de interdependências de processo com outras equipes locais no Brasil;
- A análise de variação de resultados e tendências requer uma compreensão profunda do desempenho do negócio. Não sendo uma análise simples de números e processos padronizados, uma vez que demanda em sua maioria a identificação de causas raiz e ações corretivas;
- Em geral, a transição de processos traria um impacto sobre o negócio, desta forma a maioria das funções deveriam ser mantidas no Brasil para minimizar o impacto sobre as empresas;
- A estrutura e a metodologia já estão em vigor para a produção da gestão ‘P&L’ e qualquer alteração afetará a produtividade e prejudicará o sistema estabelecido que atende as necessidades do negócio;
- O *support* promovido pela Controladoria Local ao negócio envolve análise de alta complexidade e múltiplos pontos de contato com vários departamentos da empresa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste cenário atual, empresas multinacionais de grande porte estão implementando CSC para redução de custos, padronização de processos e ganho de escala. Esse processo nem sempre ocorre em única fase. A solicitação por parte das matrizes internacionais para adoção do CSC nas regiões é de forma mandatória (*top down*) visando à redução de custos, ganho de escala dos CSC existentes. Esta pesquisa evidenciou a importância de uma análise crítica do contexto local onde a decisão vai ser tomada, e que ela deve considerar as individualidades do país, como, por exemplo, mas não se limitando, à questão tributária do país, nível das atividades já performadas pelo time de Controladoria Local, o nível de automatização, sofisticação de modelos de análise gerencial e “*business suport*”. Tais análises podem, como no estudo de caso em questão, ser um fator decisivo no processo de decisão para a adoção deste modelo de CSC.

Entende-se que esta pesquisa cumpriu seus objetivos ao identificar um conjunto de fatores que afetam a decisão pela adoção de CSC, e também por mostrar como o papel do *controller* é fundamental quando se considera um posicionamento de uma controladoria como parceira de negócios. Evidenciou-se que a função do *controller* é fundamental para apresentar de forma racional e lastreada as atividades performadas pela Controladoria Local, e assim evidenciar a relevância dos controles existentes, da integridade das informações e das requisições estatutárias (Obrigações Contábeis e Fiscais) e gerenciais da empresa, e por fim, os riscos e benefícios da adoção deste modelo no país.

Conclui-se que a adoção dos CSC tem contribuições importantes para a organização, e que é uma modelagem de negócio importante, entretanto, considera-se que a avaliação previa e aprofundada dos fatores que influenciam essa decisão devem ser considerados, e para tanto, o profissional que tem maior poder de contribuição para o atingimento dos objetivos esperados pela controladoria é o *controller*.

REFERÊNCIAS

- Accenture (2007). *Accenture Management Consulting. Shared Services Start-Up: From launch to stabilization*
- Affonso, H. J.; & Martins, H. A. (2011) Centro de serviços compartilhados: Impactos da implementação do modelo na estratégia, na estrutura e na gestão de empresas do setor privado. *Simpoi*.
- Arthur Andersen (2000). *Shared services handbook: a practical guide to implementing shared service in Europe*. São Paulo.
- Berdejo, L. M. A. (2009). *Fatores de resistência ao processo de implementação de um centro de serviços compartilhados: Uma abordagem segundo a Teoria Institucional*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- Bulletin, A. (2001). *Independent news & commentary on Shared Services*. v. 4 (2).
- Calijuro, M. S. S.; Santos, N. M. B. F.; & Santos, R. F. dos.(2005). Perfil do controller no contexto organizacional atual brasileiro. In: *IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 2005*, Florianópolis, SC.
- Cervo, A. L., & Bervian, P. A. (2002). *Metodologia científica* (5a. ed.) São Paulo: Prentice Hall.
- Deloitte (2008). *Centros de Serviços Compartilhados: Tendências em um modelo de gestão cada vez mais comum nas organizações*.

- Faria, A. C. de; & Gonçalves, M. A. (2006). Serviços Compartilhados: Estudo de caso em uma empresa de vitaminas - A área de custos no Brasil e a Prestação de Serviços para Treze países da América Latina. *EnAnpad*, Salvador.
- Galera, K. J.; Ferreira, G. A.; & Goulart, C. P. (2013). Controller: as principais habilidades, competências e procedimentos técnicos na execução da função nas organizações. *Revista Contabilidade & Amazônia*, Sinop/MT, v. 6 (1) pp. 75 – 91. Disponível em: <<http://www.contabilidadeamazonia.com.br/>>.
- Guerreiro, R. V.; & Soavinsky, E. R. W. A (2013). Utilização de centros de serviços compartilhados como estratégia competitiva. *Administração de empresas em revista*, Curitiba, v. 12 (13).
- Gundvelli, V.; & Mohanty, L. A (2004). Whole new world: Shared Services for receivables management. *Business Credit*, Columbia, v. 106 (8) , pp. 52 – 55.
- JPMORGAN. Treasury Services. *Moving Towards Global Shared Service Center*. 2004
- Lunkes, R. J.; Gasparetto, V.; & Schnorrenberger, D. (2010). Um estudo sobre as funções da controladoria. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 4 (10), pp. 118 – 126.
- Martins, G. A.; & Theóphilo, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Mosimann, C. P.; & Fisch, S. (1999). *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- Padoveze, C. L.(2012). *Controladoria - Estratégica e Operacional*. 3º. ed. São Paulo: Editora Cengage,
- Peleias, I. R.(2002). *Controladoria – Gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva.
- PWC. (2008). PricewaterhouseCoopers - *How to design a shared service center that works*.
- PWC. (2011). PricewaterhouseCoopers. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Shared service centres – ‘the 2nd generation’. Germany.
- PWC. (2017). PricewaterhouseCoopers.. *Serviços compartilhados: sucesso multiplicado*. Disponível em: <www.pwc.com.br>. Acesso em: 23/07/2017.
- Schulman, D.; Harmer, M.; & Lusk, J. (2001). *Shared services: agregando valor às unidades de negócios*. Makron Books, São Paulo.
- Siqueira, J. R. M. de; & Soltelinho, W. (2001). O Profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro - Do Surgimento da Profissão aos Dias Atuais. *Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP*, São Paulo, v. 16 (27), pp. 66 – 77.
- Tung, N. H. (1974). Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática. *XIV Congresso Brasileiro de Custos*, Editora da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Weber, J. (2011). The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. *J Manag Control*.
- Yin, R. K. (2005), *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookmann,