

**UNIVERSIDADE METODISTA DE PIRACICABA  
FACULDADE DE GESTÃO E NEGÓCIOS  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

**LUIZ GUSTAVO ZANCO**

**ATIVIDADES REALIZADAS E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS ADOTADOS EM  
CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS: UM ESTUDO MULTICASO**

**PIRACICABA**

**2013**

LUIZ GUSTAVO ZANCO

**ATIVIDADES REALIZADAS E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS ADOTADOS EM  
CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS: UM ESTUDO MULTICASO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Administração da Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Metodista de Piracicaba-UNIMEP, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração.

Campo de Conhecimento:  
Estudos Organizacionais e Gestão de Pessoas

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Luís Padoveze

PIRACICABA

2013

ZANCO, Luiz Gustavo.

Atividades Realizadas e Preços de Transferências adotados em Centros de Serviços Compartilhados: Um Estudo Multicaso. Luiz Gustavo Zanco – 2013.  
96 f.

Orientador: Clóvis Luis Padoveze

Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Faculdade de Gestão de Negócios – Universidade Metodista de Piracicaba.

1. Centro de Serviços Compartilhados. 2. Preço de Transferências. 3. Centros de Resultado. I. ZANCO, Luiz Gustavo. II. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Universidade Metodista de Piracicaba. III. Título: Atividades Realizadas e Preços de Transferências adotados em Centros de Serviços Compartilhados: Um Estudo Multicaso.

LUIZ GUSTAVO ZANCO

**ATIVIDADES REALIZADAS E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS ADOTADOS EM  
CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS: UM ESTUDO MULTICASO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Administração da Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Metodista de Piracicaba, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração.

Campo de conhecimento:

Estudos Organizacionais e Gestão de Pessoas

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Luís Padoveze

Data da Aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca examinadora:

---

Prof. Dr. Clóvis Luís Padoveze

(Universidade Metodista de Piracicaba – SP)

---

Prof. Dr. José Francisco Calil

(Universidade Metodista de Piracicaba – SP)

---

Prof. Dr. Gideon Carvalho de Benedicto

(Universidade Federal de Lavras – MG)

---

Antonio Carlos Chede Mazzoni

(Presidente Executivo – Viação Santa Cruz – SP)

*Dedico a todos os envolvidos direta e indiretamente nessa realização. Principalmente a meus pais, irmãos, sobrinho e à Ana Lúcia que, respeitosamente, abdica de alguns momentos em favor de meus estudos.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por possibilitar o concluir desta experiência com início, meio e fim de muita dedicação, paciência, cansaço e perseverança; concedendo a mim toda a sua sabedoria.

Agradeço ao Prof. Clóvis Luís Padoveze pelas orientações concedidas, apoio, incentivo, paciência e por acreditar no desenvolvimento desta pesquisa.

Aos membros da banca Prof. José Francisco Calil (Universidade Metodista de Piracicaba – SP) e Prof. Gideon Carvalho de Benedicto (Universidade Federal de Lavras – MG) pelas contribuições aqui impostas para o mais aperfeiçoamento possível.

Ao corpo docente do Mestrado Profissional em Administração que sempre se colocou à disposição frente às minhas dúvidas durante o curso de maneira clara e objetiva.

Agradeço às empresas e a seus profissionais que se colocaram à disposição para contribuir com esta pesquisa oferecendo tempo, informações e confiança aos envolvidos.

Agradeço aos amigos que, em alguns momentos, dividiram comigo todo o estresse e conversas que para eles não se faziam necessárias, porém, sempre se colocaram à disposição em todos os sentidos.

Agradeço aos meus familiares por me entenderem em momentos de dedicação ao mestrado, confortando-me com todo apoio estando sempre dispostos a renunciarem de seus ideais para que meu objetivo fosse alcançado conforme planejado.

Agradeço também à Ana Lúcia e seus familiares que me apoiaram desde minha iniciativa em participar de um programa *Stricto Sensu*, de compartilharem juntos os momentos difíceis se mostrando compreensíveis a todo instante.

## RESUMO

A centralização da prática de serviços de apoio, principalmente administrativos em grupos empresariais que compreendem várias empresas, objetiva a melhoria de resultados por meio da busca da máxima eficiência dessas atividades. Este conceito tem sido denominado no mercado de CSC – CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS, onde se efetiva uma estrutura organizacional que concentra diversos serviços que são comuns a qualquer empresa, e este setor passa a prestar esses serviços para todas as empresas do grupo corporativo. Os principais serviços, objeto de concentração, são os serviços de tesouraria, contabilidade financeira e gerencial, recrutamento, seleção, folha de pagamento, tecnologia de informação, planejamento operacional, entre outros. Neste tipo de estrutura, os serviços prestados pelos CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS são cobrados das empresas do grupo, receptoras dos serviços, de alguma forma. Os preços aplicados nesses serviços não são preços de venda, e, sim, são denominados de preços de transferência, uma vez que são preços comprados entre empresas do mesmo grupo e o resultado final é nulo, uma vez que o que é receita do CSC é despesa de outras empresas. Este trabalho objetivou identificar os principais preços de transferências aplicados nos diversos serviços realizados pelos CSCs. Para tanto, incluiu também a identificação dos principais critérios utilizados para medição dos serviços prestados, que denominamos de métricas. Para dar suporte ao estudo, foi feito um estudo multicaso em quatro grupos empresariais, considerados de grande porte no país. Os resultados gerais da pesquisa mostram que são diversas métricas utilizadas, algumas com medição física e outros por simples critérios de alocação ou rateio. Com relação aos preços de transferência utilizados, percebe-se ainda a lacuna de uma diretriz clara e objetiva dos preços praticados. Isso faz com que as mensurações de eficiência operacional e de gestão fiquem comprometidas, uma vez que entende-se que o melhor preço de transferência é o preço baseado no mercado, pois em âmbito geral existe uma referência externa.

**Palavras-chave:** Centros de Serviços Compartilhados, Preços de Transferência e Centros de Resultado.

## ABSTRACT

The concentration of support services practices, mainly administrative into a business group, what comprehends several companies, aims to improve the outcomes through the greatest efficiency search of these activities. This concept has been designated at market as SSC - SHARED SERVICES CENTER, where it performs an organizational structure which concentrates several services that are common to any business, and this sector will provide these services to all companies of a corporate group. The main services, object of concentration, they are the treasury services, financial accounting and management, recruitment, selection, payroll, information technology, operational planning etc. This kind of structure, the services provided by SHARED SERVICES CENTERS are charged from the group companies, somehow from the receivers of services. The prices applied in these services are not selling prices, but, they are called transfer pricing since prices are purchased from the same group and the bottom line is null, once what CSC's revenue is expense to other companies. This study aimed to identify the main transfer pricing applied in the varied services provided by the CSCs. Therefore, it was also included the identification of the main standard used for measurement of services, which we call metrics. Giving support for the study, it was prepared a field survey into four business groups, considered large in the country. Overall results of the research show that are used different metrics, some with physical measurements and other just with a simply allocation or apportionment standard. Regarding the transfer pricing used, it is noticed the lack of a clear and objective guideline before the prices charged. This makes the measurement of operational efficiency and management is not compromised, since it is understood that the best transfer price is the price based on the market because there is generally under an external reference.

**Keywords:** Shared Services Center, Transfer Pricing and Profit Centers.

## LISTA DE FIGURAS

- Figura 1 – Absorção de atividades de suporte das diversas unidades de negócios .24
- Figura 2 – Concentração das múltiplas atividades em um CSC.....30

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Benefícios tangíveis e intangíveis do CSC .....	31
Quadro 2 – Fontes de resistência à mudança .....	33
Quadro 3 – Empresas com CSC .....	39
Quadro 4 – Tipos de Centro de Responsabilidade .....	52
Quadro 5 – Opiniões sobre Preço de Transferência Baseado em Custo .....	57
Quadro 6 – Análise crítica da aplicabilidade de Preços de Transferências .....	63
Quadro 7 – Métricas .....	82
Quadro 8 – Preços de Transferência .....	84

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Principais objetivos dos CSCs, segundo executivos - % de respondentes .....	32
Gráfico 2 – Empresas com serviços compartilhados X ano de implementação .....	38
Gráfico 3 – Processos atendidos por meio de CSC .....	40
Gráfico 4 – Processos terceirizados .....	41
Gráfico 5 – O CSC da empresa utiliza ERPs? .....	42
Gráfico 6 – Momento em que se deu a implementação do ERP .....	43
Gráfico 7 – Aspectos críticos relacionados a pessoas no CSC .....	46
Gráfico 8 – Parcela de profissionais internos transferidos para o CSC .....	47
Gráfico 9 – Taxa de <i>turnover</i> nos CSCs .....	47
Gráfico 10 – Nível de escolaridade dos profissionais do CSC .....	48
Gráfico 11 – Tempo de retorno do projeto de CSC .....	49
Gráfico 12 – Tempo para alcançar as metas de eficácia .....	49
Gráfico 13 – Redução de pessoal obtida pela implementação do CSC .....	50
Gráfico 14 – Preços de Transferências .....	86
Gráfico 15 – Métricas para os Preços de Transferências .....	87

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Práticas em Preços de Transferências.....	71
---	----

## SIGLAS

ANS	Acordo de Níveis de Serviços
CI	Centro de Investimento
CSC	Centro de Serviços Compartilhados
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Federais
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
<i>ERP</i>	<i>Enterprise Resources Planning</i>
<i>EVA</i>	<i>Economic Value Added</i>
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviços
ND	Nota de Débito
NF	Nota Fiscal
PIS	Programa de Integração Social
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais
RH	Recursos Humanos
<i>ROI</i>	<i>Return on Investment</i>
SAC	Serviços de Atendimento aos Clientes
SLA	<i>Service Level Agreement</i>
TI	Tecnologia da Informação

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
1.1	Caracterização da Pesquisa .....	17
1.2	Problema de Pesquisa.....	17
1.3	Objetivos da Pesquisa.....	17
1.3.1	Objetivo Geral.....	17
1.3.2	Objetivos Específicos.....	18
1.4	Pressupostos da Pesquisa .....	18
1.5	Justificativa e Relevância do Estudo.....	19
1.6	Procedimentos Metodológicos.....	20
1.7	Estrutura do Trabalho .....	21
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>23</b>
2.1	Históricos e Conceitos .....	23
2.2	Características da Gestão dos CSCs .....	26
2.3	Objetivo e Modelo Organizacional de CSC.....	27
2.4	Por que Centralizar: Vantagens e Desvantagens	Indicador não definido.
2.5	Implantação de um CSC.....	294
2.6	Centro de Serviços Compartilhados no Brasil e no Mundo.....	377
2.7	Utilização dos Centros de Serviços Compartilhados .....	399
2.8	Centro de Serviços Compartilhados e Tecnologia da Informação..	41
2.9	Gestão de Pessoas .....	433
2.10	Lições Obtidas .....	488
<b>3</b>	<b>CENTROS DE RESULTADOS E PREÇO DE TRANSFERÊNCIA .....</b>	<b>51</b>
3.1	Centro de Responsabilidade .....	51
3.1.1	Centro de Custos ou Despesas .....	52
3.1.2	Centro de Receitas .....	53
3.1.3	Centro de Lucros ou Resultado .....	53
3.1.4	Centro de Investimento .....	55
3.2	Preços de Transferência .....	55
3.2.1	Preço de Transferência Baseado em Custo .....	56
3.2.2	Preço de Transferência Baseado em Custo de Oportunidade .....	599
3.2.3	Preço de Mercado .....	60

3.2.4	Preço Negociado .....	61
3.2.5	Preço Arbitrado.....	633
3.3	Preços de Transferência e Tributos Nacionais .....	655
3.3.1	Transferência de Produtos – IPI e ICMS .....	655
3.3.2	Transferência de Serviços – PIS, Cofins, IR, CSLL e ISS.....	677
3.4	Preços de Transferências Internacionais ( <i>Transfer Pricing</i> ).....	699
3.5	Controle Fiscal do Preço de Transferência .....	73
3.6	Preços de Transferência e CSC.....	744
4	ESTUDO MULTICASO.....	755
4.1	Introdução .....	755
4.2	Contas a Receber .....	766
4.3	Crédito .....	766
4.4	Contas a Pagar.....	777
4.5	Compras/Suprimentos .....	777
4.6	Tecnologia da Informação .....	777
4.7	Cadastro .....	788
4.8	Recursos Humanos .....	788
4.9	Departamento Pessoal .....	788
4.10	Jurídico.....	799
4.11	Fiscal.....	799
4.12	Contabilidade .....	799
4.13	Planejamento Operacional.....	80
4.14	Gestão Financeira.....	80
4.15	Auditoria Interna .....	80
4.16	Serviços de Atendimento aos Clientes – SAC .....	81
4.17	Análise dos Resultados e Discussões.....	81
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	899
	REFERÊNCIAS.....	92

## 1 INTRODUÇÃO

As transformações tecnológicas, sociais, políticas, legais, entre outras conduzem as corporações para o surgimento de diversas tendências e configurações administrativas no ambiente competitivo dos negócios. Cada vez mais buscam soluções para questões internas seguidas de um desenvolvimento sustentável visando uma competitividade ainda maior por parte de sua empresa. Estas inovações em gestão se fazem devido à busca permanente por melhores resultados, seguidas de perto por seus concorrentes. É possível que permanecerão no mercado as empresas que melhor trabalharem seus diferenciais por meio de uma boa gestão e criatividade.

O processo clássico de gestão compreende o planejamento, execução e controle. O planejamento compreende três etapas: planejamento estratégico, planejamento operacional e programação.

“Planejamento Estratégico é o processo de decidir sobre os programas que a organização empreenderá e sobre o montante aproximado de recursos que será distribuído para cada programa pelos próximos anos. Em outras palavras, é o processo de decidir como executar as estratégias”. (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2006)

“O Planejamento Operacional se utiliza de dados estratégicos para processar os cenários, as diretrizes e políticas estratégicas, além da missão, do modelo de gestão e das crenças e valores da alta administração”. (CATELLI, 2011)

“A Programação consiste em adequar os planejamentos definidos às condições vigentes no período. A intenção é viabilizar o alcance dos objetivos planejados, tendo em vista a conjuntura do momento das adequações” (CATELLI, 2011). O planejamento estratégico caracteriza-se como a etapa mais importante de todas. Fundamentalmente, o planejamento estratégico tem dois focos principais: os negócios e a organização.

Os negócios são representados pelas atividades escolhidas a serem desenvolvidas e os produtos e serviços que serão oferecidos à sociedade.

A organização é a maneira como a empresa se estrutura jurídica, organizacional e hierarquicamente para produzir e distribuir os produtos e serviços de seu negócio.

Conforme Tavares (1991) “os negócios são definidos pelos desejos ou necessidades que a empresa satisfaz quando o usuário ou consumidor compra seus produtos ou utiliza seus serviços. Em outras palavras, é a linha mestra que a alta direção adota para orientar a ação e tornar possível a contínua interação da organização com o ambiente”.

De acordo com Jeffrey (2005) “a estrutura de uma organização deve ser criada para dar apoio à estratégia adotada pela empresa. Ressalta também que não há uma estrutura melhor. Uma mudança estratégica da organização pode exigir uma mudança correspondente na estrutura para evitar ineficiências administrativas. Mas, o tamanho, ambientes internos e externos, estratégias e crenças interferem na estrutura organizacional”.

De modo geral, as atividades realizadas internamente pelas empresas são classificadas em atividades-fim e atividades-meio.

As atividades-fim estão intimamente ligadas aos processos operacionais de produção e vendas. Portanto, quanto à escolha das alternativas, elas tendem a ficar perenes ou estáticas nas empresas, havendo mais dificuldades de alterações quando instaladas.

Conforme Abdalla (1996) as atividades-fim integram diretamente o objetivo social da empresa, acarretando em especializações, maior concentração de esforços no que é a vocação principal da empresa. Com isso, suas flexibilidades para com estas atividades-fim ficam comprometidas, podendo comprometer o futuro da organização como um todo.

Já as atividades-meio, pelas suas características de serem mais genéricas e não estarem ligadas “umbilicalmente” às atividades operacionais apresentam um grau maior de flexibilidade de como tê-las ou realizá-las. Atividades como RH, Contabilidade, TI, Suprimentos, Faturamento, entre outras, tendem a ser similares para qualquer empresa.

Quando uma empresa é formada apenas por uma única organização, as atividades-meio são realizadas unicamente para ela. Outrossim, quando uma empresa se caracteriza como um grupo empresarial, grupo corporativo, ou seja, é composto de duas ou mais entidades jurídicas, há um grande espaço para discussão de como realizar as atividades-meio. Basicamente, este espaço se apresenta em duas alternativas:

- a) Realizar todas as atividades-meio em cada empresa do grupo; ou

b) Realizar todas as atividades-meio de forma centralizada.

A segunda alternativa tem sido chamada de CSC – Centro de Serviços Compartilhados –, sendo este avaliado por uma série de fatores que permeiam os níveis operacional, tático e estratégico. O objetivo básico desta estrutura é a geração de valor para a empresa. Outros motivos podem ser também impostos pela necessidade de sobrevivência em função da competitividade do mercado no atual cenário econômico mundial e não somente pela vontade dos gestores.

Conforme Araújo (2010) “o conceito de CSC surgiu como resultado desse processo de criatividade e busca permanente por soluções para questões internas”. Para Schulman (2001) “o conceito de CSC é a junção de processos de suporte a atividades não estratégicas numa organização separada, que, por sua vez, tratará estes processos e atividades como seus próprios negócios. Basicamente, seu objetivo principal é o de concentrar a empresa em sua atividade foco “*core business*”. Também se busca com isso uma redução de custos operacionais.

Conforme pesquisa desenvolvida pela empresa Deloitte, em 2007, 80% ou mais das empresas entrevistadas afirmam que seu principal fator para centralizar suas atividades administrativas, ou seja, a implantação de um CSC, é acenada pela redução de custos.

Diante dos atuais cenários econômico-financeiros mundiais em que a competitividade está a cada dia em evolução, a geração de valor torna-se uma busca incansável no âmbito empresarial. Por isso, o surgimento de gestão em CSCs enquadra-se muito bem, podendo proporcionar à empresa, objetividade em sua atividade principal e também em redução de seus custos possibilitando torná-la mais competitiva sem que comprometa a qualidade de seus serviços.

Para Schulman (2001) “no ambiente cada vez mais competitivo de hoje, há uma constante pressão para que os líderes empresariais agreguem valor às suas empresas através da minimização de processos que não sejam centrais para as operações da empresa e que se concentrem em processos estratégicos ou principais”.

Os CSCs vêm ganhando espaço nas corporações fazendo crer que este é um caminho sem volta para as empresas que se adequaram a este modelo de gestão e que num futuro próximo as grandes empresas se estenderão a esta gestão que vem ganhando forças em nível mundial.

O trabalho pretende contribuir para os gestores de CSCs já implantados, para as organizações que pretendem se beneficiar deste modelo de gestão e para novas pesquisas acadêmicas, focando a questão dos preços a serem praticados pela prestação de serviços de um CSC.

## **1.1 Caracterização da Pesquisa**

A pesquisa caracteriza-se por identificar os principais conceitos utilizados nas corporações que implantam os Centros de Serviços Compartilhados, visando obter o máximo de informações sobre suas práticas, podendo, assim, mapeá-las em seus processos estratégicos e operacionais. Com isso, o trabalho pretende contribuir para o estudo das métricas a serem utilizadas entre os envolvidos nas movimentações dos preços de transferências sobre serviços.

## **1.2 Problema de Pesquisa**

Embora haja poucos estudos científicos e acadêmicos sobre CSC (Centros de Serviços Compartilhados), pode-se encontrar uma série de publicações visando os impactos ao implantá-lo. Contudo, pouco se explora sobre as métricas e os preços adotados nos serviços prestados por um CSC. Este é o motivo que leva à esta dissertação. Por meio de pesquisas em alguns CSCs, buscaremos conhecimentos diversificados sobre os modelos adotados pelas organizações que já implantaram este modelo de gestão.

Assim, o problema da pesquisa é: quais métricas e preços de transferência sobre serviços prestados entre as unidades de negócios de um Centro de Serviços Compartilhados são mais adequados para a Organização?

## **1.3 Objetivos da Pesquisa**

### **1.3.1 Objetivo Geral**

O objetivo geral é identificar os tipos de serviços, tipos de preços de transferência e as métricas utilizadas na prestação de serviços por Centro de Serviços Compartilhados e estudar sua aderência para a gestão nos processos de

implantações em Centros de Serviços Compartilhados em empresas de grande porte dos setores de alimentos, transporte rodoviários, mineração e energia.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos deste trabalho são:

- a) Identificar os principais tipos de serviços prestados por CSC;
- b) Identificar os procedimentos de Centro de Serviços Compartilhados;
- c) Confrontar os dados com a literatura existente;
- d) Analisar suas práticas e seus resultados;
- e) Adicionar conhecimentos para produtividade e novos desafios nas rotinas de um Centro de Serviços Compartilhados.

### 1.4 Pressupostos da Pesquisa

O papel de um pressuposto num estudo desta natureza é o de poder contribuir para respostas em relação às oportunidades encontradas visando orientar às ações preventivas e corretivas e também às novas pesquisas sobre o observado.

Para Cooper e Schindler (2003) “os pressupostos são declarações sobre conceitos que podem ou não ser confirmadas, se referirem a fenômenos observatórios”.

Considerando as oportunidades de lacunas, foram formulados os seguintes pressupostos:

**P1** – Os procedimentos de um CSC como Unidade de Negócio com relação à tratativa entre as unidades que utilizam de seus serviços são tratados de maneira uniforme.

**P2** – O processo decisório sobre os preços de transferência dos serviços prestados entre as unidades de negócios fazem parte de um consenso entre as partes envolvidas.

**P3** – O efeito de tributação sobre os preços de transferência sobre serviços prestados são considerados no processo decisório da implantação de um CSC.

## 1.5 Justificativa e Relevância do Estudo

As organizações cada vez mais vêm diversificando suas áreas de atuação para conseguir ter mais agilidade e acuracidade em suas informações tornando-se mais abrangentes. Para tanto, estão implantando os Centros de Serviços Compartilhados, mudando o modelo de gestão administrativa das organizações tendo-as como uma unidade de negócio.

Com este modelo de operar com CSC, os gestores organizacionais tendem a conseguir com mais rapidez as informações de desempenhos e resultados de maneira consolidada, por unidade e/ou por negócio conforme seu cadastro. Devido a esta agilidade e flexibilidade das informações por parte operacional e gerencial, as decisões são tomadas com melhor detalhamento contribuindo para todos os departamentos envolvidos. Em caso de variações negativas, elas são expostas com alto nível de transparência chegando a uma ação corretiva mais eficaz.

Além das observações mencionadas, o trabalho se faz importante devido à escassez de trabalhos e literaturas acadêmica alusiva a esse assunto, praticamente inexistente, sendo que este modelo de gestão se coloca numa crescente em nosso país com costumes administrativos incoerentes com o que se busca por meio dos CSCs.

Conforme a empresa de consultoria (Deloitte, 2007) este modelo de gestão tende a fazer parte das novas e modernas estruturas organizacionais nas grandes e médias empresas. Pois em alguns estudos, “muito se depara com os impactos na implantação de um CSC”, de acordo com (AFFONSO, 2010; BAIN e COMPANY, 2004; BERDEJO, 2009; DELOITTE, 2007; PEREIRA, 2004).

É um conceito ainda novo no Brasil. Os Centros de Serviços Compartilhados carregam um pensamento de ser apenas para redução de custo; conceito este que vem sendo descaracterizado por ser um assunto recorrente no ambiente profissional e nas organizações visando uma competitividade cada vez maior no mercado atuante fazendo com que as unidades de negócios mantenham-se sempre focadas em aprimorar seus desempenhos e os de toda a organização.

No entanto, Askin e Masini (2008) mencionam que, “embora exista de fato um interesse crescente por CSC, ainda há uma incerteza quanto aos seus benefícios reais e quanto a melhor forma de concedê-los, implantá-los e gerenciá-los”.

Esta busca permanente de evoluir em todas as áreas organizacionais não é diferente com as áreas administrativas e com a centralização por alguns serviços administrativos por meio do CSC. Porém, com algumas incertezas, conforme Askin e Masini (2008) e outros fatores, o trabalho visa contribuir para um despertar gerencial quando se trata de CSCs, quais os tipos de serviços, quais tipos de preços de transferências deverão ser aplicados e suas interferências e quais métricas serão as de melhor mensuração para cada organização e suas reais necessidades. Busca contribuir também para um maior interesse para com o assunto não somente nas organizações empresariais, mas também para assuntos acadêmicos por meio de seus gestores, docentes e discentes.

## **1.6 Procedimentos Metodológicos**

A metodologia utilizada é coerente com o problema apresentado, com os objetivos geral e específicos e com as referências utilizadas.

Num primeiro momento, foi dada importância a revisões literárias para melhor compreender as referências existentes sobre Centro de Serviços Compartilhados e Contabilidade para Unidade de Negócios visando diagnosticar oportunidades para novas pesquisas.

Em sequência, a pesquisa foi intensificada de maneira qualitativa e com características de multicase explorados em quatro grupos corporativos que se utilizam de CSC em regiões distintas para uma maior multiplicidade de informações e consistência na análise da pesquisa.

De acordo com Yin (2010) os estudos de casos sendo únicos ou múltiplos permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real. Ou seja, surge do desejo de se compreender fenômenos sociais aplicados.

Conforme Mattar (1996) “a pesquisa qualitativa identifica a presença ou a ausência de algo, enquanto a quantitativa procura medir o grau em que algo está presente”.

Uma pesquisa exploratória é pouco ou nada estruturada em procedimentos, e seus objetivos são pouco definidos. Seus propósitos são de ganhar maior conhecimento sobre o tema, desenvolver hipóteses para serem testadas e aprofundar questões a serem estudadas. (MATTAR, 1996)

Segundo Maanem (1979) a pesquisa qualitativa assume diferentes significados no campo ciências sociais. Compreende um conjunto de diferentes técnicas interpretativas que visam descrever e a decodificar os componentes de um sistema complexo de significados. Tem por objetivo traduzir e expressar o sentido dos fenômenos no mundo social; trata-se de reduzir a distância entre indicador e indicado, entre teoria e dados, entre contexto e ação.

De acordo com Alvez e Gewandsznadizer (1998) “a principal característica da pesquisa qualitativa é o seu caráter interpretativo que parte do pressuposto de que as pessoas agem em função de suas crenças, percepções, sentimentos e valores que seu comportamento tem sempre um sentido, um significado que não se dá a conhecer de modo imediato, precisando ser desvelado”.

Para Godoy (1995) a pesquisa qualitativa em estudo de caso ou multicasos visa ao exame detalhado de um ambiente, de um sujeito ou de uma situação em particular. Modalidade preferida quando se pretende saber como e por que certos fenômenos acontecem.

E seguindo esta metodologia, o estudo pauta-se no fato de que a presente pesquisa enfatiza a averiguação de uma teoria pouco explorada. Isso acarreta uma oportunidade de investigar com profundidade o evento diretamente nas corporações em módulos práticos por meio de entrevistas e observações *in loco* e identificar variáveis que se completam, se confirmam ou contrastam entre si.

Com isso, o estudo se desenvolveu por meio de questionários direcionados para os responsáveis, com visitas *in loco* e por conversas eletrônicas com os responsáveis e operadores dos CSC pesquisados objetivando um maior nível de detalhes nas informações obtidas.

Para análise dos dados colhidos nas entrevistas, utilizou-se a análise de conteúdo. Pereira (2004) considera a análise de conteúdo como uma técnica que permite estudos detalhados das comunicações feitas de diversas formas, podendo ser escrita ou falada, explícita ou implicitamente, consideradas a partir de processo sistemático e objetivo de interpretação lógica destas informações.

## **1.7 Estrutura do Trabalho**

A estrutura da dissertação será realizada da seguinte forma:

O primeiro capítulo é demonstrado com problematização, objetivos, pressupostos, justificativas e metodologia.

No segundo capítulo, são apresentados elementos teóricos de como são as estruturas e especificações de um CSC visando observar oportunidades propícias.

Já no terceiro capítulo, aborda-se os conceitos de políticas de preços de transferência aplicados aos serviços prestados e controles gerenciais.

No quarto capítulo, apresentam-se os resultados do estudo multicaso nas organizações, seus modelos de gestão administrativa e suas projeções futuras.

Finalizando, o último capítulo trata-se das considerações finais do estudo.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para a implantação de um Centro de Serviço Compartilhado não é necessário à criação de um método de planejamento e gestão, mas sim, a utilização de vários métodos conhecidos de forma sincronizada.

### 2.1 Históricos e Conceitos

Segundo Quinn, Cooke e Kris (2000) “serviços compartilhados é a criação de mecanismos para as unidades de negócio a fim de compartilharem seus serviços, ao invés de tê-los isoladamente como uma série de funções de apoio duplicadas”. No mesmo sentido, encontra-se Schulman (1999) com a definição de que “serviços compartilhados é 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”. Esta conciliação de serviços pode trazer consigo redução de custos e alta qualidade na prestação de serviços, tendo metas em atender aos clientes finais e intensificar o valor da corporação.

Em 1986, a *General Electric* criou nos Estados Unidos um grupo conhecido como “*Clientes Business Service*”. Esse grupo tinha características do que hoje conhecemos como serviços compartilhados.

De acordo com Quinn, Cooke e Kris (2000) pode-se afirmar que: “os serviços compartilhados nasceram nos Estados Unidos da América e especificamente na área financeira”.

Isso faz sentido, conforme estudos dos anos de 1990, em que várias empresas como a Ford, Johnson & Johnson, IBM, Dupont, Shell, entre outras, trabalharam seus serviços financeiros de forma compartilhada, surgindo, assim, os então chamados serviços compartilhados.

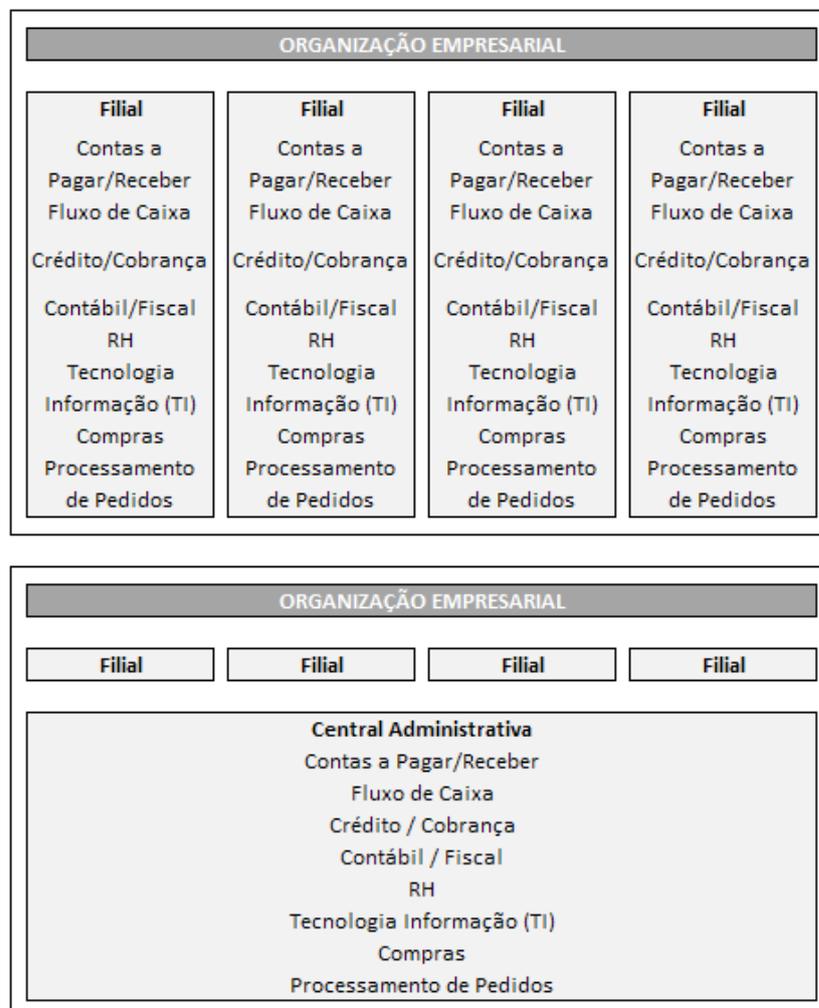
De acordo com Silva (2006) “os CSCs surgiram repentinamente em razão da necessidade de crescimento da valorização dos negócios, e vêm crescendo a cada ano em função do crescimento lucrativo que proporcionam, bem como o desenvolvimento dos melhores sistemas operacionais para as empresas visando um ambiente com alto desempenho operacional”.

Segundo Magalhães (2013) “CSC surgiu em razão da necessidade de aumentar a eficiência dos negócios e vêm se aperfeiçoando continuamente em

função da adaptabilidade e flexibilidade que proporcionam às empresas”.

Conforme Affonso (2010) em uma análise preliminar de forma a contextualizar o CSC nas organizações, tem-se, de maneira geral, que “os serviços compartilhados consistem em um sistema no âmbito de uma empresa que terá condições de absorver as atividades que apoiam os principais processos de negócios pertinentes a cada uma de suas unidades negociais, consolidando tais atividades numa unidade de operação em separado que irá operar aqueles processos tipicamente de suporte, como seu processo de operação principal”, podendo ser graficamente ilustrado na figura (FIG 1).

FIGURA 1 – Absorção de atividades de suporte das diversas Unidades de Negócios



Fonte: Franchiosi, 2009.

Pode-se observar que na figura 1 há uma centralização das atividades de apoio das filiais para uma única estrutura, unidade de negócio, que irá subsidiar as demais unidades nas atividades de suporte/apoio para toda empresa.

Uma gestão bem elaborada desta centralização proporcionará em redução de custo e ganhos de produtividade.

Conforme a empresa de consultoria *Bain e Company* (2004), “no núcleo permanecem a condução estratégica da empresa e as atividades decisórias de cada área funcional. O CSC executa as rotinas administrativas, as unidades, filiais, plantas e, as subsidiárias, por sua vez, focam-se em vendas, produção e distribuição”.

De acordo com Bergeron (2003) “CSCs podem ser definidos como uma estratégia colaborativa, concentrando um conjunto de funções administrativas em uma nova e semiautônoma unidade de negócio, que possui uma estrutura gerencial criada a promover a eficiência, a geração de valores, economia de custos e serviços melhorados aos clientes internos da corporação possuindo seu próprio orçamento.

Silva e Pereira (2004) conceituam serviços compartilhados como “unidades de negócios que tendem a concentrar toda sua prestação de serviços das atividades de suporte, liberando as filiais, plantas e subsidiárias para atuarem nas atividades foco”.

Ramos (2005) destaca que “embora haja um consenso teórico que os serviços compartilhados sejam a prática em que unidades de negócios decidem compartilhar um conjunto de serviços ao invés de tê-los como uma série de funções de apoio duplicadas, os autores que tratam do assunto não se enfatizam o tipo de estrutura ou os preceitos que esta unidade irá seguir”.

Na visão de Lozinsky (2006) “os chamados *Shared Services Centers* (Centro de Serviços Compartilhados – CSCs) estabelecem na prática uma solução comprovada em aumento de eficiência operacional com redução dos custos, tendo como objetivo descobrir as atividades que se repetem em várias partes da organização (em geral, de maneira não uniforme ou padronizada) e reunindo-as em um único local (o “centro”) onde passarão a utilizar processos e tecnologias mais sofisticadas ou eficazes e ganharão economia de escala”.

Podem-se também encontrar conceitos onde diz que CSCs não é novo ou ligado a empresas modernas, mas sim, uma demanda imposta pela necessidade em se manter à frente da concorrência por meio da busca de maior competitividade, redução de custos fixos e geração de sinergias entre os departamentos.

Entende-se então que CSC tem como foco proporcionar valor à empresa, visando crescimento estratégico deliberando novas responsabilidades de

gerenciamento para seu *core business*, absorvendo toda parte de serviços e suporte administrativo sempre buscando de maneira contínua a eficiência e eficácia com baixo custo.

## 2.2 Características da Gestão dos CSCs

Um CSC como unidade de negócio tem, por sua vez, um nível hierárquico responsável pela gestão, em que, por meio de uma pesquisa realizada pela Deloitte (2007), foram encontradas as seguintes situações: em 62% das empresas, o dirigente do CSC reporta-se diretamente à presidência ou à diretoria da empresa, 41% são administrados por diretores ou superintendentes, enquanto a mesma parcela é administrada por gerentes.

Esses níveis hierárquicos são decisões difíceis no mundo real das organizações por tratar-se de prestações de serviços às demais áreas, divisões, filiais, entre outras, tornando difícil sua autonomia para com seus clientes nas questões de procedimentos e padronizações a serem implantadas.

Para absorver todo este possível impacto entre as áreas, divisões, filiais, entre outras, as organizações buscam, num primeiro momento, criar uma interação entre os envolvidos e acordos de níveis de serviços (ANS), do inglês *SLA (Service Level Agreement)*<sup>1</sup>.

Ao iniciar este ANS, questões de definições de serviços prestados, prazos, metas, qualidade, custo, planos de contingências em caso de falhas, e outros fatores de serviços são consensados entre as partes. Isso garante a execução e distinção dos níveis hierárquicos entre as áreas, divisões, filiais, entre outras.

Outro fator a ser acordado e causador de muitas reuniões é o custo pelos serviços prestados, gerencialmente chamados de preço de transferências, podendo ser direcionados por várias vertentes de acordo com cada organização sendo-as encontradas no terceiro capítulo.

---

<sup>1</sup> Documento detalhado que define os padrões de um nível de serviço e a relação entre as duas partes: solicitante e executor. É comum o uso de indicadores que permitam a mensuração quantitativa da qualidade do serviço recebido.

## 2.3 Objetivo e Modelo Organizacional de CSC

Com o objetivo das organizações em aumentar sua eficiência e eficácia faz surgir novos modelos administrativos tendo, então, o surgimento do CSC há algumas décadas e que vem atraindo cada vez mais os executivos.

Este novo modelo vem unificando alguns objetivos, sendo o de maior evidência nos CSCs a redução de custo através de centralizações de determinadas atividades administrativas; não se esquecendo também da geração de valores para a organização como um todo.

Conforme pesquisa realizada pela empresa de consultoria *Bain & Company* (2004) ficam claros os objetivos como: redução de custo de pessoal; melhoria de qualidade; precisão e cumprimento dos prazos; padronização de processos; e otimização de capital de giro.

Segundo Bergeron (2003) serviços compartilhados podem ser definidos como uma estratégia colaborativa, na qual um conjunto de funções de negócio é concentrado em uma nova e semiautônoma unidade de negócio que possui uma estrutura gerencial criada de forma a promover a eficiência, a geração de valores, economias de custo e serviços melhorados aos clientes internos da corporação, como um negócio competindo no mercado, que possui seu próprio orçamento e deve arcar com a responsabilidade de gerenciamento do mesmo.

Há casos em que quando a organização atinge seu objetivo primário com excelência, começa a buscar novos projetos dentro do próprio CSC. Uma das comentadas e encontradas em alguns CSCs é a prestação de serviços a terceiros, gerando, com isso, outras fontes de receitas para a empresa.

E de acordo com Magalhães (2013) os serviços compartilhados podem ser definidos de forma ampla, mas precisam ser adequados para cada organização.

Os modelos de administração por CSCs visam consolidar as melhores práticas das atividades de gestão centralizada e descentralizada tendo seu início na década de 1980 com a *General Electric* no desenvolvimento de seu próprio modelo organizacional. Com isso, tornou-se então a pioneira na utilização deste novo modelo de operação de serviços. (SCHULMAN, 1999)

Seguindo o modelo de gestão centralizada, até os anos de 1970 as corporações utilizavam os modelos clássicos de Taylor e Fayol principalmente para suas funções de suporte, como: recursos humanos, financeiros, tecnológicos e contábeis, dentre outros. (FERREIRA, 2010)

Esse modelo foi descaracterizado na década seguinte com o modelo de gestão descentralizada, surgindo, então, as unidades de negócios (*Business Units*) tendo cada área, divisão, filial, entre outras, e suas metas e objetivos a serem alcançados. Assim, fez com que seu negócio tornasse mais flexível em suas exigências de acordo com cada situação encontrada, porém, ocorreu um descompasso nos padrões, controles, custos e política dentro da organização como um todo.

Conhecendo os diversos fatores de cada gestão, sendo ela centralizada ou não, fez surgir o modelo da *General Electric* citado acima chamado atualmente de Centro de Serviços Compartilhados – CSCs.

Em análises realizadas por Askin e Masini (2008) – com base em 139 entrevistas –, 69 indústrias, 51 empresas de serviços e 19 de outras atividades, todas monitoradas por *Shared Service Organizations in Europe*, identificaram três funções primordiais: operação em escala, mentalidade de mercado e incubadora, assim definidas:

- **Operação em Escala:** reflete a alta correlação com o tamanho da empresa (giro de pessoal e número de empregados), dispersão geográfica (cobertura de mercado) e infraestrutura tecnológica.

- **Mentalidade de Mercado:** reflete o investimento por empregado e as orientações para o mercado são positivamente correlacionadas com esta função. Ela sugere que o CSC seja encarado como uma oportunidade de gerar receitas. Empresas que não possuem bons indicadores desta função buscam o controle de custo.

- **Incubadoras:** reflete a abordagem seguida pela empresa matriz em conceder suporte ao crescimento do CSC de sua infância à maturidade.

Para que um CSC possa atingir com eficácia seus objetivos é de extrema importância citar que a utilização de um sistema integrado como ERP muito bem

elaborado, implantado e gerenciado de acordo com as premissas da organização pode representar uma credibilidade para a geração de valores e confiança ao CSC.

Estudos realizados pela SAP (2004) apontam algumas variáveis importantes para um CSC, sendo-as: modelo básico, de mercado, avançado de mercado e de unidade de negócio independente.

- **Modelo Básico:** seus principais objetivos são as reduções de custo e manter os níveis de qualidade estáveis enquanto os processos de negócios são padronizados.

- **Modelo de Mercado:** inicia-se pelo básico, porém, visando crescimento. Seus principais objetivos ainda partem da redução de custos, mas com alto nível de qualidade nos serviços prestados. Algumas vezes, o CSC aumenta o escopo de seus processos e oferece serviços profissionais e de consultoria além do processamento transacional puro.

- **Modelo Avançado de Mercado:** muito parecido com o que a organização receberia de um prestador de serviços externos por meio de um acordo *outsourcing*. Seu objetivo é deixar que as unidades de negócios possam escolher os prestadores de serviços mais eficientes, de forma que o CSC venha a competir com fornecedores externos. O CSC poderá ainda fornecer seus serviços externamente, mas somente com sua capacidade excedente.

- **Modelo de Negócio Independente:** são negócios completamente independentes. Seu objetivo é o de gerar receitas e lucros pela entrega de serviços sob condições de concorrência. O preço cobrado é o de mercado com os lucros sendo retidos pelo CSC.

Entende-se então que na criação de um CSC por meio das definições de modelo, objetivo, cultura organizacional e sistemicamente integrado, os processos decorrentes tende a ser facilitadores para as áreas, divisões, filiais etc., e até mesmo em fusões e aquisições que poderão ocorrer.

## 2.4 Por que Centralizar: Vantagens e Desvantagens

Qualquer processo administrativo de centralização de atividades implica necessariamente em ponderar as vantagens e desvantagens desse ato decisório. Dentre as vantagens consideradas naturais está a busca da eficiência e redução de

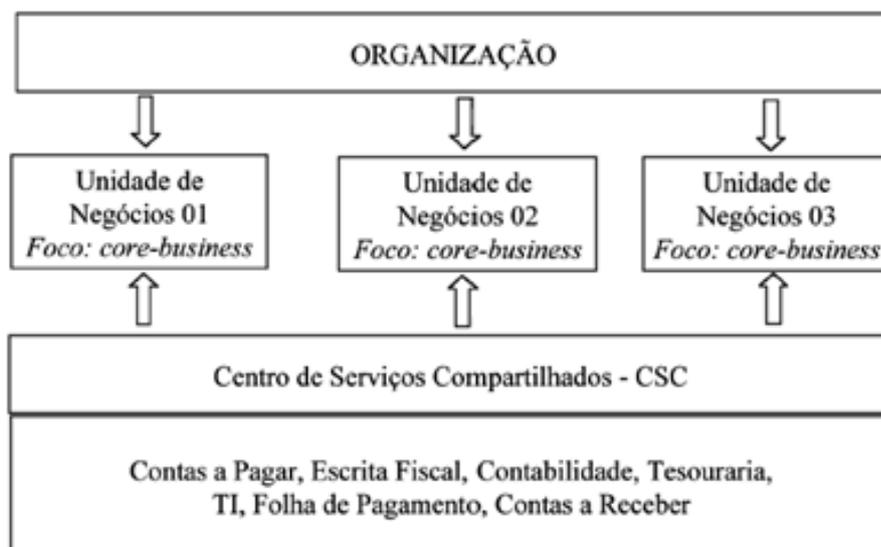
custos. Porém, algumas possíveis desvantagens podem também serem consideradas, uma vez que podem emergir desse momento decisório, como a criação de uma nova função, com um novo responsável, etc. Assim, é fundamental que nesse processo decisório as vantagens devam se sobrepor, de alguma forma, às eventuais desvantagens. Com relação a implantação de CSC, apresentamos a seguir as principais vantagens e desvantagens referenciadas na pesquisa.

## VANTAGENS

Ao direcionar a administração para centralização, alguns autores e pesquisas apontam de maneira positiva para alguns fatores, como: redução de custo, economia em escala, otimização de serviços, padronizações, redução de tempo para com relatórios e qualidade nas execuções operacionais.

Segundo a empresa de consultoria *Bain e Company* (2004) empresas que adotaram CSCs apontam para ganhos em custo de 15% a 25%, a figura a seguir apresenta os ganhos esperados e atingidos por uma amostra internacional de 120 empresas que implementaram CSC nos últimos anos.

FIGURA 2 – Concentração das múltiplas atividades em um CSC



Fonte: Adaptado de Ramos, 2005.

Uma grande variação por este ganho se mostra devido ao grau de interação das operações, localização e esforço no redesenho dos processos na organização.

Magalhães (2009) cita alguns dos principais benefícios de um CSC: obter economia em escala das operações, otimização dos níveis de serviços, padronização de processos e sistemas, alavancar a criação de um *Datawarehouse* integrado ou único para extração de informação, mitigar riscos e conformidade.

Já Silva (2004) é mais enfático ao dizer que o aspecto financeiro não é o único fator a influenciar uma decisão por CSC, pois bons resultados também são esperados nas padronizações de atividades e operações de apoio, alavancagem da tecnologia, melhor administração de tempo de execução da rotina e aumento da qualidade dos processos e informações concentradas, ambos contribuindo para a empresa como um todo.

Entre vários fatores que influenciam direta e indiretamente em um CSC, Schulman, Harner e Lusk (2001) destacam: (I) diferenciar as competências centrais da organização das atividades de serviços de apoio; (II) reduzir custos; (III) aumentar a confiança e a consistência das informações; (IV) melhorar o nível de qualidade do serviço e; (V) criar uma plataforma para o crescimento e a mudança. Esses fatores se relacionam com os benefícios, segundo o mesmo autor, conforme quadro abaixo.

QUADRO 1 – Benefícios Tangíveis e Intangíveis do CSC

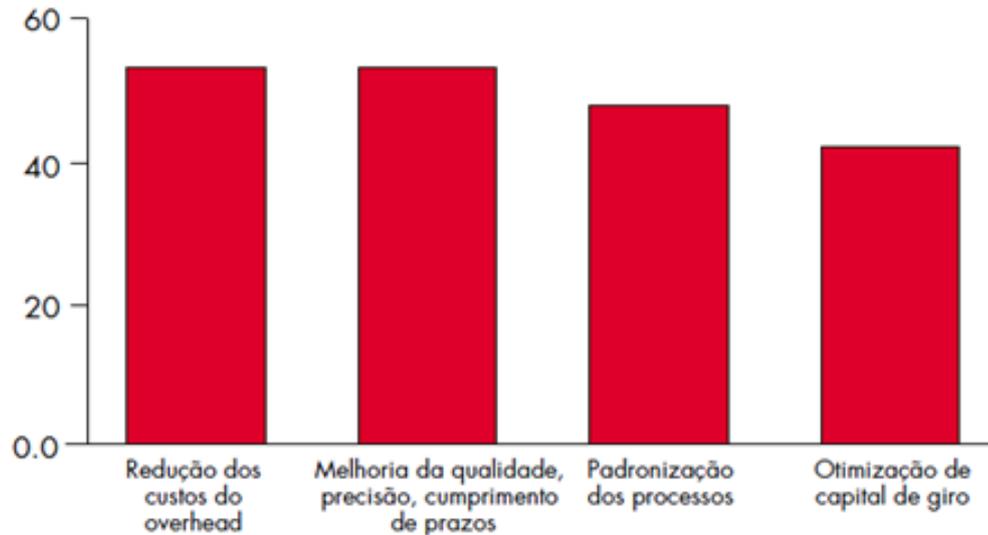
BENEFÍCIOS	
Tangíveis	Intangíveis
Redução de despesas	Melhoria dos serviços aos parceiros (clientes)
Aumento da produtividade	Processos padronizados e grupo de recursos
Economias de escala	Abordagem “uma empresa”
Alavancagem da tecnologia	Transição mais rápida focando-se em “valor agregado”
Maior controle	Manutenção mais eficaz dos padrões do “bloco de códigos”
Aumento do capital de giro	Melhoria da acuracidade e da uniformidade das informações
Alavancagem das compras pela consolidação de fornecedores	Melhor alavancagem da curva de aprendizado

Fonte: Adaptado de Schulman; Harner; Lusk; 2001.

De acordo com as informações do quadro acima, percebe-se que os benefícios não são somente mensuráveis (tangíveis), como também alguns imensuráveis (intangíveis), sendo-os também de ganho de qualidade.

A empresa de consultoria *Bain e Company* (2004) demonstra a seguir um gráfico com os principais motivos citados por executivos para a criação de Centro de Serviços Compartilhados.

GRÁFICO 1 – Principais objetivos dos CSCs, segundo executivos – % de respondentes



Fonte: *Bain e Company*, 2004.

## DESVANTAGENS

No entanto, quando da tomada de decisão em centralizar e do que centralizar, a organização deverá se planejar para algumas desvantagens no processo mudança e ao longo de um período.

Conforme alguns autores e experiências profissionais comentadas, poderão ocorrer ações desfavoráveis como resistências individual e organizacional, integrações de sistemas e atividades, aspectos culturais, controle de despesas e outros riscos.

De acordo com Robbins (2005) uma das descobertas mais bem documentadas nas pesquisas sobre comportamento organizacional e de pessoas é que as organizações e seus membros resistem à mudança. O autor apresenta dois grupos de fonte de resistência à mudança:

- a) **Fontes de Resistência individual:** hábitos, segurança, fatores econômicos, medo do desconhecido e processamento seletivo de informações;
- b) **Fontes de Resistência Organizacional:** inércia estrutural, foco limitado de mudança, inércia de grupo, ameaça à especialização, ameaça às relações de poder estabelecidas e ameaça às alocações de recursos estabelecidos, conforme quadro 2 a seguir:

QUADRO 2 – Fontes de resistência à mudança

FONTES DA RESISTÊNCIA INDIVIDUAL	
Hábitos:	criamos hábitos ou respostas programadas para enfrentar a complexidade da vida. Quando defrontamos com a mudança, esta tendência de responder de acordo com o costume transforma-se em fonte de resistência.
Segurança:	as pessoas com elevada necessidade de segurança costumam resistir à mudança por se sentirem ameaçadas.
Fatores Econômicos:	as mudanças nas tarefas ou rotinas estabelecidas podem suscitar temor em relação as finanças quando uma pessoa acha que não será capaz de apresentar o mesmo desempenho de antes, especialmente quando a remuneração é vinculada à produtividade.
Medo do Desconhecido:	a mudança faz o conhecido ser trocado pela ambiguidade e pela incerteza.
Processamento Seletivo de Informações:	as pessoas processam seletivamente as informações para manter suas percepções intactas. Elas só ouvem o que querem ouvir. Ignoram informações que possam desafiar o mundo que construíram.
FONTES DA RESISTÊNCIA ORGANIZACIONAL	
Inércia Estrutural	as organizações possuem mecanismos internos - como seu processo de seleção e as regras formais - que produzem estabilidade. Quando uma organização se confronta com a mudança, essa inércia estrutural age como um contrapeso para sustentar a estabilidade.
Foco Limitado para mudança	as organizações são formadas por diversos subsistemas interdependentes. Você não pode fazer mudanças em um deles sem afetar os demais. Dessa forma, mudanças limitadas aos subsistemas tendem a ser anuladas pelo sistema mais amplo.
Inércia de Grupo	mesmo que os indivíduos queiram mudar seu comportamento, as normas de grupo atuam de forma limitadora.
Ameaça à especialização	as mudanças nos padrões organizacionais podem ameaçar a exclusividade de alguns grupos especializados.
Ameaça às relações de poder estabelecidas	qualquer redistribuição de autoridade para a tomada de decisões pode ameaçar as relações de poder já estabelecidas dentro da organização.
Ameaça às alocações de recursos estabelecidas	nas organizações, os grupos que controlam recursos consideráveis, frequentemente vêem a mudança como uma ameaça. Eles costumam se contentar com as coisas do jeito que estão.

Fonte: Robbins, 2005.

Segundo pesquisa da empresa de consultoria Deloitte (2007), as principais atividades que requerem maior esforço que o planejado e que provavelmente

apresentarão maior probabilidade de problemas são: uniformizar os sistemas de informação, administrar diferentes aspectos culturais e alinhar processos.

Com relação a pontos que necessitam de controles mais eficazes, a empresa de consultoria *Bain e Company* (2004) elenca que um deles é a perda de controle dos custos de implementação: despesas, tais como: infraestrutura, realocação de funcionários, contratação, treinamento, tecnologia, informática, viagens, despesas locais são facilmente subestimadas e dificilmente controladas. Outro risco é a ausência de comprometimento do CSC em garantir os recursos necessários, quanto às unidades e à utilização dos serviços.

Silva, Santos e Santos (2006) afirmam que os efeitos desfavoráveis normalmente apresentam-se no início efetivo das operações em Serviços Compartilhados, sendo minimizados à medida que estas entram em um fluxo normal, e que o tempo para que sejam minimizados depende do quão bem planejado foi o processo de transição.

Já a pesquisa realizada pela empresa de consultoria Deloitte (2007) caracteriza que a redução de custos é o fator predominante para se criar o CSC.

## **2.5 A Implantação de um CSC**

Depois de tomada a decisão de que a organização irá operar com CSC para suas atividades-meio, são de extrema importância as definições de como será executada toda a implantação do CSC.

Num primeiro momento o essencial é descrever quais serão os processos e quem será o responsável pelo projeto. Com isso, cada execução deverá ter seu responsável e seus prazos estabelecidos. Deve-se lembrar de que a priorização dos objetivos do CSC também influencia na maneira como este será implantado: “Qual será o objetivo primordial do CSC? A resposta a esta pergunta trará implicações de perfil da equipe de implantação, de mão de obra empregada, de sistemas de incentivos e até a localização escolhida”. (BRIDELLI, 2005)

Para Schulman (2001) embora serviços compartilhados sem assistência sejam possíveis implantá-los, há grandes possibilidades de aumentar as chances de uma implantação bem sucedida quando se procura uma consultoria que melhor atende às suas necessidades, pois as mesmas possuem experiência de outros

processos de implantação e são capazes de transferir suas boas práticas para a organização, assim como impedir que ocorram os mesmos erros que já presenciaram anteriormente. Propõe ainda alguns passos para o desenvolvimento do programa de implantação dos serviços compartilhados na organização. São eles:

- localização do CSC;
- infraestrutura necessária;
- grau de tecnologia necessário;
- time de profissionais que participará do programa;
- preparação organizacional;
- modelo de operação e gestão do CSC;
- Identificar impactos imediatos e fatores críticos para o sucesso;
- estabelecimento dos contratos formais para a prestação de serviços;
- precificação de cada serviço e o modelo de cobrança;
- dar início à comunicação interna;
- ferramentas especializadas em serviços compartilhados;
- treinamento e recrutamento de profissionais adequados;
- desenvolver controles de negócios;
- acordos de nível de serviços com os clientes;
- estabelecimento de indicadores de desempenho;
- rodar um piloto do programa e avaliar as lições aprendidas a partir do mesmo;
- desenvolver um plano de melhoria contínua.

E, em âmbito geral, para com os processos de mudanças/implantações, orienta-se utilizar um plano de comunicação e de melhoria contínua.

Um plano de comunicação poderá contribuir para que falsos rumores não atrapalhem o planejamento de mudanças/ inovações/implantações de gestão frente a

seus colaboradores e mercado. Permitirá também estimular um maior comprometimento dos envolvidos direta e indiretamente e instaurar um clima de confiança perante aos projetos da empresa por meio de informações claras e objetivas.

Quanto aos processos de melhoria contínua, é importante ressaltar que para ter conhecimento das percepções e expectativas dos empregados, escute-os. Pois, conforme Furbino (2013) preocupar-se com a melhoria contínua significa preocupar-se com a sobrevivência, porque esta contribui e muito para alavancar uma organização.

Com a implantação de um CSC, obviamente algumas atividades serão centralizadas. Isso faz surgir várias decisões e indecisões no que diz respeito a quais departamentos utilizados como suporte/apoio para as áreas, divisões, filiais, entre outras, serão centralizados a fim de torná-las mais focadas em sua atividade final.

Porém, independente do que será centralizado a empresa deverá ter um planejamento de como será a execução centralizadora. Isso fará com que a empresa não modifique seus objetivos com problemas que possam surgir.

Segundo Hayes (2005) uma das decisões estratégicas com que toda empresa se depara é determinar quais atividades devem ser conduzidas internamente e quais devem ser “terceirizadas” para vários parceiros e fornecedores. Este levantamento dos custos poderá ser determinante em reavaliações de decisões já tomadas.

De acordo com a empresa de consultoria *Bain e Company* (2004) as funções de finanças, contabilidade e recursos apresentam os maiores ganhos potenciais de centralização. Estas funções incluem contas a pagar, a receber, contabilidade legal e gerencial, apuração fiscal, recebimento fiscal, folha de pagamentos, controle de despesas de viagens, entre outros. Assim sendo, e como em toda mudança de gestão e nesta de centralização para CSC requer com antecedência um estudo para mapear os processos identificando sua eficiência e eficácia de forma como ele é executado, alguns pontos como: o custo, a complexidade e facilidade de centralização têm aspectos de alta importância neste momento.

A empresa de consultoria *Bain e Company* (2004) justifica que uma abordagem bastante utilizada é focar-se inicialmente nos alvos mais fáceis: atividade reconhecidamente subotimizadas, e que possam ser rapidamente atacadas. Estas atividades, uma vez otimizadas dentro do CSC, permitem que o mesmo comece a

gerar ganhos visíveis e palpáveis para a organização, compram a confiança e engajamento das unidades do núcleo da empresa e trazem à equipe do CSC a experiência e a credibilidade necessárias para abordar os desafios posteriores.

## 2.6 Centro de Serviços Compartilhados no Brasil e no Mundo

Com as exigências em tornar as organizações cada vez mais competitivas, os gestores estão sempre à procura de modelos em gestão administrativas para adequar-se às companhias para o mercado, e, para isso, buscou-se uma maneira de redesenhar (implementar) os processos que requerem alinhamentos de interesses e mobilização de recursos muitas vezes difíceis de se obter no Brasil e no mundo, surgindo, assim, os CSCs.

De acordo com Affonso (2010) alguns autores historiam cronologicamente que, em 1999, o Grupo Camargo Correia implantou o CSC como unidade de negócio independente, oferecendo serviços para vários departamentos, sendo que alguns deles estão descritos a seguir: (I) contabilidade; (II) tecnologia de informação; (III) jurídica; (IV) administração geral; (V) suprimentos; (VI) saúde e qualidade de vida (CAMARGO CORREIA, 2005) para seis diferentes empresas do grupo, em seis diferentes segmentos de negócios (construção pesada, produção de cimento, serviços de engenharia e bens de consumo como têxteis e calçados).

Relatos apontam que após este feito, outras organizações migraram para este modelo de gestão, como nos anos de:

- **2000:** Telemar, Grupo Votorantim, Petrobrás, Gazeta Mercantil, Alcoa e Grupo São Martinho;

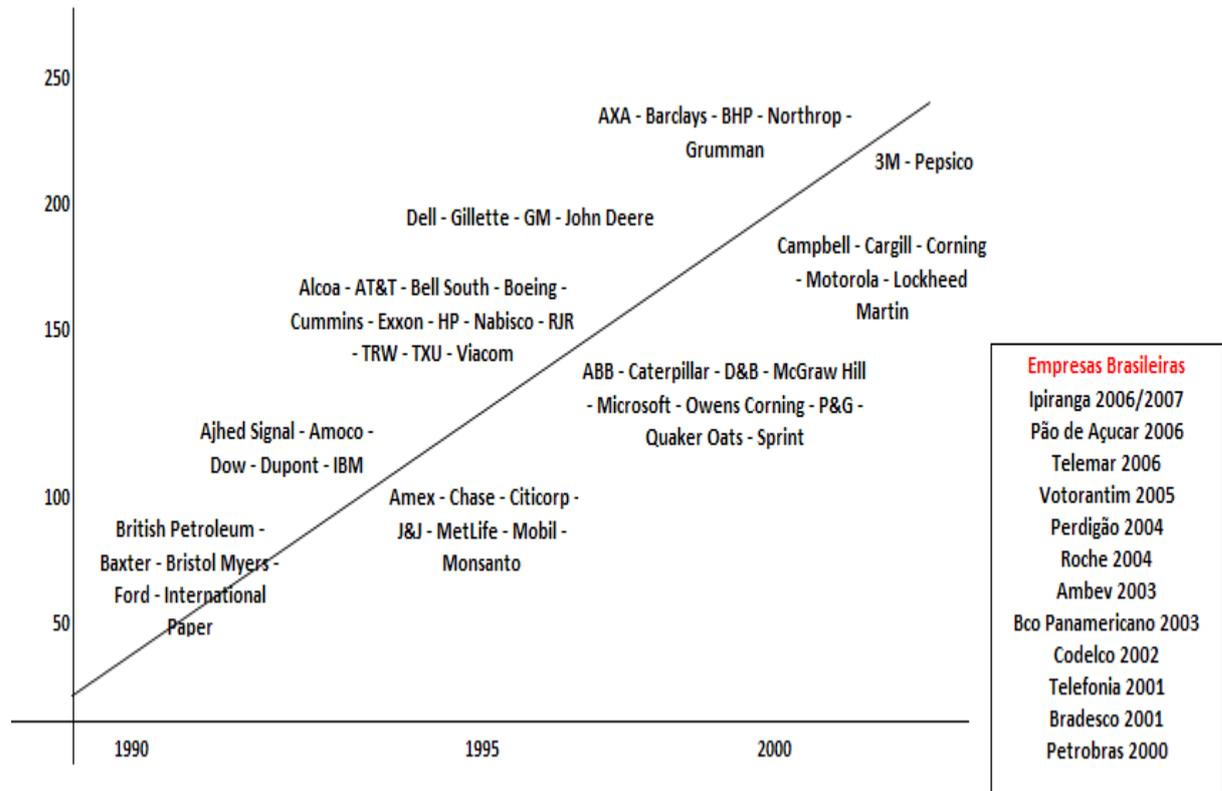
- **2001:** Banco Brasileiro de Desconto (Bradesco), Editora Abril e Grupo Telefônica;

- **2002:** Grupo Telefônica inicia operação na Argentina, Chile, Espanha, México e Peru, Rhodia e AmBev.

Após estas reestruturações acima, percebe-se que a gestão por CSC tem evoluído com várias implantações, ocorrendo com frequência até os dias de hoje.

Magalhães (2009) em estudo mais atualizado, apresenta em forma de gráfico, empresas com Serviços Compartilhados x Ano de Implementação, inclusive com discriminação da cronologia envolvendo empresas brasileiras.

GRÁFICO 2 – Empresas com serviços compartilhados x ano de implementação



Fonte: Magalhães, 2009.

Em análise gráfica, constata-se que internacionalmente o modelo de CSC teve uma aceitação e implementação na segunda metade da década de 90, sendo que no âmbito nacional torna-se realidade a partir do ano 2000.

Conforme a empresa de consultoria *Bain e Company* (2004) nestes CSCs, os grupos empresariais procuram aglutinar sob um mesmo teto os processos administrativos e de suporte das diversas unidades de negócios, filiais e unidades de operação. A seguir, um quadro com empresas adeptas a este modelo no Brasil (em destaque) e no mundo de acordo a empresa de consultoria *Bain e Company* por meio de sua pesquisa e também CSCs encontrados por meio de uma pesquisa interna no Brasil:

QUADRO 3 – Empresas com CSC

Empresas no Brasil e no Mundo Pesquisa <i>Bain e Company</i>		Outras Empresas no Brasil Pesquisa Interna	
ABB	ITT Industries	Alcoa	Siemens
Allied Signal	J.D. Edwards	ALL	Telemar
<b>AmBev</b>	Johnson & Johnson	Banco do Brasil	Totvs
American Airlines	Kaiser Permanent	Bradesco	Vale
American Express	Lockheed Martin	Brasil Pharma	Volvo
Ashland Company	Lucent	BRFoods	
AT&T	McDonald's Europe	Editora Abril	
Avon Products	NCR	Embraer	
Bank of Canada	Nortel	Gazeta Mercantil	
<b>Basf South America</b>	Oracle Co.	General Motors	
Baxter	P&G	Gerdau	
BBC	Pacific Bell	Grupo Assa	
BC Hydro	Poulenc	Grupo Bertin	
Boehringer Ingelheim	Rhone	Grupo JBS	
BP Amoco	Royal Bank Financial Group	Grupo JMalucelli	
<b>Camargo Correa</b>	Ryder	Grupo Pão de Açúcar	
Citicorp	Shell	Grupo Rodobens	
Dell	SmithKline Beecham	Grupo Saga	
Dun & Bradstreet	Sun Microsystems	Grupo Santa Cruz	
Dupont	Texas Instruments	Grupo São Martinho	
Eastman Kodak	Thompson International	Grupo Stefanini	
Fidelity Investment	Tribune	Grupo Telefônica	
Gateway	UK Post Office	Itaú	
General Electric	Unisys	Natura	
Hewlett-Packard	<b>Votorantim</b>	Petrobrás	
Honeywell	Whirlpool	Raizen	
IBM	Xerox	Scania	

Fonte: Autor.

Com a característica de centralização das atividades administrativas pelo CSC, é de suma importância destacar que estas especializações em prestação de serviços processuais por estes centros de serviços podem alcançar uma escala de operação, experiência em processos, padronização e redução de custos em um nível maior de eficiência se cada unidade tentasse por si só automatizar, redesenhar e otimizar estes processos.

## 2.7 Utilização dos Centros de Serviços Compartilhados

O início da utilização dos CSCs é marcado por uma limitação em suas atividades, sendo ela exercitada por departamentos que demandavam de tarefas repetitivas, frequentemente associadas às funções financeiras e contábeis, que com o ganho de confiança pudessem se expandir para outros setores. De acordo com Schulman (1999) o amadurecimento do modelo levou-se então para outras atividades como: gestão de recursos humanos, tecnologia da informação,

atendimento ao cliente (SAC), *marketing*, vendas, logística e suprimentos, passaram a fazer parte do portfólio de serviços prestados pelos CSCs.

Pesquisa realizada pela empresa de consultoria Deloitte (2007) em 89 empresas sendo elas em sua maioria instaladas na região sudeste do país com 74%, região sul com 17% e as demais regiões como centro-oeste, norte e nordeste totalizando 9%, apresentam graficamente como se encontram as consolidações de funções que um CSC concentra atualmente. Essa mesma pesquisa também revela que algumas empresas terceirizam algumas funções, sendo elas representadas nos gráficos 3 e 4 a seguir:

GRÁFICO 3 – Processos atendidos por meio de CSC



Fonte: Deloitte, 2007.

- **Processos Atendidos:** A maioria das atividades administrativas são centralizadas nos CSCs tendo apenas 4 atividades apontadas com percentual abaixo dos 50%.

## GRÁFICO 4 – Processos terceirizados



Fonte: Deloitte, 2007.

- **Processos Terceirizados:** Destaca-se um alto percentual com a terceirização de serviços como *Help Desk* 45% e atendimento ao cliente 36%.

A empresa de consultoria Deloitte (2007) relata que esse índice pode ser explicado por fatores como a maturidade das indústrias de *call center*, que possui diversos casos de sucesso na obtenção de resultados em redução de custos.

### 2.8 Centro de Serviços Compartilhados e Tecnologia da Informação

Para a execução de um CSC, destaca-se seu compartilhamento de dados para garantir a agilidade e confiança no processo administrativo operacional e gerencial. Porém, para que essas tarefas sejam desempenhadas com estas expectativas, é de extrema importância a implantação de sistemas de informações (Tecnologia de Informação – TI) em que se destaca o *Enterprise Resources Planning* – ERP Corporativo.

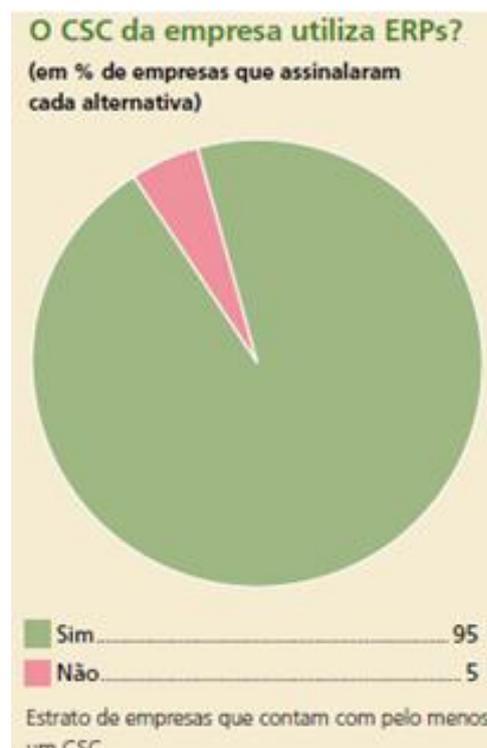
Mas, conforme Araújo (2010) o processo de avaliação para aquisição de um ERP pode ser uma tarefa difícil e exaustiva para as empresas, pois diversos fatores estratégicos, táticos e operacionais devem ser levados em consideração antes da aquisição do sistema. Esse processo deve ser o mais rigoroso possível, pois deverá

apresentar, entre outros, o nível de aderência do sistema com relação às reais necessidades da empresa de modo que seja possível descartar customizações ou ainda aquisição de soluções complementares fora do sistema integrado, evitando assim, conflitos de sistema, desvio de projeto e até mesmo desperdícios de recursos.

Com isso, reforça-se a necessidade de um líder ou uma equipe bem preparada para realizar um mapeamento prévio dos gargalos e pontos de melhoria que a integração do sistema proporcionará à empresa, sendo que as tarefas executadas de modo manual ou incorreto serão realizadas por meio de sistemas de informação integrados contendo diferenças de agilidade e segurança de armazenagem.

Uma pesquisa realizada pela empresa de consultoria Deloitte (2007) mostra que as empresas que implantaram os CSCs, 95% delas utilizam algum tipo de ERP. Isso pode ser visualizado no gráfico 5. Na mesma pesquisa, encontra-se ainda o percentual de empresas que iniciaram com o mapeamento, elaboração e implantação de um sistema de informação integrado – ERP, para depois instalarem o então CSC, conforme gráfico 6.

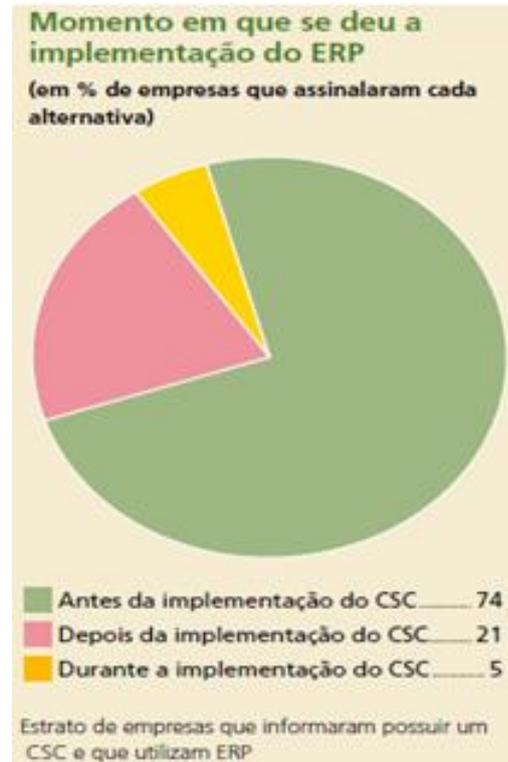
GRÁFICO 5 – O CSC da empresa utiliza ERPs?



Fonte: Deloitte, 2007.

- **Utilização de ERP:** O gráfico aponta que 95% das empresas com CSCs utilizam sistemas interligados.

GRÁFICO 6 – Momento em que se deu a implementação do ERP



Fonte: Deloitte, 2007.

- **Implantação de ERP:** 74% das empresas pesquisadas declararam que antes de iniciar suas atividades administrativas junto aos CSCs, iniciou-se em primeiro momento a implantação de seus sistemas interligados (ERP).

Este processo em antecipar o sistema pode fazer com que a empresa ganhe tempo no momento de implantar o CSC, pois os gargalos e procedimentos a seguir foram identificados com antecedência.

De acordo com Araújo (2010) é importante ressaltar que acima de tudo, a principal filosofia dos Centros de Serviços Compartilhados deve ser a de compartilhar soluções e não de transferir problemas.

## 2.9 Gestão de Pessoas

Seguindo as características de um Centro de Serviço Compartilhado, sendo a de centralizar atividades administrativas em um único núcleo ou unidade de negócio,

percebe-se uma importante relação direta entre líderes e colaboradores da empresa devido algumas reduções oriundas por esta centralização em busca de produtividade e minimização dos custos.

Para Schulman, Harmer e Lusk (2001) os problemas podem surgir com a resistência das pessoas, a alteração de políticas e dos procedimentos, mudanças da tecnologia necessária ao novo ambiente, mexendo, ainda, com a cultura da corporação e suas dinâmicas organizacionais, bem como os controles e indicadores da empresa.

Adicionalmente, Dubrin (2003) coloca que o *downsizing* (racionalização de níveis hierárquicos) pode causar enorme confusão e ressentimento. Assim, a decisão da dispensa e realocação de pessoal poderá implicar resistências internas e deve ser tomada com a necessária cautela para que não sejam boicotadas as vantagens do novo modelo para os serviços de apoio.

Conforme Affonso (2010) é necessário também definir as melhores pessoas para realizar as atividades garantindo o máximo de qualidade no serviço prestado.

Os autores supracitados acreditam que, para quebrar essas barreiras, seja necessário um bom líder, capaz de direcionar as profundas mudanças, transparente em suas decisões e no processo de comunicação com todos os envolvidos e comprometido com os objetivos em geral. Esses fatores estão diretamente relacionados às capacidades de implantação de sistemas que se adequem a tais questões, bem como a mudança de comportamento das pessoas, para que estejam aptas a lidar com isso tudo.

Tratando-se de criação de valores em gestão de pessoas num âmbito empresarial, Fleury e Fleury (2008) destacam que, na década de 90, com seus desafios de competitividade e globalização das atividades, levou o alinhamento das políticas de gestão de recursos humanos às estratégias empresariais, incorporando à prática organizacional o conceito de competência, com base no modelo para gerenciarem pessoas. Enfatizam ainda o princípio de gestão marcada por incentivos e valorização ao desenvolvimento e comprometimento das pessoas com a contrapartida de exigência crescente de resultados.

Ao citar o desenvolvimento do capital humano, Hitt, Ireland e Hoskisson (2005) expõem que o capital humano refere-se ao conhecimento e habilidades da força de trabalho inteira de uma empresa. A partir da perspectiva de capital humano, os colaboradores são vistos como um recurso de capital que necessita de

investimento. Em análise final, a visão dos colaboradores como um recurso que pode ser maximizado, em vez de um custo a ser minimizado, facilita a implementação bem sucedida das estratégias de uma empresa.

Para Magalhães (2009) o redesenho do modelo operacional do CSC deverá considerar a concepção e implementação de um modelo de gestão de capital humano que enfatize a reavaliação do atual sistema de cargos, carreira e remuneração para o CSC, tendo competências com base e atendendo aos seguintes objetivos:

- sustentar, acompanhar e apoiar todas as movimentações de caráter estrutural necessárias para aumentar a efetividade do CSC;
- definição de políticas de movimentação na carreira que classifique os caminhos de desenvolvimento profissional nas diversas áreas de CSC e que reconheça o investimento pessoal e resultados alcançados pelos funcionários neste desenvolvimento;
- atualização dos perfis dos cargos existentes;
- identificação, organização e disseminação de competências vinculadas aos cargos, processos e objetivos de negócios do CSC;
- orientar o desenvolvimento de programas de capacitação;
- tornar o sistema de remuneração e recompensa mais justo e competitivo.

O mesmo autor considera que o processo de avaliação e certificação de competências é o principal pilar de um modelo de gestão por competências, pois é a partir dele que se pode definir o nível de remuneração dos profissionais, além de identificar as potencialidades e coerências dos mesmos, permitindo tomar decisões e elaborar ações de capacitação e alinhamento estratégico.

Magalhães (2009) destaca alguns fatores de sucesso na gestão de pessoas para um CSC:

- trabalhar a mudança de mentalidade na forma de prestar serviços às unidades da corporação;
- desenvolver cultura de benefícios atrelados às métricas de desempenho pessoal da equipe do CSC;
- criar oportunidades de enriquecimento do conhecimento;

- desenvolver competências específicas para novos serviços ao negócio;
- remunerações e incentivos vinculados aos níveis de serviços e às métricas de desempenho;
- desenvolver a cultura de trabalho em equipe e colaboração;
- aumentar o compartilhamento de conhecimentos e aprendizagem (rotatividade de função).

Em virtude destes fatores sobre gestão de pessoas nos CSCs, a empresa de consultoria Deloitte (2007) demonstra índices relacionados entre empresas e colaboradores, como: cultura com foco no cliente, retenção de talentos, gestão do desempenho, plano de carreira, recrutamento de profissionais qualificados, *turnover* (rotatividade da mão de obra) e nível médio de escolaridade dos profissionais. A seguir descreve-se os índices:

- **cultura com foco no cliente:** cerca de 50% dos colaboradores são de origem interna da empresa;

- **retenção de talentos / turnover:** com 10% ao mês em média de *turnover*, empresas com modelos de maturidades mais elevados em seus CSC estão investindo em planejamento de carreira, educação continuada, gestão de desempenho e remuneração. Uma rotatividade moderada pode significar que as empresas estão perdendo poucos recursos pessoais;

- **nível médio de escolaridade:** destaca a pesquisa um percentual de 74% de profissionais com nível superior, direcionando as empresas a buscar meios de motivar o crescimento desses colaboradores.

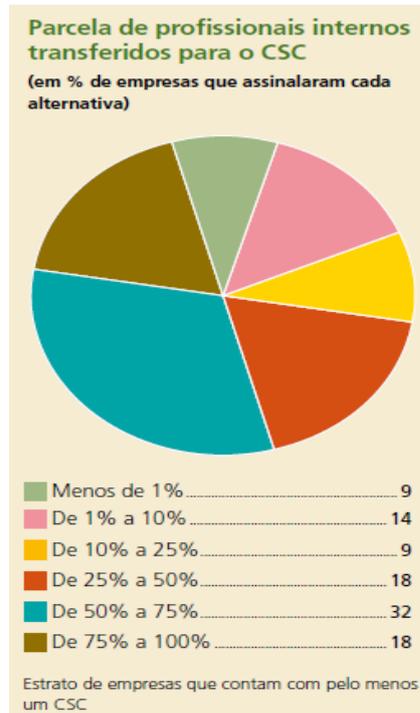
Abaixo, seguem gráficos relacionados à pesquisa:

GRÁFICO 7 – Aspectos críticos relacionados a pessoas no CSC



- **Ambiente nos CSC:** O gráfico demonstra quais as maiores dificuldades encontradas no momento de implantação e na continuidade do CSC.

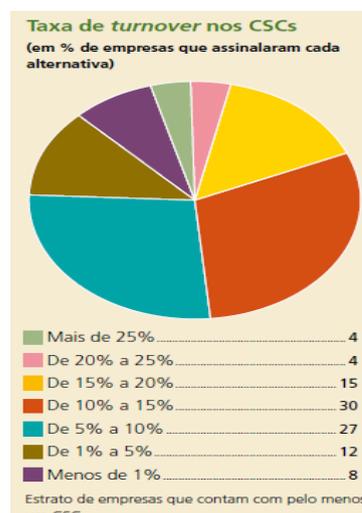
GRÁFICO 8 – Parcela de profissionais internos transferidos para o CSC



Fonte: Deloitte, 2007.

- **Transferência de Profissionais:** Percebe-se um alto percentual de aproveitamento dos profissionais que já fazem parte do grupo empresarial que se encontra em fase de implantação de um CSC.

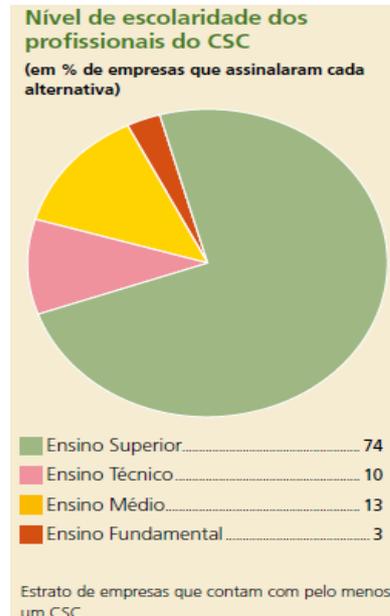
GRÁFICO 9 – Taxa de *turnover* nos CSCs



Fonte: Deloitte, 2007.

- **Rotatividade de Colaboradores:** O gráfico demonstra que em poucos CSCs o percentual de *turnover* é maior do que 15%.

GRÁFICO 10 – Nível de escolaridade dos profissionais do CSC



Fonte: Deloitte, 2007.

- **Nível de Escolaridade:** nos CSC pesquisados encontra-se 74% de seus profissionais com o ensino superior concluído.

## 2.10 Lições Obtidas

Passos importantes antes da criação de um CSC devem ser estudados e com muita cautela para que os serviços possam ser oferecidos com confiança.

Conforme Martins (2008) a efetividade dos serviços prestados está obviamente atrelada à credibilidade do atendimento. Ao mapear a matriz das atividades do novo Centro de Serviços, a empresa aplica os conceitos de segregação de função de *Sarbanes Oxley*<sup>2</sup>. Portanto, todos os processos são estudados e documentados. De acordo com a empresa de consultoria Deloitte (2007), a identificação e o mapeamento de todos os processos de implementação de um CSC permitem aos seus gestores uma melhor compreensão de todo o projeto,

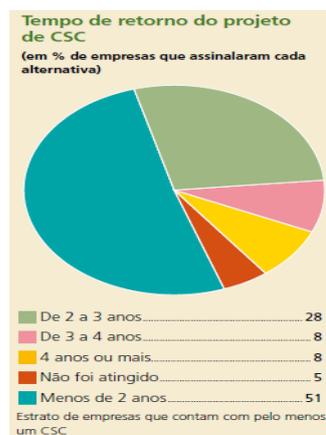
<sup>2</sup> Lei criada após descobertas de fraudes no mercado americano na década de 2000. Visa garantir a criação de mecanismos de auditoria e segurança confiáveis nas empresas, incluindo regras de supervisão nas atividades e operações, de modo a mitigar riscos aos negócios, evitar a ocorrência de fraudes ou assegurar que haja meios de identificá-las quando ocorrem, garantindo a transparência na gestão das empresas.

facilitando mensurar os resultados e realizar a comunicação efetiva com seus clientes.

Um estudo realizado no Brasil, conforme a empresa de consultoria Deloitte (2007) revela pontos de maiores expectativas entre as empresas que implantaram um CSC, sendo: tempo de retorno, alcance das metas e resultado obtido com redução de pessoal.

Os gráficos 11,12 e 13 a seguir mostram esses fatores:

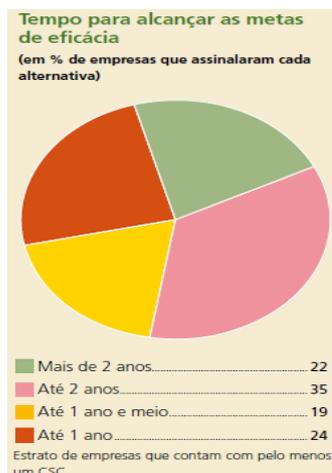
GRÁFICO 11 – Tempo de retorno do projeto de CSC



Fonte: Deloitte, 2007.

- **tempo de retorno:** em 51% das empresas, o retorno foi atingido em menos de dois anos, enquanto para 28% foi alcançado entre dois e três anos.

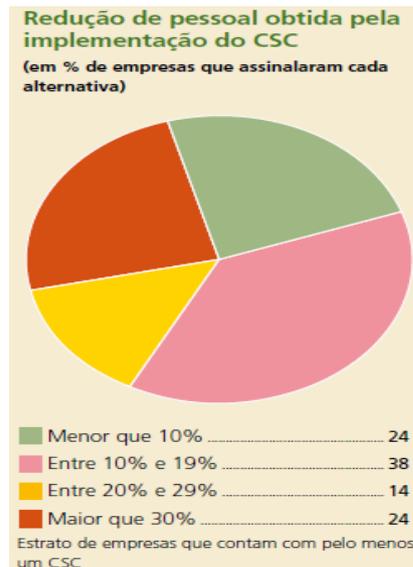
GRÁFICO 12 – Tempo para alcançar as metas de eficácia



Fonte: Deloitte, 2007.

- **alcance das metas:** em 78% das empresas o alcance foi obtido em menos de dois anos, índice superior ao tempo do retorno.

GRÁFICO 13 – Redução de pessoal obtida pela implementação do CSC



Fonte: Deloitte, 2007.

- **redução de pessoal:** em 52% das empresas obtiveram reduções entre 10% e 30%, o que corrobora os bons índices demonstrados no gráfico de retorno do investimento.

Em virtude dos índices demonstrados, pode-se perceber que após os retornos atingidos, um processo de melhoria contínua e desenvolvimento de indicadores para análise de desempenho, melhoria em fluxo de atividades, entre outras, poderão surgir, contribuindo para que a organização se torne cada vez mais competitiva.

Finalmente, para que toda a arquitetura funcione, políticas institucionais são elaboradas e formalizadas a todos os setores da organização.

### **3 CENTROS DE RESULTADOS E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

Com a perspectiva de mensurar a eficácia de cada departamento, negócio e unidade de uma empresa, os centros de resultados se utilizam dos preços de transferência, a fim de prover informações relevantes para o encontro do equilíbrio entre despesas, custos e receitas nos produtos e serviços transferidos internamente. Em outras palavras, busca avaliar o desempenho econômico das unidades de negócios individuais buscando referencial de eficiência de mercado.

#### **3.1 Centro de Responsabilidades**

O mercado competitivo deixa evidente a importância da empresa em gerar resultados positivos em cada etapa de suas execuções operacionais, Anthony e Govindarajan (2006) destacam que uma empresa é um conjunto de centros de responsabilidade sendo cada um deles representado por uma forma de organograma. Para Frezatti (2009) é um segmento de uma empresa cujo gestor é responsável por um conjunto específico de atividades.

Conforme Parisi (2011) os centros de resultados estão diretamente ligados à contabilidade por responsabilidade podendo ser estendida como contabilidade gerencial, contudo, tendo como alicerce o princípio de controlabilidade atribuindo seus impactos patrimoniais somente à área/gestor responsável por sua ocorrência.

Segundo Atkinson (2011) com esta implantação, os gestores passam a ser responsabilizados somente pelo centro de resultado que lhe foi atribuído, podendo ser: centro de despesas, receitas, lucros e investimentos.

Porém, deve-se ter atenção especial quanto a esta contabilidade, pois, de acordo com a diversificação e expansão, informações não conformes poderão aparecer, não proporcionando uma análise eficaz do desempenho setorial. Por isso, deverá ser aplicada uma maneira criteriosa para a criação de vários centros de responsabilidades.

Segundo Padoveze (2010) é essencial uma análise que leve em conta o seguinte:

- identificação clara dos produtos e serviços que permitam mensuração correta da receita;

- vínculos desses produtos e serviços a uma unidade organizacional geradora de resultados;
- vínculo da unidade organizacional a um gestor responsável.

Com a definição da alta administração em adotar a prática pela contabilidade divisional e quais serão seus propósitos, Anthony e Govindarajan (2006) citam que as empresas como um todo possuem metas, e a alta administração as determinam visando alcançá-las com a soma de seus centros de resultados de maneira positiva para a organização.

Após esta etapa de definição de como serão tratados os centros de resultados, tende a aparecer a complexidade de quais métricas e métodos utilizar quanto aos preços de transferências aos serviços prestados, podendo ser baseado em custo real, em custo de oportunidade, preço de mercado, custo mais margem, preço negociado, preço arbitrado e outros.

Posteriormente, segue um resumo e as características básicas de um centro de resultado, conforme Atkinson (2011):

QUADRO 4 – Tipos de Centro de Responsabilidade

TIPOS DE CENTROS DE RESPONSABILIDADE				
Fatores	Centro de Custo	Centro de Receita	Centro de Lucro	Centro de Investimento
Controlado pela gerência central	Custo	Receitas	Custos, receitas	Custos, receitas e significativo controle sobre inventário
Não controlado pela gerência central	Receitas, Investimentos em Inventário e ativos fixos	Custos, investimentos em inventário e ativos fixos	Investimento em inventário e ativos fixos	-
Medido pelo sistema contábil	Custos relativos a alguma meta (em geral um orçamento)	Receitas relativas a alguma meta (em geral um orçamento)	Lucro relativo a alguma meta (em geral um orçamento)	Retorno sobre investimento relativo a alguma meta
Não medido pelo sistema contábil	Desempenho de outros fatores de sucesso além do custo	Desempenho de outros fatores de sucesso além da receita	Desempenho de outros fatores de sucesso além do lucro	Desempenho de outros fatores de sucesso além do retorno sobre Investimento

Fonte: Atkinson, 2011.

### 3.1.1 Centro de Custos ou Despesas

De acordo com Frezatti (2009) ao ocorrer a divisionalização, são tratados como centro de despesas (custos) as áreas administrativas e as de apoio à

produção e vendas. Enquadra-se também como centro de custo um único departamento e/ou vários centros de custos integrando o departamento, ficando o gestor responsabilizado somente por toda despesa/custo e não pelas demais ocorrências exclusivamente influenciáveis ao resultado.

Segundo Atkinson (2011) os relatórios dos centros de custos buscam promover informações que os gestores usam para monitorar e avaliar suas operações, em que as empresas utilizam seus indicadores de parâmetro para mensurar o desempenho conforme consensado na elaboração do orçamento.

Conforme Parisi (2011) quando os custos e/ou despesas reais da unidade diferem de custos e/ou despesas orçados, o gestor deve explicar as variações significativas.

### **3.1.2 Centro de Receitas**

Conforme Atkinson (2011) neste conceito, os responsáveis controlam apenas as receitas e não o custo de produção ou aquisição que estes comercializam, ou o nível de investimentos realizados no centro de resultado.

De acordo com Frezatti (2009) este centro é aquele que recebe os produtos ou serviços produzidos pelas demais divisões da organização, sendo responsável pela venda e distribuição dos mesmos aos consumidores finais.

Em geral, os responsáveis pelos centros de receitas são avaliados pelo desempenho entre orçado *versus* realizado em volume e preço de vendas.

Segundo Parisi (2011) é comum o gestor deste centro ser isento de gerir os custos/despesas dos produtos correspondentes, porém, compete a eles ser responsabilizados pela despesa da estrutura de seu departamento. Pois, conforme Atkinson (2011) é comum em tais situações deduzir os possíveis custos do centro de responsabilidade, como salários, custo de promoção e custos de vendas de sua receita de vendas para calcular a receita líquida do centro de resultado.

### **3.1.3 Centro de Lucros ou Resultados**

Ao descrever centro de lucro, Frezatti (2009) comenta que podem ser identificados quando às divisões funcionam como unidade de negócios, filiais ou

departamentos com produtos e serviços claramente identificados e negociáveis tanto internamente quanto externamente.

Ressalta que o responsável pelo centro de lucro unifica a gestão dos centros de despesas e receitas sendo avaliado por toda sua movimentação mencionada aos centros de resultados em questão não incluindo apenas os investimentos atribuídos à alta administração.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2006) os centros de lucros proporcionam algumas vantagens e desvantagens, como:

#### Vantagens:

- qualidade e velocidade nas tomadas de decisões;
- melhor foco da alta administração em questões maiores;
- maior aproveitamento ao avaliar seus gestores em capacidades de gestão unilateral;
- melhor consciência pelos gestores na busca por uma lucratividade maior; e
- liberdade nas iniciativas de seus gestores para garantir a eficiência e eficácia em sua gestão.

#### Desvantagens:

- maior dependência dos executivos para relatórios gerenciais do que em seus conhecimentos, podendo acarretar numa perda de controle;
- atritos entre as unidades de negócios devido ao preço de transferência;
- competição entre as unidades pode melhorar o desempenho de uma e prejudicar o desempenho de outra; e
- economia em pesquisa e desenvolvimento objetivando a lucratividade em curto prazo.

Conforme Parisi (2011) a visão de centro de lucro é fundamental na análise da cadeia de valores dentro de uma organização permitindo identificar o quanto cada atividade está contribuindo no resultado global. Para tanto, é indispensável à definição do preço de transferência que será utilizado.

### **3.1.4 Centro de Investimento**

De acordo com Horngren (2004) centro de investimento vai um passo além de um centro de resultado. Seu desempenho é avaliado não somente por seu resultado final (lucro/prejuízo), mas também pelo retorno de capital investido – ROI ou pelo valor econômico adicionado – EVA.

O centro de investimento tem como característica ter o modelo de uma unidade de negócio independente tendo em sua responsabilidade despesas, receitas e investimento, conforme Atkinson (2011).

Segundo Frezatti (2009) um aspecto relevante nos CIs é a determinação da liberdade do gestor em relação aos orçamentos, isso faz com que responda pelo resultado em termos de retorno sobre o capital investido. Em outras palavras, a organização transfere as tomadas de decisões ao gestor da unidade de negócio sendo ela de política de preços a investimento.

## **3.2 Preços de Transferências**

Para avaliar adequadamente os resultados dos centros de responsabilidade, há a necessidade de se mensurar os produtos e serviços prestados internamente. Para isso, faz-se necessário o estudo e a adoção dos preços de transferências. Preço de transferência para Catelli (2011) é o valor pelo qual são transferidos bens e serviços entre as atividades e áreas internas de uma organização.

De acordo com Frezatti (2009) preço de transferência é um mecanismo gerencial utilizado para apurar os resultados das diversas áreas a partir do estabelecimento de critérios para sua implantação e o valor a ser cobrado.

Normalmente, é estabelecido por meio de negociações entre os gestores das divisões, mesmo nos casos em que há um mercado externo que indique claramente o valor do produto ou serviço que está sendo negociado internamente.

Segundo Atkinson (2011) preço de transferência é um conjunto de regras que uma empresa usa para distribuir a receita conjuntamente arrecadada entre os centros de responsabilidade podendo ser regras arbitrárias se há um alto grau de intervenção entre os centros de responsabilidade individuais. Comenta também que empresas multinacionais usam este preço para precificar as transferências de

produtos entre diferentes jurisdições de impostos – geralmente chamado preço de transferência internacional.

Como sempre, as empresas buscam meios de melhorar sua eficiência e eficácia, alguns outros destacam que o objetivo deste preço de transferência é a tentativa de identificar a contribuição das diversas divisões para o resultado da organização, impedindo ou pelo menos minimizando, o repasse de eficiências ou ineficiências entre as mesmas (FREZATTI, 2009).

Conforme Silva (2011) preço de transferência é o valor pelo qual são transferidos bens, direitos e serviços entre as atividades e áreas internas de uma organização.

Já Horngren (2004) ressalta que o principal motivo é comunicar dados que levarão a decisões congruentes em meta, seguindo de orientações aos gestores para tomarem decisões se compram ou vendem produtos e serviços dentro ou fora da organização e conclui sobre empresas multinacionais que se utilizam desta prática para minimizar seus impactos, taxas e tarifas mundialmente.

Segundo Catelli (2011) além do aspecto de mensuração dessas contribuições, o conceito de preço de transferência deve incorporar características que estimulem os gestores a buscarem de maneira lúcida e objetiva o sucesso da empresa como um todo por meio de sua atuação numa área em particular.

E com este método de mensuração, Padoveze (2010) alerta que critérios inadequados conduzirão fatalmente ao descrédito em todo este sistema de informação. Além da própria incorreção da mensuração dos resultados setoriais, critérios inadequados afetarão totalmente os gestores e a motivação, um dos aspectos mais importante do Sistema de Contabilidade Divisional.

Em continuidade aos preços de transferências, num primeiro momento são abordados alguns métodos para precificação e em seguida algumas particularidades sobre esta prática.

### **3.2.1 Preço de Transferência Baseado em Custo**

De um modo geral, pode-se dizer que preços de transferências baseados no custo, tendem a ser de maior facilidade de entendimento dentro da organização e são mais fáceis de implantar, já que existem dados nos demais sistemas de informação da empresa.

QUADRO 5 – Opiniões sobre Preço de Transferência Baseado em Custo

Autores	Opiniões
<b>Anthony e Govindarajan (2006):</b>	recomenda-se o uso do custo mais margem de lucro. Há a necessidade de adoção de um incentivo para que o custo padrão seja estabelecido com austeridade. Caso os custos reais sejam utilizados, as ineficiências da produção serão passadas ao centro de lucro comprador.
<b>Horngren (2004):</b>	recomenda-se utilizar os custos orçados ou o custo padrão, em vez dos custos reais. O custo real pode não ser o mais adequado: a área compradora não estará apta a antecipar seus custos antecipadamente e a área fornecedora apenas fará a transferência de seus custos com ineficiência para a área compradora; assim, faltarão incentivos para controlar os custos da área fornecedora.
<b>Garrison e Noreen (2001):</b>	recomenda-se o uso do custo variável padrão. O método baseado em custo tem como vantagem ser de fácil utilização e as desvantagens de o custo total poder levar a más decisões em caso de haver capacidade ociosa, o lucro não se apresenta nas unidades intermediárias (mas somente na unidade final) e o custo real não proporciona incentivo para a redução de custos.
<b>Atkinson (2011):</b>	recomenda-se o uso do custo variável padrão. A transferência baseada em custos reais não prove incentivos para a divisão vendedora controlar seus custos; assim, usar o custo padrão como preço de transferência seria mais aconselhável. Além disso, a diferença entre o custo real e o custo padrão pode ser uma medida de eficiência da operação da unidade.
<b>Reece e Anthony (1975):</b>	esses autores sugerem dois tipos gerais de preço de transferência baseado em custo: custo marginal e custo total mais margem.
<b>Dearden (1973):</b>	recomenda-se o uso do custo padrão mais margem para os produtos que não são transacionados externamente ou não possuem similar no mercado.
<b>Solomons (1973):</b>	recomenda-se o emprego do custo marginal, embora não seja de fácil utilização. Nesse caso, o custo variável poderia ser utilizado em lugar do custo marginal.

Fonte: Autor.

Ao tratar de preços de transferências entre produtos ou serviços há uma observação em seu custo, onde alguns autores apontam para o uso do custo padrão.

Anthony e Govindarajan (2006) tendem para preço de transferência com margem de lucro. Atkinson (2011) e Garrison e Noreen (2001) defendem a utilização do custo variável padrão, e Atkinson (2011), Solomons (1973) e Reece e Anthony (1975) defendem o uso do preço de transferência baseados em custo marginal.

## CUSTO REAL

De acordo com Padoveze (2010) preço de transferência baseado em custo real não é recomendado, pois possibilita que a unidade transferidora repasse todo seu custo para a unidade recebedora, ficando-a a vontade para custos maiores ou

indevidos tornando à unidade compradora à mercê de seu custo. Poderá ocorrer também uma desvantagem informacional ou motivacional em seu ambiente interno.

Garrison e Noreen (2001) Anthony e Govindarajan (2006) e Reece e Anthony (1975) enfatizam que ao tomar decisões pelo método do custo real poderá sofrer consequências desfavoráveis caso haja ociosidade na empresa. Nesse caso, com capacidade ociosa, a melhor alternativa seria o uso do custo variável. (GARRISON; NOREEN, 2001).

Para Anthony e Govindarajan (2006) a utilização do custo real poderá possibilitar em transferência de ineficiência da área vendedora para a compradora.

### CUSTO PADRÃO

De acordo com Horngren (2004) com a necessidade em planejar e controlar os próprios custos antecipadamente sugere-se o uso do custo padrão ou orçado, já que, não sendo possível ter conhecimento antecipado do custo real.

Conforme Padoveze (2010) ao se optar pelo custo padrão com objetivo de trabalhar com o custo que realmente deveria ser em ambiente externo, este critério poderá oferecer condições para avaliar sua eficiência operacional.

Sendo assim, o valor da transferência de acordo com Atkinson (2011) deveria então ser determinado com base no custo variável padrão somado à parcela de custos dos recursos comprometidos da divisão vendedora – parcela esta que deve refletir a capacidade de produção comprometida.

### CUSTO MAIS MARGEM

De acordo com Anthony e Govindarajan (2006) caso não haja preço competitivo disponível no mercado, poderá se utilizar da margem de lucro para com seu preço de transferência.

É importante ressaltar que existem alguns pontos a serem discutidos para a tomada de decisão seguindo este critério, sendo: a base utilizada para a margem de lucro e o nível de lucro permitido.

Conforme Santos (2010) em harmonia com os referidos autores, a utilização da porcentagem sobre o custo é a mais encontrada mesmo com o conhecimento de que o centro de lucro é avaliado pela sua capacidade de retorno sobre o lucro obtido

mensurando tal resultado como se fosse uma empresa independente com vendas a clientes externos.

De acordo com Padoveze (2010) o uso do custo padrão acrescido da margem de lucro é um dos critérios mais utilizados, pois a incorporação de uma margem de lucro incorpora o aspecto motivacional, pois a unidade transferidora deverá, em princípio, apresentar esta margem padrão de lucro como resultado global.

Para Atkinson (2011) com a possibilidade de calcular o custo marginal, conceitualmente qualquer outro custo conduziria os gestores da empresa a optar por um nível mais baixo que o nível ótimo de transações, causando uma perda econômica global para a empresa.

Porém, encontram-se autores que introduzem o seguinte dilema: a divisão vendedora poderá sofrer perdas ao optar pelo custo marginal no momento de quedas em seu volume, sendo que o custo médio se faz independente.

Em contrapartida, Atkinson (2011) comenta que em caso de não ociosidade da produção, o preço de transferência deverá ser a soma do custo marginal e do custo de oportunidade que reflete o melhor uso alternativo da capacidade.

### **3.2.2 Preço de Transferência Baseado em Custo de Oportunidade**

Proveniente da ciência econômica, este conceito foi empregado por Frederich Von Wieser (1851 – 1926) com objetivo de mensurar o valor econômico dos fatores de produção em suas transações.

Esta mensuração pode ser representada de acordo com a renda líquida gerada por esta transação em seu melhor uso alternativo.

Segundo Catelli (2011) o custo de oportunidade corresponde ao valor de um determinado recurso em seu melhor uso alternativo, em outras palavras, é o custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa.

Santos (1995) afirma que o custo de oportunidade é a expressão monetária do benefício sacrificado por uma entidade em ter investido seus recursos numa alternativa de ação ao invés de outra.

Conforme Martins (2003) é um conceito costumeiramente chamado de “econômico” e “não contábil”, se explicando por isso o pouco uso em Contabilidade Geral ou de Custos.

A decisão em transferir produtos ou serviços pelo custo de oportunidade deverá sempre ser avaliada pelos resultados que poderão ser obtidos pela unidade transferidora e pelas opções de uso alternativo percebido pela área, lembrando que o produto ou serviço de uma área constitui o recurso ou insumo da área receptadora.

Para Beuren (2010) o custo de oportunidade ocorre quando existem recursos escassos destinados à produção ou comercializações de bens ou serviços e, é dependente do grau de competição e da ociosidade ou não da capacidade produtiva instalada, refletindo no valor de um recurso e em seu melhor uso alternativo.

Portanto, a utilização deste conceito poderá auxiliar a organização em sua mensuração de oportunidade alternativa e de seu desempenho como fornecedores de produtos ou serviços para empresas ou áreas interligadas.

### **3.2.3 Preço de Mercado**

Em busca de uma maior e melhor competitividade entre as áreas visando à obtenção de lucro de modo geral, encontra-se envolvido em várias transações o preço de mercado.

De acordo com Padoveze (2010) este é o critério mais indicado, pois qualquer produto ou serviço, sejam eles intermediários ou finais, tem um preço de mercado. Justifica ainda que neste critério só existem vantagens, sendo-as:

- é objetivo e aferido pelo mercado;
- evita discussões, pois o preço é dado por entidades externas à empresa;
- incorpora competitividade, pois dá referencial externo às atividades internas da empresa.

Conforme Atkinson (2011) esta prática proporciona melhor preço em busca de resultados favoráveis entre os centros de responsabilidades sobre suas transferências. Por exemplo, a divisão de vendas, em vez de transferir a mercadoria internamente, poderia vendê-la externamente. Semelhante à divisão de compras, poderia comprar externamente em vez de receber a transferência interna.

Segundo Horngren (2004) a prática em preços de mercado para as transferências, leva a uma coerência com as metas da empresa e ao esforço

gerencial desejado. Porém, para Anthony e Govindarajan (2006) a empresa poderá ter dificuldade de encontrar este preço em bases comparativas desejáveis conforme a realidade da empresa e do mercado, sendo necessário se modelar em um produto idêntico aquele que está sendo transferido.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2006) encontram-se também situações limitadas em fontes de suprimentos, em que os gestores devem ter liberdade para tomar decisões em seu centro de lucro.

Podemos também entender que estas transações nos centros de resultados com autonomia em compras e vendas internas e externas, contribui para uma competitividade acirrada entre as partes sendo que ao comprar no mercado externo quando o setor produtivo interno opera em máxima produtividade poderá fazer com que a empresa como um todo não consiga atingir seus objetivos, porém, o inverso também é válido.

E, conforme Horngren (2004) no caso de produção sem ociosidade deverá ser utilizado o preço de mercado para preços de transferências, pois possibilitará para a empresa vendedora clientes externos desde que obtenha lucro para si e para a empresa. Ao mesmo tempo, a unidade compradora buscará custo competitivo em suas compras, quando necessário, a preço de mercado, objetivando lucro para sua empresa ao comercializar seu produto final. Diz também que ao adotar a prática pelo preço de mercado a organização poderá passar por situações inconvenientes nos momentos em que estes preços/produtos não estiverem disponíveis quanto à necessidade e transferência interna.

#### **3.2.4 Preço Negociado**

Este método leva em consideração fatores internos e externos do dia a dia nas empresas, com seus gestores e com alguns imprevistos quanto aos preços praticados, encontra-se a prática de preços negociados entre as partes relacionadas nas transferências de produtos ou serviços.

Conforme Beuren (2010) a premissa deste preço é o acordo, do contrário, pode decidir por não ocorrer à transferência, podendo ser oneroso para a organização.

Segundo Garrison e Noreen (2001) preço de transferência negociado significa um ajuste entre os envolvidos, sendo uma metodologia que admite autonomia das divisões e é coerente com o espírito de descentralização.

No entendimento de Anthony e Govindarajan (2006) as unidades devem apresentar total conhecimento das regras com base nas quais as negociações são conduzidas. Empresas com características menos centralizadas permite uma liberdade para as unidades negociarem entre si ou com entidades externas em busca do melhor resultado, porém, em condições de igualdade, a operação deverá ser realizada internamente.

Para Atkinson (2011) preços de transferências negociados refletem a perspectiva inerente da controlabilidade nos centros de responsabilidades, uma vez que cada divisão é, no final das contas, responsável pelo preço de transferência que negociam.

De acordo com Padoveze (2010) o problema potencial está na habilidade de negociar. Se o gestor de um dos dois lados for mais hábil que o outro, poderá haver um acordo de preços que não seja adequado para a empresa.

Estas habilidades poderão ser distintas em cada gestor, sendo elas em:

- estilo de gestão;
- diferentes critérios de decisões;
- percepção da realidade;
- fator tempo;
- persuasão, entre outros.

Essas negociações são importantes para que os gestores percebam como o preço tem influência tanto em seus próprios lucros quanto aos dos demais gestores. Além disso, em condições normais acaba por considerar os referenciais que as duas partes da negociação possuem tanto do mercado quanto de seus custos de produção, ou seja, há alguma percepção do mercado de produtos e serviços similares, bem como o histórico dos custos é utilizado como parâmetro para negociação.

É importante ressaltar que em negociações internas e externas deve prevalecer o ganho da organização como um todo e não apenas de um gestor com melhores aptidões em negociatas.

### 3.2.5 Preço Arbitrado

Pode-se encontrar este critério em situações como: novo produto, serviço, por determinação da alta administração ou até mesmo quando as unidades de negócios não concordarem sobre o preço de transferência proposto em orçamento.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2006) um procedimento deve estar posicionado para tal ocasião a fim de proceder com a arbitragem dos preços de transferências podendo ser encontrados níveis diferentes de formalidade na arbitragem e organizações que designa esta responsabilidade para um único executivo ou há casos designados a um comitê específico.

Mas, para Atkinson (2011) as empresas utilizam deste meio quando transações em particular acontecem sempre evitando os conflitos entre as partes envolvidas, porém, não refletindo as considerações econômicas e de responsabilidade conforme outros preços de transferências.

Porém, quando se utiliza da arbitragem para a precificação, poderá evitar a transparência de algumas deficiências e, com isso, resultados indesejáveis ou de menor expressão positiva poderão surgir ao longo do tempo.

QUADRO 6 – Análise crítica da aplicabilidade de preços de transferências

ANÁLISE CRÍTICA DA APLICABILIDADE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS						
Custo Real	Anthony e Govindarajan	Nunca deve ser utilizados, pois, as ineficiências dos depart. de produção é repassada para o centro de compras	Atkinson	É incompatível com a idéia de que o mecanismo da transferência de valor fornece apoio ao cálculo de receitas da unidade. Não provê nenhum incentivo para o fornecedor controlar seus custos.	Nossos Entendimentos	Não recomendado, pois, a área compradora tende a ficar refém dos custos da área vendedora. Impossibilita uma mensuração adequada para ambas as áreas.
	Horgren	Pode desorientar o padrão de comportamento do custo. Sempre transfere sua ineficiência para o comprador.	Catelli	Permite o repasse de eficiências/ineficiências entre as áreas, distorções sobre rateio de custos fixos e não permite a identificação do resultado gerado nas atividades.		-
Custo Padrão	Anthony e Govindarajan	Sempre que se decidir por utilizá-lo, se faz necessário a implantação de uma política de incentivos.	Atkinson	O objetivo é sempre buscar uma eficiência operacional ao invés de basear-se no custo real, porém, sempre terá a ineficiência de custo.	Nossos Entendimentos	Contribui para mensurar o resultado operacional, mas não a eficiência da empresa e dos centros de resultados como um todo.
	Horgren	-	Catelli	Não transfere o custo fixo a outras unidades, porém, não permite a identificação do resultado gerado nas atividades.		-

QUADRO 6 – Análise crítica da aplicabilidade de preços de transferências (continuação)

Custo Mais Margem	Anthony e Govindarajan	Deverá sempre definir como as margens serão baseadas e qual o nível de lucro que será permitido.	Atkinson	-	Nossos Entendimentos	Possibilita a área transferidora um desafio de garantir essa margem em seu resultado final, porém, carrega os problemas de custo na operação.
	Horgren	Utilizar quando não optante pelo preço de mercado.	Catelli	Induz a resultados ilusórios e incorpora além das deficiências relativas ao conceito de custo utilizado, a distorção causada pela arbitragem da margem.	-	-
Custo de Oportunidade	Anthony e Govindarajan	-	Atkinson	-	Nossos Entendimentos	Contribui para uma análise mais ampla para com o uso de seus recursos, porém, exige um desdobramento maior por parte da empresa em sua aplicabilidade e mensuração.
	Horgren	Aplica-se para recursos já possuídos ou em transações futuras quando do despeso de outra transação. Pois tais recursos depende do potencial de uso e não do montante.	Catelli	Reflete o valor do benefício possível de ser auferido na melhor alternativa econômica de obtenção dos bens e serviços demandados.	-	-
Preço Arbitrado	Anthony e Govindarajan	Só deve ocorrer quando não existir acordo entre as unidades de negócios, porém, deverá sempre existir uma regra para esta arbitragem.	Atkinson	Tende a violar a abordagem de responsabilidade, é de fácil aplicação e evita confrontos entre os envolvidos.	Nossos Entendimentos	Pode ocultar algumas deficiências da operação e poderá apresentar resultados indesejáveis ao longo do tempo.
	Horgren	-	Catelli	-	-	-
Preço de Mercado	Anthony e Govindarajan	Induz o alinhamento de meta se todas condições semelhantes existem.	Atkinson	É o mais apropriado para o valor das mercadorias ou serviços transferidos. Provê uma estimativa independente nas transferências e provê como cada centro contribui para o lucro total da empresa na transação.	Nossos Entendimentos	Possibilita competitividade, tem como referência o mercado e evita alterações entre os gestores.
	Horgren	Contribui para uma congruência de metas e ao esforço gerencial desejado. O inconveniente é que nem sempre os preços de mercado estão disponíveis para itens transferidos internamente.	Catelli	Os custos não exercem influência na determinação do preço e pode incorporar elementos nos quais a empresa não incorre, tais como: impostos, comissões, seguros, fretes, etc.	-	-

## QUADRO 6 – Análise crítica da aplicabilidade de preços de transferências (continuação)

Preço Negociado	Anthony e Govindarajan	Sempre deixa uma lacuna de argumentações dos gestores quando o baixo lucro atinge seus objetivos.	Atkinson	Reflete a perspectiva inerente da controlabilidade, uma vez que cada divisão é responsável por sua transferência. Pode refletir habilidades relativas de negociação ao invés de considerações econômicas.	Nossos Entendimentos	Em caso de habilidades distintas entre os gestores a empresa poderá ser penalizada.
	Horgren	Pode ser utilizado pelo alto nível de conhecimento dos gestores ante a empresa, porém, muito tempo é desperdiçado com estas negociações.	Catelli	O valor do produto/serviço é influenciado pelo poder político e habilidade de negociações entre os gestores.		-

Fonte: Autor.

Com isso, entendemos que o melhor a ser praticado junto aos preços de transferências é ter como referencial o preço de mercado. Pois, contribui para que a empresa mantenha uma filosofia de melhoria contínua sobre seus processos internos.

Este reflexo de concorrência tende a criar parâmetros motivacionais entre os gestores sendo favorável não somente para a empresa, mas também para os profissionais envolvidos.

### 3.3 Preços de Transferência e Tributos Nacionais

A criação de um CSC com a abertura de uma empresa jurídica nova que passa a incorporar o grupo corporativo, e a prestação de serviços desse CSC, deve ser objeto de análise aprofundada em relação às questões tributárias, para não provocar a geração de riscos administrativos e tributários adicionais para o grupo corporativo. Assim, deve ser analisado o impacto tributário das transferências de serviços do CSC para as demais empresas da organização.

#### 3.3.1 Transferência de produtos – IPI e ICMS

Baseando-se na regulamentação de ICMS e IPI para transferências de produtos entre unidades do mesmo grupo empresarial e pela importância para as empresas, pesquisou-se a Regulamentação do Estado de São Paulo.

Normalmente, para a base de cálculo é utilizado o valor cobrado pela mercadoria referente à operação mais recente. Caso não tenha ocorrido operação anterior, a referência adotada deve ser a do mercado regional. A operação poderá também receber a adoção por outro valor, pois, neste caso, o remetente irá emitir a outro custo desde que não seja inferior ao custo da mercadoria.

Para transferências interestaduais (outros Estados da Federação), o remetente deverá atribuir à emissão da Nota Fiscal a custo da mercadoria, assim entendendo a soma da matéria-prima, material secundário e mão de obra, porém, atualizado monetariamente na data da ocorrência do fato gerador.

Em caso de estabelecimentos comerciais, a base de cálculo deverá ser correspondente à última entrada da mercadoria.

Nas transferências de mercadorias não tributadas e não sendo os estabelecimentos optantes pelo Simples Nacional, o ICMS destacado na Nota Fiscal pelo remetente poderá ser utilizado como crédito para o estabelecimento destinatário da mercadoria.

Para base de cálculo do IPI entre transferências estaduais e interestaduais encontram-se transferências com suspensão e com destaque de IPI. Ocorrem também particularidades quando o estabelecimento destinatário distingue-se como varejista.

Ao ocorrerem transferências de produtos para um estabelecimento industrial ou equiparado à indústria, o remetente poderá decidir sobre aplicabilidade ou não do IPI no momento da emissão da NF. Optando pela suspensão do IPI, o emissor deverá compor sua NF com o destaque de IPI suspenso no campo de Dados Adicionais.

Quando ocorrerem transferências com destaque de IPI, o remetente deverá observar a regra para fixação do valor tributável/base de cálculo. Com isso, o valor da mercadoria não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista do remetente. Para determinar este preço pode-se considerar a média ponderada dos produtos no mês anterior ao da saída.

Já para transferências internas e interestaduais para estabelecimento varejista não encontra a opção de suspensão do IPI. Neste caso o estabelecimento não se equipara à indústria e o valor da mercadoria não poderá ser inferior a 90% do preço de venda aos consumidores. Além disso, o valor após esta aplicação de 90% não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista.

### 3.3.2 Transferência de Serviços – PIS, Cofins, IR, CSLL e ISS

Ao tratar de questões sobre transferências de serviços do CSC para clientes do mesmo grupo empresarial, encontra-se a emissão de cobrança para as unidades de negócios de maneira diferenciada sobre os serviços prestados. A seguir, observam-se cobranças realizadas por emissões de Nota de Débito (ND) e Nota Fiscal (NF).

#### Nota de Débito

Por se tratar de uma prática legal entre as empresas do mesmo grupo empresarial quando se refere a “despesas reembolsáveis” ou “reembolso de despesas”, há discussões quanto à sua natureza.

Muitos entendem que na prestação de serviços por uma *holding*, CSC ou unidade de negócios, o fato gerador constitui para receitas e não reembolso de despesas. Sendo assim, este custo e sua receita deveriam ser tributados. Caso as empresas adotem este critério de precificação para seus clientes internos, tal prática tende a tornar os preços de serviços pouco competitivos.

Comprovando que as empresas do mesmo grupo empresarial utilizam a estrutura de coligada para a realização dos serviços, é de se acolherem como operacional as despesas que lhe competirem por rateio, não incidindo nenhum tipo de tributo sobre as despesas objeto deste rateio.

Neste caso, entende-se como suficiente a comprovação de que há rateio de despesas entre as empresas do mesmo grupo, além do contrato de prestação de serviços firmado entre as partes. Com isso, apropriam-se da utilização das Notas de Débitos.

Por isso, compreende-se que o rateio das despesas pode ser considerado dedutível e tributável para fins de IR e CSLL para as empresas. Ao adotar tal prática, a empresa poderá sofrer alguns questionamentos fiscais como na contribuição de PIS, COFINS e ISS. Para tanto, entende-se que, em despesas administrativas, a empresa centralizadora ( *Holding* ou CSC) deverá discriminar os itens relacionados em seu rateio permitindo a identificação de eventuais itens que geram estes tributos para os estabelecimentos.

## Nota Fiscal

Para o prestador de serviço quando não optante pelo simples ME ou EPP conforme trataremos o CSC em questão, existem tributos nacionais e municipais incidentes que devem ser destacados e recolhidos no momento da emissão da NF.

No caso do PIS, um tributo federal, administrado e fiscalizado pela Receita Federal, é apurado sobre o valor do faturamento mensal. A alíquota, neste caso, é de 0,65%.

Para o Cofins, a apuração também se baseia no valor de faturamento mensal, porém, com alíquota de 3%.

O IR utiliza se utiliza de outra base de cálculo, sendo 15% sobre o Lucro Líquido. Em caso de Lucro Líquido superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês, haverá um adicional de 10% sobre o excedente.

Assim como o IR, a CSLL tem sua apuração pelo Lucro Líquido com alíquota de 9%, porém, não recebendo nenhum tipo de adicional de alíquota.

Ambos os tributos citados acima são de esfera federal prevalecendo do débito para uma empresa e crédito para outra, independente de sua localização.

Para o ISS o recolhimento também se faz obrigatório ao prestador de serviço recebendo uma tratativa de alíquota variável sendo esta de 2% a 5% de acordo com a legislação de cada município. A base de cálculo é sobre o valor cobrado pela prestação de serviço.

Ao tratar de CSC como um prestador de serviços para unidades do mesmo grupo empresarial entende-se que o débito e o crédito resumem-se a execução financeira corporativa. Porém, para mensurações de resultados individuais cada unidade recebe sua tratativa conforme a concretização do tributo.

Em geral, as informações coletadas verbalmente em algumas empresas colocam em discussão a questão da documentação das transferências.

Algumas empresas optam pela emissão de documentação não formal, interna, denominada normalmente de Nota de Débito, para a cobrança de serviços.

Outras entendem que têm um risco fiscal desses tributos e optam pela formalização da cobrança, por meio de emissão de Nota Fiscal.

### 3.4 Preços de Transferências Internacionais (*Transfer Pricing*)

Conforme Padoveze (2006) o preço de transferência internacional (*transfer pricing*) é o preço praticado em operações internacionais entre empresas multinacionais do mesmo grupo econômico. Os objetivos básicos do governo em regular esses preços são:

- a) Evitar a evasão fiscal de tributos;
- b) Evitar a subavaliação ou superavaliação dos preços das mercadorias e serviços transacionados entre corporações do mesmo grupo;
- c) Evitar transferências inadequadas de divisas;
- d) Evitar distribuição ilegal de resultados resultante da adulteração dos preços dos produtos e serviços comercializados internacionalmente, entre outros.

Conforme a empresa de consultoria AMRConsult (2011) esta necessidade teve uma atenção especial devido ao crescimento alargado de aquisições e da generalidade do comércio internacional muitas vezes alicerçado em empresas multinacionais, tendo em ascensão vital a importância dos preços de transferências (*transfer pricing*).

Por isso, no ano de 1997, o Brasil passou a fazer parte de um grupo de países preocupados em controlar os preços nas operações de importação e exportação de bens e serviços entre empresas do mesmo grupo econômico por meio da legislação brasileira que obriga os contribuintes a adotarem uma metodologia de cálculo específica e mostrarem documentos que comprovem a adequação dos preços praticados nas transações entre partes relacionadas.

Em continuidade, Silva (2011) afirma que esta prática é utilizada em quase todos os países do mundo e que no Brasil tal exigência chegou com certo atraso, iniciando-se no ano de 1997 por meio da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

Segundo Anthony e Govindarajan (2006) na falta de regulamentações governamentais, a empresa estabeleceria preços de transferência para reduzir a base de imposto de renda em países com altas alíquotas de IR. No entanto, as autoridades fiscais estão cientes destas possibilidades e os governos aprovaram

regulamentações que afetam a forma na qual os preços de transferências podem ser calculados.

Devido aos impostos de renda ser geralmente um montante maior do que as tarifas, o preço de transferência internacional é geralmente orientado pelo IR em vez de considerações sobre as tarifas.

Abaixo, seguem os principais tributos relacionados com as transações ou os eventos econômicos mais comuns das empresas podendo ser considerados similares ao Sistema Brasileiro, porém, com uma complexidade menor:

- a) Tributos sobre a movimentação de mercadorias;
- b) Tributos sobre a renda;
- c) Tributos sobre o comércio internacional;
- d) Tributos ou encargos sobre a mão de obra;
- e) Tributos sobre as remessas de divisas;
- f) Tributos sobre patrimônios.

Seguindo o objetivo, conforme Silva (2011) por meio de apurações fiscais com os preços praticados *versus* preço parâmetro, a empresa poderá passar por ajuste fiscal sobre a diferença encontrada para apuração das bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) podendo seguir o seguinte tratamento:

**- na importação:** quando o preço praticado for superior ao parâmetro, a diferença será ajustada para a apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL. O mesmo se aplicará quando o contribuinte (pessoa jurídica) for tributado com base no lucro presumido ou arbitrado.

**- na exportação:** quando a parcela de receitas apuradas com base em preços parâmetros que exceder o preço de exportação deverá ser adicionada, utilizando-a na base de cálculo da CSLL e IRPJ, sendo empresas tributadas em lucro real, presumido e até mesmo arbitrado.

Exemplificando:

TABELA 1 – Práticas em Preços de Transferências

Exemplo	Importação		Exportação	
	Prod. A	Prod. B	Prod. X	Prod. Y
Preço praticado	1.000	5.000	20.000	60.000
Preço parâmetro	700	5.100	27.000	45.000
<b>Ajuste unitário</b>	<b>300</b>	<b>Não há</b>	<b>7.000</b>	<b>Não há</b>
Quantidade da operação	500	2.000	500	2.000
<b>Ajuste Total</b>	<b>150.000</b>	<b>Não há</b>	<b>3.500.000</b>	<b>Não há</b>

Fonte: Silva, 2011.

Conforme Silva (2011) a prática de preço de transferência na importação não é considerada para empresas tributadas com base de cálculo no lucro presumido e ou arbitrado.

Outras não aplicabilidades no preço de transferência conforme art. 43 da IN SRF nº 243/2002 em operações atípicas estão em:

- liquidação de estoque;
- encerramento de atividades;
- vendas com subsídio do governo;
- operações domésticas;
- *royalties*, assistência técnica, científica administrativa ou assemelhada;
- operações com partes não vinculadas.

De acordo com a Legislação Brasileira, foram elaborados alguns métodos de preço de transferência ficando a critério da empresa contribuinte sua utilização para importações e exportações, sendo-os:

### **Importações**

- a) *Método de Preços Independentes Comparados*: definido como a média aritmética dos preços de bens e serviços idênticos ou similares, apurados no mercado interno ou externo, em operações de compra e venda, em condições de pagamentos semelhantes.
- b) *Método do Preço de Revenda menos Lucro*: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos produtos ou serviços, diminuídos dos descontos incondicionais, impostos e contribuições incidentes sobre

as vendas, comissões e corretagens e da margem de lucro (20% para alguns setores e 60% para outros).

- c) *Método do Custo da Produção mais Lucro*: definido como o custo médio de produção dos produtos e serviços, idênticos ou similares, no país origem de sua produção, acrescidos dos impostos cobrados pelo referido país e da margem de lucro de 20%.

### **Exportações**

- a) *Método do Preço de Venda nas Exportações*: definido como a média aritmética ponderada dos preços de vendas nas exportações efetuadas para outros clientes não vinculados à empresa.
- b) *Método do Preço de Venda (por Atacado ou Varejo) no País de Destino, Diminuído do Lucro*: definido como a média aritmética ponderada dos preços dos produtos e serviços, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos nos preços cobrados no referido país e de margem de lucro sobre o preço de venda (15% e 30%, respectivamente).
- c) *Método do Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro*: definido como a média aritmética ponderada dos custos de produção ou aquisição dos produtos e serviços exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e da margem de lucro de 15%, sobre a soma dos custos mais impostos.

E, seguindo a Legislação Brasileira, é considerado crime a recusa, sem justa causa, o diretor, administrador ou gerente de empresa a prestar à autoridade competente ou prestá-la de modo inexato, informação sobre o custo de produção ou preço de venda previsto na Lei 8.137/90, art. 5º, IV, constituindo-se também crime, pelo art. 1º, I, da mesma Lei, omitir informação às autoridades fazendárias.

### 3.5 Controle Fiscal dos Preços de Transferência

Seguindo o conceito de preço de transferência “*transfer pricing*” e seu entendimento, é de suma importância ressaltar o controle fiscal a ele cominado que visa cooperar para a conservação da exatidão na demonstração do preço praticado em que poderão ser encontradas divergências da operação entre pessoas vinculadas, com pessoa situada em país com tributação favorecida ou onde sejam protegidas informações relativas às composições societárias, não sendo esta uma política inovadora quanto aos atos da aplicação dos impostos.

Conforme Gilioli (2010) pode-se encontrar tentativas em redução de receitas por transferências indiretas de lucros por parte do contribuinte impactando diretamente nas bases de cálculo da CSLL e IRPJ, assim, verifica-se que integram o regime de controle de preço de transferência os tributos incidentes sobre a renda, cobrado no âmbito de cada soberania.

A fim de melhor entender este controle fiscal dos preços de transferências, convêm analisar os conceitos de apuração dos tributos sobre o lucro das empresas.

Esta tem como fundamento ser apurada por meio do lucro alcançado pela pessoa jurídica por meio de suas atividades econômicas após a dedução dos custos e despesas sob suas receitas, sendo que, de acordo com a legislação vigente, esta incidência tributária se faz pelo lucro fiscal (tributário) e lucro contábil.

Conforme Gilioli (2010) lucro contábil é o resultado líquido positivo no final de cada exercício com observância das leis comerciais e princípios contábeis, já lucro tributável se faz por meio do acréscimo patrimonial em cada exercício social, do patrimônio líquido da sociedade, além do capital social.

De acordo com Gilioli (2010) para fins de tributação, a pessoa jurídica que se enquadrar nos incisos do art. 14 da Lei nº 9.718/98 deverá ser tributada com base no lucro real; para as demais, a tributação pelo lucro real é uma opção.

E, conforme Gilioli (2010) o controle fiscal sobre os preços de transferências é, em termos gerais, ajustes que podem ser realizados na base de cálculo da CSLL e IRPJ para se adequar os preços praticados nas importações e exportações entre pessoas vinculadas e/ou estabelecidas em países favorecidos em tributações. Destaca-se que tal controle serve para incidir os tributos sobre a parcela omitida por meio dos preços possivelmente artificiais.

### **3.6 Preços de Transferências e CSC**

Como a implantação de um CSC objetiva a redução de custos e geração de valor tratando esta unidade como um centro de responsabilidade gerador de resultados, fica evidente a necessidade e estruturação de uma política adequada de preços de transferências a serem aplicadas aos diversos serviços prestados pelo CSC.

CSC são para serviços de apoio, normalmente de centro administrativo e corporativo.

Esses tipos de serviços não se apresentam comumente como os tradicionais serviços vendáveis, pois são feitos especificamente dentro dos moldes de cada organização.

Em função disso, há uma natural dificuldade de estabelecer as bases de mensuração da quantidade dos serviços prestados, bem como das bases quantitativas a serem utilizadas (métricas).

Assim, a aplicação dos preços de transferências tem de estar atreladas as métricas escolhidas para cada tipo de serviço prestado para um CSC.

## **4 ESTUDO MULTICASO**

### **4.1 Introdução**

Este capítulo é destinado à análise do estudo multicaso realizado em quatro CSCs com foco na estruturação das políticas de preço de transferências e suas métricas utilizadas entre os centros de resultados que se utilizam dos serviços prestados pelo Centro de Serviços Compartilhados de sua organização.

Para que as informações obtidas contribuam ao mundo corporativo como um todo, buscou-se realizar a pesquisa nos CSCs em organizações com diversos segmentos, sendo: indústria, prestação de serviços, comercialização e outros. Mesmo tendo o conhecimento de que os CSCs atuam exclusivamente nas vendas de serviços, esta abordagem para grupos de vários segmentos teve um caráter proposital visando identificar a maneira em que cada CSC desenvolve sua gestão quando criados para atender clientes com produtos e segmentos distintos.

Ao longo do estudo, observou-se que os CSCs têm objetivos semelhantes como redução de custo, padronizações e procedimentos e um aspecto gerencial de como mensurar a melhor prática em seu preço ofertado para os centros de resultados, sendo para este uma despesa ou custo.

Ao definir por implantar um CSC para prestar serviços aos centros de resultados, existe a complexidade em parametrizar as métricas que serão utilizadas como preço de transferência para a prestação de serviços oferecida com finalidade gerencial a fim de mensurar o desempenho do CSC e da organização como um todo. Esse alto nível de estratégias, tomadas de decisões e complexidade chamou a atenção para o estudo e pesquisa.

Conforme Anthony e Govindarajan (2008) preço de transferência deve ser semelhante ao preço que seria cobrado se o produto fosse vendido para clientes externos ou comprados de vendedores externos.

O estudo multicaso não foca somente a precificação, mas também sua composição e maneiras de negociações entre as áreas que utilizam dos serviços oferecidos pelo CSC onde se encontram diversos métodos para a composição do preço de transferência, tais como:

- baseado em custo real;
- custo de oportunidade;
- preço de mercado;
- custo mais margem;
- negociado;
- arbitrado.

Após a decisão em qual tipo de método aplicar, inicia-se todo um processo de implantação e métricas que darão suporte à mensuração de desempenho já citada.

Para o estudo multicaso, os CSCs pesquisados foram: Grupo Santa Cruz, Grupo JMalucelli S/A, Grupo Votorantim S/A e Grupo JBS S/A. A pesquisa foi direcionada para verificar a aplicação dos conceitos de CSC nas seguintes áreas: contas a receber, crédito, contas a pagar, compras/suprimentos, tecnologia da informação, cadastro, recursos humanos, departamento pessoal, jurídico, fiscal, contabilidade, planejamento operacional, gestão financeira, auditoria interna e serviços de atendimento aos clientes.

#### **4.2 Contas a Receber**

Tem como especialidade de execução os seguintes serviços: envio de borderô, emissão de boletos/duplicatas, cobrança direta (telefonema), envio para cartório, baixas bancárias quando recebíveis, entre outros.

Em suas responsabilidades está a de gerenciar as entradas de recursos financeiros oriundos de comercializações realizadas pela empresa no qual presta serviços visando garantir um bom fluxo de caixa quando bem administrado e o mínimo de inadimplência sem a perda de vendas futuras.

#### **4.3 Crédito**

Uma de suas especialidades está na concessão ou não de créditos, que para isso tem como execução os seguintes serviços: Análise de Balanço, Demonstração do Resultado (DRE), Serasa, Liquidez, Índice de Solvência, Histórico, Cadastro e outros de acordo com a política da empresa.

Pode-se também descrever que se une com o setor contas a receber em busca do mínimo de inadimplência, porém, com características distintas. Concomitantemente, está a capacidade em gerenciar as concessões de créditos e cadastros em nível analítico financeiro com a execução dos serviços já citados.

#### **4.4 Contas a Pagar**

Tem como finalidade prestar serviços como: pagamento de boletos/duplicatas, taxas bancárias, conciliações bancárias, fluxo de caixa, entre outros.

De acordo com estes serviços prestados, existe também um conjunto de responsabilidades perante aos seus contratantes no que diz respeito às saídas de recursos financeiros do caixa, o cuidado pelo não pagamento de juros, protestos, em não negativar a empresa em órgãos competentes e o de criar/manter um bom relacionamento com os fornecedores não comprometendo o centro de resultado de compras e a empresa como um todo.

#### **4.5 Compras/Suprimentos**

O centro de resultado de compras/suprimentos tem em seus serviços prestados as seguintes execuções: compras de bens e serviços, contratações de serviços, negociações de entregas e prazos de pagamentos, entre outros.

Conectando aos serviços citados, destaca-se a responsabilidade em administrar os processos de aquisições de bens e serviços nacional e internacional e a de atender aos solicitantes quanto à qualidade determinada, prazo estabelecido, melhor preço e melhor fonte de fornecimento com objetivo de garantir suas produtividades.

#### **4.6 Tecnologia da Informação**

Este centro de resultado tem como serviços prestados alguns como: desenvolvimento de sistema, administração de sistema, disponibilização de equipamentos de informática e comunicação, manutenção de *software* e equipamentos, instruções sob funcionalidade dos sistemas, reparos, dentre outros.

Acoplado a seus serviços, encontra-se em caráter geral a responsabilidade de gerenciar os recursos de tecnologia de informação e comunicação contribuindo com um bom desempenho dos usuários e melhorias no sistema e infraestrutura visando sempre a eficiência e eficácia da organização como um todo.

#### **4.7 Cadastro**

O centro de resultado de cadastro desempenha a função de prestar serviços como: cadastro em geral, atualizações/manutenção de dados, *check-up* de informações/dados recebidos, arquivo, dentre outros.

Devido à centralização de cadastro, o centro de resultado em questão tem em suas responsabilidades a de padronizar e garantir a segurança de seus processos para que os usuários não tenham ocorrências em suas atividades fim. Em muitos casos, o centro de resultado só divulga as informações após conferências junto aos órgãos competentes sendo eles de esfera nacional, estadual, municipal e mundial.

#### **4.8 Recursos Humanos**

Com objetivo de garantir uma boa captação, desenvolvimento e retenção de talentos para a organização, o centro de resultado de recursos humanos contribui com serviços como: recrutamento e seleção, plano de carreira, treinamento de pessoal, política de cargos e salários, de benefícios, de direitos, deveres e regime disciplinar e a elaboração e análise de indicadores de gestão.

De acordo com esta metodologia, cabe ao centro de resultado gerenciar e subsidiar aos demais centros de resultados toda movimentação de pessoal independente de sua característica para os gestores responsáveis.

#### **4.9 Departamento Pessoal**

Por ser um centro de resultado ligado diretamente ao recursos humanos, porém, com características distintas, tem como propósito o de oferecer serviços como: folha de pagamento, controle de ponto, admissões e demissões, cálculos e apurações de encargos trabalhistas, informe de rendimento, obrigações mensais e anuais como RAIS e demais assuntos previdenciários, dentre outros.

Por meio destas obrigações, este centro de resultado tem a incumbência de gerenciar e operacionalizar suas funções subsidiando o recursos humanos com informações gerais dos colaboradores em sua rotina diária.

#### **4.10 Jurídico**

Por ser um centro de resultado responsável não apenas por defender os interesses da empresa em ações judiciais, mas, por inúmeras vezes, auxiliar na obtenção de uma majoração do lucro líquido da organização, na economia de valores, na contenção de despesas e no retorno de valores pagos indevidamente, o centro de resultado tem como foco principal serviços como: elaborar/analisar contratos, emitir relatórios, zelar pelo cumprimento da lei, emitir pareceres, responder a consultas e prover de informações a diretoria quanto ao contingenciamento e riscos processuais.

#### **4.11 Fiscal**

Este centro de resultado tem como objetivo principal assegurar que todas as atividades da organização tanto interna quanto externa estejam de acordo com a legislação nacional e internacional. Para tanto, seus serviços estão ligados a: lançamentos de notas fiscais (entradas, saídas e serviços), apurações de impostos (federais, estaduais e municipais), registro e apuração de livros, demais tributos como GIA, DCTF e Declan, orçamento tributário, dentre outros.

Ao assegurar estes procedimentos, o centro de resultado visa obter benefícios tributários e reaver créditos de impostos objetivando uma lucratividade para a organização.

#### **4.12 Contabilidade**

Com a responsabilidade de cada vez mais informar aos gestores da organização e dos centros de resultados, a contabilidade tem, em princípio, atividades como: conferência e análise de informações (volume e monetário), apuração de resultados contábeis (societário, fiscal e gerencial), emissão de

relatórios, declaração de impostos, elaboração e apuração de balancetes/balanços, livro diário e demais assuntos contábeis.

De acordo com suas atividades, tem a responsabilidade de apresentar informações gerenciais para que a diretoria possa tomar decisões estratégicas conforme ocorrências tangíveis e intangíveis para projetos futuros.

#### **4.13 Planejamento Operacional**

Por ser um centro de resultado próximo à alta administração com propósito de executar as diretrizes definidas, contribui com serviços de: elaboração de orçamentos (curto, médio e longo prazo), análise de custos, despesas, receitas e investimentos, análise de resultados, implantar procedimentos e padronizações, relatórios gerenciais e identificar e mensurar indicadores de desempenho dos centros de resultado.

Após as execuções dos serviços de sua responsabilidade tem em sua rotina a função de disponibilizar para os executivos informações com formato gerencial para que decisões sejam tomadas de maneira corretiva e preventiva em busca de resultados satisfatórios para seus acionistas.

#### **4.14 Gestão Financeira**

Por ser um centro de resultado envolvido diretamente com as finanças da organização como um todo e por ser um representante dos investidores junto a órgãos financeiros e afins, tem relacionado a seus serviços requisitos como: captar recursos financeiros, realizar aplicações financeiras, negociar valores e taxas, mensurar rentabilidade, emitir relatórios, dentre outros.

Com isso, foca em gerenciar e assegurar um bom desempenho nas atividades financeiras para que os objetivos de lucratividade e crescimento estejam sempre contribuindo para o bem estar dos acionistas e da organização em geral.

#### **4.15 Auditoria Interna**

Por ser um centro de resultado com responsabilidade de garantir que as normas, procedimentos e padronizações estejam sendo realizadas pelos centros de

resultados em suas rotinas diárias e com intuito de coibir operações não conformes, este centro de resultado tem como características oferecer serviços como: aferir volumes, valores e transações, acompanhar processos e procedimentos, procurar minimizar riscos em geral, emitir relatórios gerenciais, dentre outros.

Conforme as características descritas, este centro de resultado tende a ser, na maioria dos casos, uma unidade independente dentro da organização e, conforme a empresa de consultoria Delloite, muitos responsáveis pela auditoria se faz membro do comitê executivo das organizações.

#### **4.16 Serviços de Atendimento aos Clientes – SAC**

Por ser um centro de resultado responsável pelo atendimento direto ao cliente por meio de uma procura, inicia-se então um processo de envolvimento junto aos clientes oferecendo serviços como: atribuições de serviços da empresa, resoluções quanto a reclamações, direcionamentos, criação e mensurações de desempenho das atividades, emissão de relatórios, dentre outros.

Este nível de relacionamento torna o SAC um centro de resultado capaz de incentivar os consumidores a uma fidelização junto à marca, produtos e serviços visando assegurar um alto percentual de aceitação tendo interferência direta ao resultado da organização.

#### **4.17 Análise dos Resultados e Discussões**

O questionário foi utilizado para o estudo multicaso junto aos CSCs sobre “Preços de Transferências e Métricas utilizadas nos serviços prestados do CSC” para com seus clientes internos. Foi também concedido indicar mais de uma opção, tanto em Preço de Transferência como em Métricas, caso existam diferentes conceitos para cada serviço prestado.

Seguem os departamentos, tipos de serviços, preços de transferências e métricas questionados:

## QUADRO 7 – Métricas

QUADRO 4 - MÉTRICAS				
<b>Contas a Receber</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 - CSC</b>
Envio de borderô	bx títulos x faturam	rateio	rateio	Rateio
Emissão de duplicatas	bx títulos x faturam	rateio	rateio	Rateio
Cobrança direta	bx títulos x faturam	rateio	rateio	Rateio
Envio para cartório	bx títulos x faturam	rateio	rateio	Rateio
Baixas bancárias	bx títulos x faturam	rateio	rateio	Rateio
Outros	-	-	-	-
<b>Crédito</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 - CSC</b>
Análise de Balanço	% faturamento	rateio	rateio	Rateio
Análise de Resultado	% faturamento	rateio	rateio	Rateio
Análise de Serasa	qtdd de clientes	rateio	rateio	Rateio
Análise de Liquidez	% faturamento	rateio	rateio	Rateio
Análise de Histórico	qtdd de clientes	rateio	rateio	Rateio
Outros	-	-	-	-
<b>Contas a Pagar</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 - CSC</b>
Pagamento de Boletos	qtdd de títulos	qtdd de títulos	qtdd de títulos	qtdd de transações
Pagamento de Taxas	qtdd de títulos	qtdd de títulos	rateio	qtdd de transações
Conciliações Bancárias	qtdd de títulos	qtdd de títulos	qtdd de transações	qtdd de transações
Fluxo de caixa	qtdd de títulos	qtdd de títulos	qtdd de transações	qtdd de transações
Outros	-	-	-	-
<b>Compras/Suprimentos</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 - CSC</b>
Compras de Bens	qtdd comprada	qtdd comprada	qtdd comprada	por R\$ comprado
Contratações de Serviços	qtdd comprada	por R\$ comprado	qtdd comprada	por R\$ comprado
Negociações de Entrega	qtdd comprada	qtdd comprada	qtdd comprada	por R\$ comprado
Negociações de Prazos	qtdd comprada	por R\$ comprado	qtdd comprada	por R\$ comprado
Outros	-	-	-	-
<b>Tecnologia de Informação</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 - CSC</b>
Desenvolvimento de Sistemas	horas trabalhadas	% atend. no prazo	rateio	Rateio
Administração de Sistemas	por atendimento	rateio	rateio	Rateio
Manutenções de Equip.	por atendimento	% atend. no prazo	horas trabalhadas	Rateio
Instruções de Manuseio	por atendimento	% atend. no prazo	horas trabalhadas	Rateio
Outros	-	-	-	-
<b>Cadastro</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 - CSC</b>
Cadastros	por gestão	por tempo	rateio	Rateio
Manutenção de Dados	por gestão	por tempo	rateio	Rateio
Arquivo	por gestão	por gestão	rateio	por gestão
Outros	-	-	-	-
<b>Recursos Humanos</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 - CSC</b>
Recrutamento e Seleção	qtdd colaborador	tempo de contratação	qtdd colaborador	qtdd colaborador
Planos de Carreira	qtdd colaborador	por gestão	qtdd colaborador	qtdd colaborador
Políticas de Benefícios	qtdd colaborador	por gestão	qtdd colaborador	qtdd colaborador
Políticas Disciplinares	qtdd colaborador	por gestão	qtdd colaborador	qtdd colaborador
Análise de Indicadores	qtdd colaborador	por gestão	qtdd colaborador	qtdd colaborador
Outros	-	-	-	-
<b>Departamento Pessoal</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 - CSC</b>
Folha de Pagamento	qtdd colaborador	qtdd de lançamentos	qtdd colaborador	Rateio
Controle de Ponto	qtdd colaborador	qtdd de lançamentos	qtdd colaborador	Rateio
Admissões e Demissões	qtdd colaborador	qtdd de lançamentos	qtdd colaborador	Rateio
Cálculo de Impostos	qtdd colaborador	qtdd de lançamentos	qtdd colaborador	Rateio
Análise de Indicadores	qtdd colaborador	qtdd de lançamentos	qtdd colaborador	Rateio
Outros	-	-	-	-
<b>Jurídico</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 - CSC</b>
Contratos	qtdd de serviços	qtdd de serviços	não tem	Rateio
Relatórios	qtdd de serviços	qtdd de serviços	não tem	Rateio
Representações	horas representadas	horas representadas	não tem	Rateio
Outros	-	-	-	-

QUADRO 7 – Métricas (continuação)

<b>Fiscal</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Lançamentos de Notas Fiscais	por ocorrências	qtdd de lançamentos	qtdd de lançamentos	qtdd de lançamentos
Apurações de Impostos	por ocorrências	qtdd de lançamentos	qtdd de lançamentos	qtdd de lançamentos
Registro de Livro Fiscal	por ocorrências	qtdd de lançamentos	qtdd de lançamentos	qtdd de lançamentos
Orçamentos Tributários	por ocorrências	qtdd de lançamentos	qtdd de lançamentos	qtdd de lançamentos
Outros	-	-	-	-
<b>Contabilidade</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Conferências	% receita líquida	qtdd de lançamentos	qtdd de lançamentos	Rateio
Apuração de Resultados	% receita líquida	qtdd de lançamentos	qtdd de lançamentos	Rateio
Apuração de Balancetes	% receita líquida	qtdd de lançamentos	qtdd de lançamentos	Rateio
Apurações de Impostos	% receita líquida	qtdd de lançamentos	qtdd de lançamentos	Rateio
Emissão de Relatórios	% receita líquida	qtdd de lançamentos	qtdd de lançamentos	Rateio
Outros	-	-	-	-
<b>Planejamento Operacional</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Orçamentos	% receita líquida	por centro de resultado	por centro de resultado	por centro de resultado
Análise de Resultados	% receita líquida	por centro de resultado	por centro de resultado	por centro de resultado
Padronizações	% receita líquida	por tipo de serviço	por tipo de serviço	por centro de resultado
Relatórios	% receita líquida	por centro de resultado	por tipo de serviço	por centro de resultado
Indicadores de Desempenho	% receita líquida	por tipo de serviço	por centro de resultado	por centro de resultado
Outros	-	-	-	-
<b>Gestão Financeira</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Orçamentos	% receita líquida	por centro de resultado	por centro de resultado	Rateio
Aplicações Financeiras	% receita líquida	rateio	qtdd de transações	Rateio
Negociações Bancárias	% receita líquida	rateio	qtdd de transações	Rateio
Relatórios	% receita líquida	por centro de resultado	qtdd de transações	Rateio
Indicadores de Desempenho	% receita líquida	por tipo de serviço	por centro de resultado	Rateio
Outros	-	-	-	-
<b>Auditoria Interna</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Aferições	por gestão	rateio	rateio	horas trabalhadas
Implantar Procedimentos	por gestão	rateio	rateio	horas trabalhadas
Indicadores de Desempenho	por gestão	rateio	rateio	por centro de resultado
Relatórios	por gestão	rateio	rateio	por centro de resultado
Outros	-	-	-	-
<b>Serviços de Atendimento ao Cliente</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Atendimentos	qtdd de atendimento	não tem	não tem	Rateio
Pesquisa	por gestão	não tem	não tem	Rateio
Indicadores de Desempenho	por gestão	não tem	não tem	Rateio
Relatórios	por gestão	não tem	não tem	Rateio
Outros	-	-	-	-

Fonte: Autor.

O quadro 7 mostra as informações encontradas nos grupos empresariais com CSCs sobre qual a métrica mais apropriada em termos gerais para conseguir mensurar a eficiência da gestão de maneira uniforme. O que se encontra são várias vertentes para os critérios de métricas adotados entre os CSCs e também entre os centros de resultados do próprio CSC proporcionando lacunas a serem analisadas com mais exatidão. Isso possibilitará obter, de maneira utilitária e precisa, informações acentuadas para a gestão das empresas e do CSC que fazem parte do mesmo grupo corporativo.

## QUADRO 8 – Preços de Transferências

<b>QUADRO 5 - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA</b>				
<b>Contas a Receber</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 – CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Envio de borderô	Custo Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado
Emissão de duplicatas	Custo Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado
Cobrança direta	Custo Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado
Envio para cartório	Custo Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado
Baixas bancárias	Custo Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado
Outros	-	-	-	-
<b>Crédito</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 – CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Análise de Balanço	Custo Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado
Análise de Resultado	Custo Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado
Análise de Serasa	Custo Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado
Análise de Liquidez	Custo Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado
Análise de Histórico	Custo Real	Arbitrado	Arbitrado	Arbitrado
Outros	-	-	-	-
<b>Contas a Pagar</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 – CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Pagamento de Boletos	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Pagamento de Taxas	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Conciliações Bancárias	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Fluxo de caixa	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Outros	-	-	-	-
<b>Compras/Suprimentos</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 – CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Compras de Bens	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Contratações de Serviços	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Negociações de Entrega	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Negociações de Prazos	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Outros	-	-	-	-
<b>Tecnologia de Informação</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 – CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Desenvolvimento de Sistemas	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Administração de Sistemas	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Manutenções de Equip.	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Instruções de Manuseio	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Outros	-	-	-	-
<b>Cadastro</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 – CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Cadastros	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Manutenção de Dados	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Arquivo	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Outros	-	-	-	-
<b>Recursos Humanos</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 – CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Recrutamento e Seleção	Custo Real	Arbitrado	Negociado	Arbitrado
Planos de Carreira	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Políticas de Benefícios	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Políticas Disciplinares	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Análise de Indicadores	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Outros	-	-	-	-
<b>Departamento Pessoal</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 – CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Folha de Pagamento	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Controle de Ponto	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Admissões e Demissões	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Cálculo de Impostos	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Análise de Indicadores	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Outros	-	-	-	-
<b>Jurídico</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 – CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Contratos	Custo Real	Arbitrado	não tem	Arbitrado
Relatórios	Custo Real	Arbitrado	não tem	Arbitrado
Representações	Custo Real	Arbitrado	não tem	Arbitrado
Outros	-	-	-	-

QUADRO 8 – Preços de Transferências (continuação)

<b>Fiscal</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 – CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Lançamentos de Notas Fiscais	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Apurações de Impostos	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Registro de Livro Fiscal	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Orçamentos Tributários	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Outros	-	-	-	-
<b>Contabilidade</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 – CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Conferências	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Apuração de Resultados	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Apuração de Balancetes	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Apurações de Impostos	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Emissão de Relatórios	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Outros	-	-	-	-
<b>Planejamento Operacional</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Orçamentos	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Análise de Resultados	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Padronizações	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Relatórios	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Indicadores de Desempenho	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Outros	-	-	-	-
<b>Gestão Financeira</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Orçamentos	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Aplicações Financeiras	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Negociações Bancárias	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Relatórios	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Indicadores de Desempenho	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Outros	-	-	-	-
<b>Auditoria Interna</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Aferições	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Implantar Procedimentos	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Indicadores de Desempenho	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Relatórios	Custo Real	Arbitrado	Custo + Margem	Arbitrado
Outros	-	-	-	-
<b>Serviços de Atendimento ao Cliente</b>	<b>Grupo 1 - CSC</b>	<b>Grupo 2 - CSC</b>	<b>Grupo 3 - CSC</b>	<b>Grupo 4 – CSC</b>
Atendimentos	Custo Real	não tem	não tem	Arbitrado
Pesquisa	Custo Real	não tem	não tem	Arbitrado
Indicadores de Desempenho	Custo Real	não tem	não tem	Arbitrado
Relatórios	Custo Real	não tem	não tem	Arbitrado
Outros	-	-	-	-

Fonte: Autor.

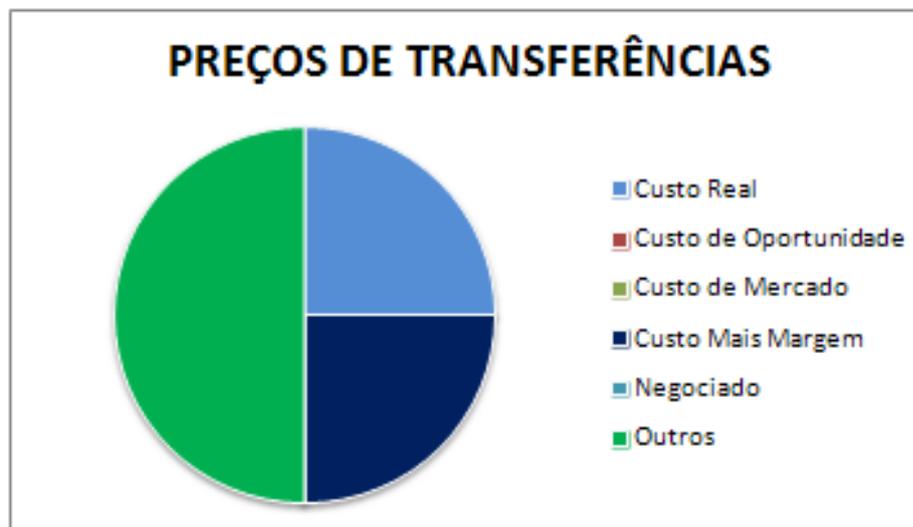
O quadro 8 possibilita encontrar algumas particularidades sobre os preços de transferências entre os CSCs pesquisados, porém, com critérios pouco apropriados, conforme alguns autores.

No estudo multicaso percebe-se uma predominância nos CSCs para precificação por custo real e arbitrado não proporcionando mensurações adequadas para ambas às empresas, tanto para a prestadora de serviços quanto para a contratante. No entanto, entende-se que o preço recomendado para mensurar a eficiência de maneira geral e sem prioridades quanto das unidades, é o preço de

mercado. Pois, tal preço obtêm vantagens no qual tende a impedir ineficiências de custo e maiores e melhores práticas em negociações de alguns gestores.

O resultado encontrado no estudo multicaso se comportou conforme o esperado. Ao buscar respostas para os preços de transferências na aplicação do questionário podemos verificar que 50% dos CSCs responderam “Outros”, conforme gráfico 14. Após uma pesquisa verbal entendemos que se trata de uma precificação arbitrada.

GRÁFICO 14 – Preços de Transferências



Fonte: Autor.

Nos 50% restantes encontramos um maior equilíbrio e uma atuação de maneira mais transparente com os contratantes. Em um dos CSCs o preço de transferência se faz pelo custo real, orçado com base na realidade atual do CSC para o ano seguinte. A efetivação da cobrança segue o mesmo conceito, porém, com a realidade de cada mês.

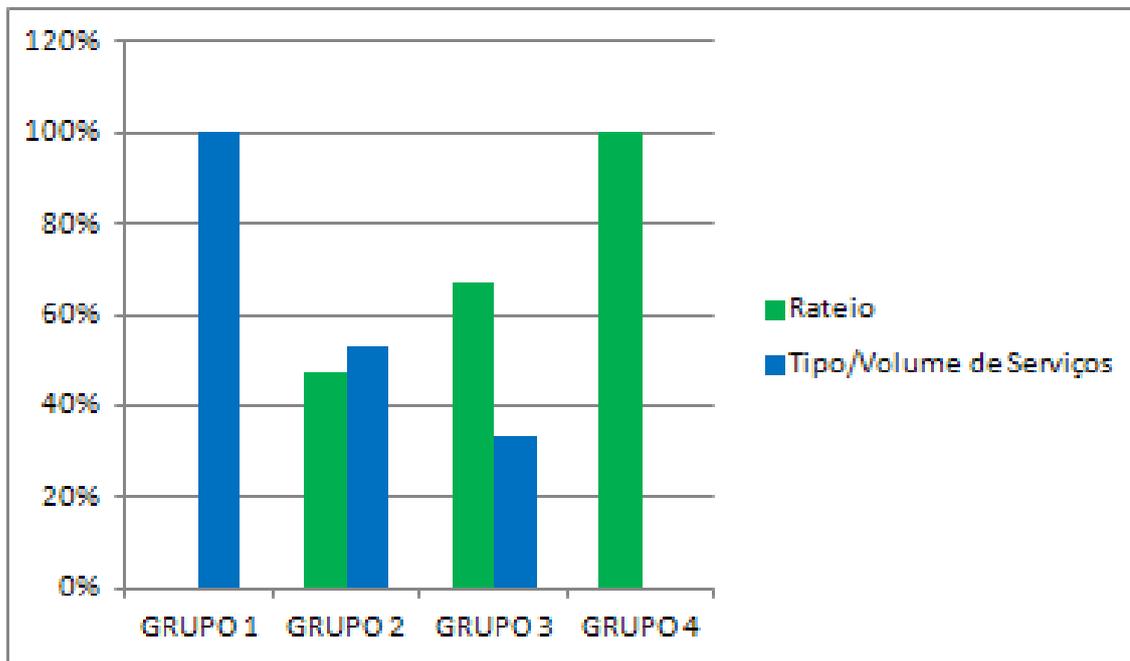
Complementando, o outro CSC realiza suas transferências de preços sobre os serviços prestados por meio de um orçamento baseado em custo mais margem. Preço este definido para todo ano seguinte proporcionando um planejamento financeiro e de resultado ao contratante e contratado. Entendemos que a utilização do preço de transferência baseado no custo real e no custo mais margem, dá-se mais pela facilidade de cálculo, do que por serem os melhores critérios.

Para o resultado em métricas também se mostrou conforme o esperado, sendo poucos os CSCs disseminando as cobranças de acordo com a atividade

desempenhada. Em geral, a cobrança é efetivada de maneira única independente da quantidade e tipo de serviço prestado.

Conforme gráfico 15 abaixo, um único CSC aplica sua transferência de preço de acordo com o tipo de serviço e quantidade realizada e um único CSC realiza de maneira total o rateio. Os demais CSCs alternam em sua prática, porém, prevalecendo o rateio.

GRÁFICO 15 – Métricas para os Preços de Transferências



Fonte: Autor.

Ficou constatado que a maioria dos CSCs desempenham suas atividades por meio de rateio de suas despesas para com as unidades de negócios de maneira uniforme. Independente do montante que se utiliza dos serviços ofertados.

Apenas um CSC realiza suas transferências de preços conforme a utilização de cada unidade de negócio, porém, com o conceito de custo real. Este custo não nos mostra ser o mais apropriado conforme Catelli (2011) e outros autores. Comentam que o melhor custo para esta ocasião é o “custo de oportunidade” proporcionando assim mensurações mais apropriadas. Já Padoveze (2009) defende que o melhor uso se faz pelo preço de mercado.

Encontramos também na pesquisa CSC com apenas 40% das áreas de serviços aqui propostas e encontradas em outras publicações.

Por fim, pode-se afirmar que por mais promissor que seja este mercado de CSC no Brasil, muito se tem a entender sobre quais as melhores práticas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo principal obter um conhecimento mais aprofundado sobre as atividades de um CSC, tendo como referência básica as práticas aplicadas em grupos corporativos que tem um CSC nos tipos de serviços prestados, nos preços de transferências dos serviços e nas métricas utilizadas para a mensuração dos resultados das várias empresas de um mesmo grupo corporativo.

Para tanto, além da revisão bibliográfica, foi feita uma pesquisa em quatro grandes grupos empresariais nacionais de grande porte que implantaram um CSC para a centralização basicamente dos serviços administrativos.

O trabalho foi motivado com o objetivo de adicionar alguma contribuição ao estudo, práticas e implantação de um CSC, uma vez que a literatura sobre o tema é escassa, principalmente no tocante as métricas e preços de transferências utilizadas na realidade das empresas que o utilizam. A literatura existente, em linhas gerais, focaliza o processo de implantação de CSC e os impactos causados na organização, com poucas referências sobre os resultados obtidos pelas empresas após a implantação de um CSC, as práticas utilizadas, focando sobre os problemas de gestão e cultura organizacional.

Assim, o trabalho objetivou identificar as práticas utilizadas nos CSC pesquisados e o confronto com as proposições encontradas na literatura. Dentro das práticas, o foco foi o de identificar: a) quais as atividades as organizações buscam centralizar num CSC; b) quais as métricas utilizadas para mensurar os esforços que cada atividade, com seus respectivos serviços, fazem para cada empresa dentro da organização e c) quais os preços de transferências praticados em cada serviço prestado, ou seja, qual é o valor que se cobra pela prestação dos serviços do CSC para as demais empresas do grupo.

Primeiramente, identificou-se que o modelo organizacional adotado pelas empresas pesquisadas foi o denominado de “modelo básico”, onde o foco é apenas obter redução de custos, mantendo os níveis de qualidade anteriores da execução dos serviços que passaram a ser centralizados. Não se identificou nos quatro grupos pesquisados a adoção de modelos organizacionais considerados mais avançados, como por exemplo, tornar o CSC uma empresa independente que também presta serviços para empresas fora do grupo corporativo.

As atividades centralizadas nos CSC pesquisados são basicamente as mesmas, quais sejam: contas a receber, crédito, contas a pagar, compras, tecnologia de informação, administração de pessoal, escrita fiscal e contabilidade. Algumas organizações incorporam alguns outros serviços como jurídico, auditoria interna, atendimento ao cliente e planejamento operacional.

Observou-se também os tipos de negociações que são realizadas entre as partes envolvidas com intuito de nortear a alta administração nesse processo, para que não aconteçam distorções nos resultados em função das práticas utilizadas, como por exemplo, a adoção do preço de transferência negociado, onde o melhor poder de negociação de uma das partes poderá influenciar negativamente no resultado global da empresa.

O trabalho identificou quais os tipos de serviços com maior aderência e aceitação nos CSCs, quais preços de transferências e quais métricas praticadas e a serem praticados. A adoção das melhores métricas e preços de transferência adequados conduz necessariamente a uma melhor mensuração dos resultados e é fundamental para a implantação de uma estrutura de contabilidade por responsabilidade de acordo com o processo que irá ser adotado.

Outro ponto abordado foi as negociações entre os gestores dos CSC e das empresas do grupo corporativo que utilizam seus serviços para identificar o benefício gerado para ambas as partes e para o grupo empresarial. Isso fez levar ao pressuposto de que há tratativas diferenciadas conforme a participação do contratante diante do resultado global da empresa. Outro fator que pode contribuir para esta tratativa diferenciada se dá pelas características pessoais de alguns diretores ou gestores no momento de solicitações ou negociações entre contratante e contratada.

Identificou-se também que no momento da precificação dos serviços prestados em muitos casos não há um consenso entre as partes envolvidas. Caso o contratante faça parte de um grupo empresarial com CSC operando no método básico, dificilmente o gestor contratante terá opção de escolha ou negociação na definição da métrica a ser utilizada, bem como no preço de transferência a ser adotado.

Outro pressuposto do trabalho era de identificar a preocupação com os aspectos tributários que envolvem as transferências de serviços. Nos CSCs pesquisados verificou-se que há pouca ou nenhuma preocupação com este aspecto

na implantação de um CSC, já que o objetivo primário é sempre na redução de despesas e padronizações de processos.

Com relação aos preços de transferência praticados, identificou-se que há uma propensão maior a utilizar preços de transferências baseados em custos, o que contraria a opinião dos especialistas acadêmicos, que são enfáticos, na sua maioria, que os preços de transferências adequados a serem utilizados são aqueles derivados dos preços de mercado, pois conduzirão a mensuração adequada dos resultados, tanto do próprio CSC, como das empresas que recebem seus serviços.

Portanto, este trabalho teve como foco diagnosticar as maneiras de como devem ser tratadas as receitas e as métricas de cobrança de um CSC. Este estudo continua a deixar espaço para outros trabalhos científicos em futuras pesquisas sobre os mesmos temas pesquisados, como a mensuração das receitas, métricas e demais assuntos como custos e despesas, que devem ser considerados com o objetivo de mensurar toda a eficiência e eficácia do CSC, e como isso pode interferir nas unidades de negócios contratantes e no grupo corporativo como um todo.

## REFERÊNCIAS

ABDALLA, V. Terceirização: atividade-fim e atividade-meio – responsabilidade subsidiária do tomador de serviço. Revista LTr, São Paulo, v. 60, n. 5, p. 587-590, maio 1996.

AFFONSO, H. J. Centro de Serviços Compartilhados (CSC): impactos da implementação do modelo na estratégia, na estrutura e na gestão de empresas do setor privado. 2010. 207 p. Dissertação (Mestrado em Administração)-Universidade FUMEC – Belo Horizonte – MG. Disponível em:< [http://www.fumec.br/anexos/cursos/mestrado/dissertacoes/completa/henrique\\_jose\\_affonso.pdf](http://www.fumec.br/anexos/cursos/mestrado/dissertacoes/completa/henrique_jose_affonso.pdf)>. Acesso em 19 mai. 2012.

ALVEZ, M.; GEWANDSZNADJER, F. O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa. São Paulo: Pioneira, 1998.

AMRConsult. Dossiê de Preços de Transferência: Fiscalidade. 2011. Disponível em:< [http://www.amrconsult.com/wp-content/uploads/2011/04/Precos\\_Transferencia.pdf](http://www.amrconsult.com/wp-content/uploads/2011/04/Precos_Transferencia.pdf)>. Acesso em: 23 out. 2012.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. Sistemas de controle gerencial. São Paulo: Atlas, 2006.

ARAÚJO, F. C. Centro de Serviços Compartilhados: uma aplicação do preço de transferência entre unidades de negócio. 2010. 117 p. Dissertação (Mestrado em Administração)– Pontifca Universidade Católica de São Paulo – SP. Disponível em:<[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=201423](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=201423)>. Acesso em: 22 mai. 2012.

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

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; e YOUNG, S.M. Contabilidade Gerencial. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BAIN & COMPANY. Centro de Serviços Compartilhados: uma solução definitiva para processos administrativos? 2004. Disponível em:< [http://www.bain.com/bainweb/PDFs/cms/Public/Centros\\_de\\_servicos\\_compartilhados\\_Portuguese.pdf](http://www.bain.com/bainweb/PDFs/cms/Public/Centros_de_servicos_compartilhados_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 19 mai. 2012.

BERDEJO, L. M. A. Fatores de resistência ao processo de implementação de um centro de serviços compartilhados: uma abordagem segundo a teoria institucional. 2009. 184 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)– Universidade de São

Paulo - SP. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-09102009-102733/pt-br.php>>. Acesso em: 31 mar. 2012.

BERGERON, B. Essentials of shared services. New Tersey: John Wiley & Sons, 2003.

BEUREN, I. M. Métodos de Preço de Transferência Interno Utilizados nas Maiores Indústria do Brasil. 2010. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/70.pdf>>. Acesso em: 31 out. 2012.

BRIDELLI, Stefano et alli. Centro de Serviços Compartilhados: uma solução definitiva para os processos administrativos? Bain&Co, 2005. Disponível em: <[http://www.bain.com/bainweb/PDFs/cms/Public/Centros\\_de\\_servicos\\_compartilhados\\_Portuguese.pdf](http://www.bain.com/bainweb/PDFs/cms/Public/Centros_de_servicos_compartilhados_Portuguese.pdf)>. Acesso em 20/12/2013.

CATELLI, A. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

COOPER, D. R. SCHINDLER, P. S.; Métodos de Pesquisa em Administração. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DEARDEN, J. Cost accounting and financial control systems. Reading, MA: Prentice-Hall, 1973.

DELOITTE, T. Touche. Centro de Serviços Compartilhados: tendências em um modelo de gestão cada vez mais comum nas organizações. 2007. São Paulo. Disponível em: <[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/Local%20Assets/Documents/Centros%20de%20Servios%20Compartilhados%20\(2007\).pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/Local%20Assets/Documents/Centros%20de%20Servios%20Compartilhados%20(2007).pdf)>. Acesso em: 05 mai. 2012.

DUBRIN, A. J. Fundamentos do comportamento organizacional. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

FEREIRA, C. Centro de Serviços Compartilhados como instrumento de gestão regional no setor público, 2010. 123 p. Dissertação (Mestrado em Administração)– Universidade Municipal de São Caetano do Sul - SP. Disponível em: <[http://www.uscs.edu.br/posstricto/administracao/dissertacoes/2010/pdf/cicero\\_ferreira.pdf](http://www.uscs.edu.br/posstricto/administracao/dissertacoes/2010/pdf/cicero_ferreira.pdf)>. Acesso em: 19 mai. 2012.

FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. Estratégias empresariais e formação de competência: um caleidoscópio da indústria brasileira. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FREZATTI, F.; ROCHA. W.; NASCIMENTO. A. R.; JUNQUEIRA. E. Controle Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

FURBINO, M. Melhoria Contínua. Disponível em: <  
<http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/melhoria-continua/14489/>>.  
 Acesso em 26 dez. 2013.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. Contabilidade Gerencial. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GILIOLI, J. Os Preços de Transferência no Sistema Tributário Brasileiro. 2010. Disponível em:<  
[http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010\\_1/juliana\\_gilioli.pdf](http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2010_1/juliana_gilioli.pdf)>. Acesso em: 01 nov. 2012.

GODOY, Arilda, S., Pesquisa Qualitativa: Tipos Fundamentais. In Revista de Administração de Empresas, v. 35, n. 3, Maio a Junho 1995

HAYES, R.; PISANO, G.; UPTON, D.; WHEELWRIGHT, S. Operations, strategy and technology: pursuing the competitive edge. John Willey e Sons, 2005.

HITT, M. A.; IRELAND, R. A.; HOSKISSON, R. E. Administração estratégica. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

HORNGREN, C. T.; SUNDEN, G L.; STRATON, W. O. Contabilidade Gerencial. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

JEFFREY, S. H. Administração Estratégica de Recursos e Relacionamentos. Tradução: Luciana de Oliveira da Rocha. Porto Alegre: Bookman, 2005.

LOZINSKY, S. Serviços Compartilhados como melhor prática. São Paulo: IBM Global Business Services, 2006.

MAANEM, John, V., Reclaiming qualitative methods for organizational research: a preface. In Administrative Science Quarterly, v.24, n. 4. December 1979.

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

MAGALHAES. C. Como alavancar vantagem competitiva através de Centro de Serviços Compartilhados: estratégia para maximizar o valor em sua organização. São Paulo: All Print Editora, 2013.

MARTINS, E. Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, V. P.; AMARAL, F. P. A. Consolidação da prática de serviços compartilhados. eGesta, v.4, n-1, p.158-189, jan/mar. 2008.

MATTAR, F. N. Pesquisa de Marketing: metodologia e planejamento. São Paulo: Atlas, 1996.

PADOVEZE, C. L. Administração Financeira de Empresas Multinacionais: abordagem introdutória. São Paulo: Thomson Learning, 2006.

PADOVEZE, C. L. Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PARISI, C; MIGLIORINI, E. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREIRA, N. A. F. Impactos da implantação do centro de serviços compartilhados sobre sistemas de controles – estudo de caso. 2004. 338 p. Dissertação (Mestrado em Administração)– Pontifca Universidade Católica do Paraná - PR. Disponível em:< [http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde\\_arquivos/5/TDE-2004-09-14T10:53:37Z-34/Publico/NeuriAdmin.pdf](http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_arquivos/5/TDE-2004-09-14T10:53:37Z-34/Publico/NeuriAdmin.pdf)>. Acesso em: 19 mar. 2012.

QUINN, B.; COOKE, R.; KRIS, A. Shared Services: mining for corporate gold. London: Financial Times Prentice Hall, 2000 apud RAMOS, L. J. T. Serviços Compartilhados como forma de estruturação organizacional, 2005. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador BA. 2012.

RAMOS, L. J. T. Serviços Compartilhados como forma de estruturação organizacional, 2005. 127 p. Dissertação (Mestrado em Administração)– Universidade Federal da Bahia, Salvador - BA. Disponível em:< [http://www.bibliotecadigital.ufba.br/tde\\_arquivos/44/TDE-2008-09-10T105933Z-742/Publico/Dissertacao%20Luciano%20Jose%20Trindade%20Ramosseg.pdf](http://www.bibliotecadigital.ufba.br/tde_arquivos/44/TDE-2008-09-10T105933Z-742/Publico/Dissertacao%20Luciano%20Jose%20Trindade%20Ramosseg.pdf)>. Acesso em: 15 mai. 2012.

REECE, J. S.; ANTHONY, R. N. Management accounting: text and cases. 5. ed. Homewood: RDI, 1975.

ROBBINS, S. P. Comportamento Organizacional. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

SANTOS, A. H. Preços de Transferências e Tomada de Decisão em Tecnologia de Informação. 2010. 149 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)- Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte – MG. Disponível em:< <http://www.google.com.br/#hl=pt-BR&biw=1024&bih=571&scient=psy-ab&q=amanda+helena+pre%C3%A7os+de+transferencia&oq=amanda+helena+pre>>

[%C3%A7os+de+transferencia&gs\\_l=serp.3...3438.9250.0.10500.16.7.0.0.0.4.1250.3751.2-2j5-2j1j1.6.0...0.0...1c.1.1J7h\\_Ud0Esl&pbx=1&bav=on.2,or.r\\_gc.r\\_pw.r\\_qf.&fp=99da4d9d2883e2c7&bpcl=38093640](http://www.sap.com/solutions/businesssuite/erp/pdf/BWP_WP_Shared_Services.pdf)>. Acesso em: 25 out. 2012.

SANTOS, J. J. Formação do Preço e do Lucro: custos marginais para formação de preços referenciais. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SAP. Shared Services. 2004. Disponível em:<[http://www.sap.com/solutions/businesssuite/erp/pdf/BWP\\_WP\\_Shared\\_Services.pdf](http://www.sap.com/solutions/businesssuite/erp/pdf/BWP_WP_Shared_Services.pdf)>. Acesso em: 21 set. 2013.

SCHULMAN, D. S. et al. Shared Services: Adding Value to the Business Units. New York: Jhon Wiley & Sons, 1999.

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

SILVA, L. L. Manual de Preço de Transferência. São Paulo: IOB, 2011.

SILVA, E. D.; PEREIRA, N. A. F. Centro de Serviços Compartilhados e a Gestão de Vínculos: uma análise integrada. Revista Alcance, Itajaí, v.11, n-1, p.49-64, Jan/Abr. 2004. Disponível em<[http://www.sumarios.org/sites/default/files/pdfs/65670\\_7422.PDF](http://www.sumarios.org/sites/default/files/pdfs/65670_7422.PDF)>. Acesso em: 10 jun. 2012.

SILVA, J. A. T.; SANTOS, R. F.; SANTOS, N. M. B. Criando valor com serviços compartilhados: aplicação de balanced scorecard. São Paulo: Saraiva, 2006.

SOLOMONS, David. Divisional Performance: measurement and control . 7. Ed. Homewood: RDI, 1973.

TAVARES, M.C. Planejamento Estratégico. A opção entre sucesso e fracasso empresarial. São Paulo: Ed. Harbra, 1991.

TAVOLARO, A. T. Tributos e Preço de Transferência. 2000. Campinas. Disponível em:<<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs113.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2012.

YIN, Robert, K. Estudo de Caso: Planejamentos e Métodos. Porto Alegre: Ed. Bookman, 2010.