



**XXVIII Congresso Brasileiro de Custos**  
17 a 19 de novembro de 2021  
- Congresso Virtual -



## **Precificação de Serviços Compartilhados com a utilização do Custeio ABC**

**Bibiana Fraga Gonçalves** (UNISINOS) - bibiana.goncalves21@hotmail.com

**Fabrine Krzesinski Baticowski** (UNISINOS) - fabrinekbaticowski@gmail.com

**Taciana Mareth** (UNISINOS) - tacionamareth@yahoo.com.br

### **Resumo:**

*O objetivo desta pesquisa foi desenvolver um modelo de precificação de serviços a um centro de serviços compartilhados na qual os custos do CSC pudessem ser atribuídos às unidades de negócios sem a necessidade de rateios. Para tanto, foi realizado um estudo de caso em uma empresa do segmento imobiliário ao qual se propôs uma metodologia para a precificação utilizando o custeio baseado em atividades com custo pré-fixado e driver de cobrança real. Classifica-se como uma pesquisa descritiva e explicativa com abordagem qualitativa e quantitativa. Os resultados evidenciados na aplicação do modelo proposto são: correção de distorções na margem de contribuição causadas pela utilização de rateios, inexistência de investimento para sua aplicação e educação na demanda dos serviços em virtude da sua atribuição aos negócios pela variável consumo de serviço. Para estudos futuros, sugere-se a ampliação do método de precificação por nível de serviço possibilitando o controle e mensuração dos serviços em nível econômico e urgente.*

**Palavras-chave:** *Precificação. Centro de Serviços Compartilhados. Custeio ABC.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## PRECIFICAÇÃO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS COM A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO ABC

### RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi desenvolver um modelo de precificação de serviços a um centro de serviços compartilhados na qual os custos do CSC pudessem ser atribuídos às unidades de negócios sem a necessidade de rateios. Para tanto, foi realizado um estudo de caso em uma empresa do segmento imobiliário ao qual se propôs uma metodologia para a precificação utilizando o custeio baseado em atividades com custo pré-fixado e *driver* de cobrança real. Classifica-se como uma pesquisa descritiva e explicativa com abordagem qualitativa e quantitativa. Os resultados evidenciados na aplicação do modelo proposto são: correção de distorções na margem de contribuição causadas pela utilização de rateios, inexistência de investimento para sua aplicação e educação na demanda dos serviços em virtude da sua atribuição aos negócios pela variável consumo de serviço. Para estudos futuros, sugere-se a ampliação do método de precificação por nível de serviço possibilitando o controle e mensuração dos serviços em nível econômico e urgente.

Palavras-chave: Precificação. Centro de Serviços Compartilhados. Custeio ABC.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### 1 INTRODUÇÃO

A busca por redução de custos alinhado com a maximização de rentabilidade aos acionistas é um desafio constante nas organizações. Aliado ao processo de globalização, é possível que companhias que atuam ao redor do globo possam, além de compartilhar experiências, partilharem também operações comuns. As organizações que tinham processos centralizados observaram que muitas das suas atividades de suporte eram redundantes, e que por meio da formação de centros de serviços compartilhados, poderiam obter redução de custos e maior rentabilidade centralizando atividades operacionais em uma única planta e prestando serviços as demais plantas da companhia. O compartilhamento de serviços de BackOffice constitui o centro de serviços compartilhados (CSC), modelo baseado em processos pelo qual uma área presta serviços para várias unidades ou departamentos de uma ou mais empresas. (MAGALHÃES, 2018).

Em um ambiente de serviços compartilhados é necessário conhecer o impacto destes custos nos negócios ou empresas que partilham os processos realizados pelo CSC. Além disso, os serviços intragrupo precisam ser cobrados dos tomadores de serviços, a fim que de seja refletido em seu resultado os gastos com a usabilidade destas atividades. Deste modo, os custos dos serviços compartilhados precisam ser repassados aos negócios para que estes reflitam seus reais resultados, bem como conduzir o relacionamento com as unidades de negócios.

Frente a estes pontos, este estudo buscou avaliar o repasse dos custos do CSC aos negócios da empresa em estudo que implantou um centro de serviços compartilhados. Buscou-se ainda, aferir uma metodologia de precificação dos serviços

partilhados a fim de uma correta análise dos negócios e estabelecer sua forma de cobrança.

A empresa escolhida para a condução desta pesquisa é uma empresa brasileira, que para fins de estudo, foi denominado empresa XYZ que atua no segmento imobiliário. As empresas de administração imobiliária têm como principal objetivo realizar a gestão dos bens de terceiros. Entre as atividades inerentes a esta prestação de serviços está a organização financeira dos imóveis e condomínios administrados. Assim, faz parte da sua estrutura de *BackOffice*: departamento de contas a pagar, contas a receber, administrativo, cobrança, departamento pessoal, arquivo e expedição, departamentos que estão diretamente ligados à sua prestação de serviços. Neste sentido, os serviços compartilhados permitem que as unidades de negócios partilhem um conjunto de serviços, em vez de tê-los como uma série de funções duplicadas. (MAGALHÃES, 2018).

A empresa XYZ possuía departamentos para cada unidade de negócio, ou seja, cada negócio possuía sua estrutura de *BackOffice* para atender suas necessidades. Com a implantação do modelo de CSC foi possível centralizar as atividades unificando estruturas duplicadas em um único departamento. Além disso, as alocações dos custos das áreas centralizadas aos negócios passaram a ser realizadas por meio de rateios.

Evidencia-se que a utilização de rateios não refletia a real utilização dos serviços pelos negócios. Em virtude dos serviços prestados pelo CSC serem custos de operação dos negócios, havia distorção na análise de margem de contribuição, ou seja, alguns negócios foram impactados negativamente com o rateio utilizado, outros beneficiados. Toda a forma de rateio possui certa subjetividade promovendo maior ou menor arbitrariedade nas alocações. (MARTINS, 2010). Esta arbitrariedade impacta na análise dos negócios e conseqüentemente na tomada de decisão. Por exemplo, pode-se decidir pela descontinuidade de um negócio em virtude da sua baixa margem, a qual foi reduzida pelo critério de rateio utilizada, não pelo aumento real do custo de operação.

Diante da constatação realizada surge o seguinte questionamento: como implementar a cobrança de serviços compartilhados com base nos serviços demandados pelas unidades de negócios em uma imobiliária? Para responder tal problemática tem-se como objetivo desenvolver um modelo de precificação aos serviços do CSC da empresa XYZ e estabelecer sua forma de rateio e cobrança junto aos negócios.

Em um benchmark de CSC realizado pelo Instituto de Engenharia de Gestão (IEG) em 2016 e divulgada pelo Shared Services Connection (2020) demonstrou em um estudo com aproximadamente 40 empresas no Brasil que possuem centros de serviços compartilhados que 45% destas procedem ao repasse real/contábil de custos dos serviços prestados às unidades de negócios, 24% não possuem, mas estão começando a se estruturar para fazê-lo e que apenas 8% das empresas contatadas não realizavam o repasse dos custos e nem pensam em repassar no futuro. Desta forma, nota-se que a maioria das organizações busca repassar às unidades de negócios os custos atribuídos uma vez que a cobrança dos serviços promove também a conscientização da demanda e conseqüentemente a otimização de custos em processos transacionais. Além disso, o repasse proporciona maior controle de custos e relações com os acordos de níveis de serviços.

A relevância do estudo está atrelada a crescente utilização de centros de serviços compartilhados em empresas de diferentes setores e a implementação do modelo de repasse dos custos às unidades de negócios. No entanto, nota-se sua

utilização em empresas de grande porte, principalmente em empresas multinacionais, sendo pouco explorado por empresas de médio porte, sendo ainda mais inédito em estruturas que fazem parte do negócio da empresa, como é o caso da atividade imobiliária. Ademais, o presente estudo poderá contribuir futuramente com outras organizações que estejam com esta mesma problemática em relação ao repasse dos custos de seus serviços compartilhados, ou ainda, que estejam implementando um CSC.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

Este tópico tem como objetivo embasar o capítulo da análise dos resultados e, para tanto, está dividido em: centro de serviços compartilhados, métodos de precificação e custeio ABC.

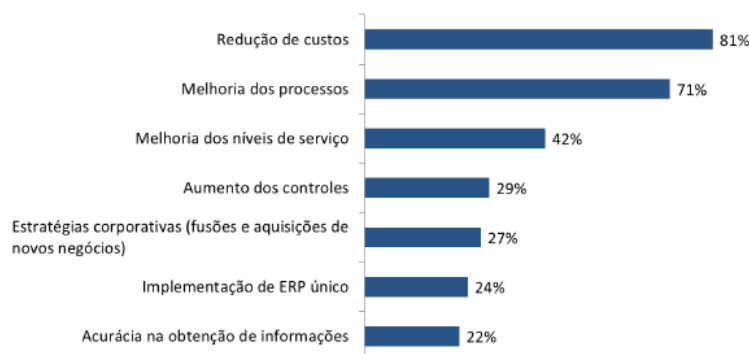
### 2.1 Centro de serviços compartilhados

O centro de serviços compartilhados (CSC) são a centralização dos recursos da empresa atuando com atividades, difundidas através da organização. Ele tem por objetivo satisfazer os clientes externos e agregar valor à empresa centralizadora. Sua finalidade é servir múltiplos parceiros internos, com custo reduzido e alto nível de desempenho nas atividades. (SCHULMAN, HARMER e LUSK, 2001).

Segundo Magalhães (2018), o modelo de CSC surgiu pela necessidade de otimização dos processos de apoio às operações para se concentrar em processos estratégicos. Desta forma, a implementação de um modelo de CSC proporciona a sincronização de processos comuns a mais de uma unidade de negócio visando a otimização de custos, compartilhamento de tecnologia utilizando a mesma estrutura de prestação de serviços.

O CSC é modelo de organização dos processos operacionais por meio da cultura de prestação de serviços, ou seja, uma área fornece serviços a todas as unidades de negócios ou departamentos da companhia utilizando o mesmo ponto de atendimento. (LÓTFI; CASTRO; GOMES, 2014).

Para Schulman, Harmer e Lusk (2001), as principais razões para a implementação de um CSC são: (i) diferenciar as atividades centrais da empresa das atividades de apoio, (ii) reduzir custos operacionais, (iii) melhorar o nível de qualidade dos serviços e (iv) criar um canal para o crescimento e a mudança. A implantação do modelo de CSC é almejada pelas organizações principalmente pelo fator de redução de custos e melhoria de processos, conforme demonstra a Figura 1.



**Figura 1 - Motivadores e benefícios na adoção de serviços compartilhados**

Fonte: Deloitte (2007, p.16).

Analisando a Figura 1, observa-se que os principais motivadores do investimento na formação de um centro de serviços compartilhados são redução de custos (81%) e melhoria de processos (71%). A redução de custos, por exemplo, é originada pela economia de escala resultante do compartilhamento de serviços, padronização dos processos e eliminação de redundâncias. (VECTOR CONSULTING, 2020).

Pereira (2004) destaca alguns benefícios da prática do CSC, tais como: aumento da confiabilidade e aplicação de informações, padronização, metodologia de trabalho, maior rigor na exigência do cumprimento de prazos, normas e procedimentos, aumento da capacidade de implementação de ideias, além de propiciar um ambiente de troca de aprendizagem. Magalhães (2018), corrobora neste sentido, afirmando que o CSC agrega valor ao acionista pela contribuição para o aumento da competitividade por meio da redução de custos, eficiência dos ativos e gerenciamento dos riscos.

### 2.1.1 Métodos de precificação de serviços compartilhados

Em um ambiente de CSC as operações não possuem metas de lucros. Desta forma, é importante conhecer os custos relacionados a prestação de serviços para proceder com a precificação e repassar de forma adequada às unidades de negócios os custos correspondentes aos serviços prestados a elas. Magalhães (2018, p. 249) traz que “a visibilidade desejada de custeio pode ser obtida através de vários métodos de precificação”, conforme apresenta o Quadro 1.

<b>Método</b>	<b>Definição</b>
<b>Repasso corporativo</b>	Os custos do CSC são alocados baseados em métricas simples.
<b>Taxa orçamentária</b>	Os custos do CSC são atribuídos às unidades de negócios até ao limite orçamentário com base no volume estabelecido.
<b>Custeio baseado em atividades</b>	Baseado em unidades de preços de serviços é composto de custo agregado (pessoas, sistemas, gerais e etc.) para prestar o serviço.
<b>Pagamento sob demanda</b>	Unidades de Negócios pagam pelos serviços medidos.
<b>Taxa baseada no mercado</b>	Os custos são definidos com base na taxa de mercado e por unidade utilizada.

**Quadro 1 – Métodos de precificação**

Fonte: Magalhães (2018).

Ao observar o Quadro 1 nota-se que há diversas formas de alocação dos custos do CSC aos negócios. Algumas mais simples, como é o caso do método pelo repasse corporativo, e outras mais avançadas à exemplo da taxa baseada no mercado. Cada método possui suas vantagens e desvantagens e sua implantação está associada ao grau de maturidade do CSC, ou seja, conforme for seu tempo de implantação é possível evoluir no controle dos custos e obtenção e dados para aprimorar o método de precificação utilizado. Para Saavedra (2014) conceitos como, rateio de custos por volumetria e acordos de níveis de serviços, estão presentes apenas em organizações com CSC maduros. No entanto, quando implementado, estes conceitos contribuem para a consolidação do CSC. A alocação dos custos totais do CSC às unidades de negócios possibilita a destinação do consumo e seu reflexo nas unidades consumidoras. Este repasse pode ser realizado de diversas formas, conforme descrito no Quadro 2.

Método	Definição
<b>Rateio Simples</b>	O repasse às unidades consumidoras é feito por meio da distribuição equitativa dos custos totais do CSC entre as unidades, de modo que as parcelas alocadas dos custos sejam iguais para todos os clientes internos.
<b>Preço Combinado</b>	É baseado no histórico dos serviços consumidos pelas unidades de negócio. O CSC e os clientes internos entram em acordo para fixar o custo a ser repassado pelos serviços prestados durante um período determinado.
<b>Cobrança por Transição/ produto</b>	Cada transação é tratada como uma unidade geradora de custos e a quantidade de transações por serviço prestado é o fator que determina o custo a ser repassado para as unidades consumidoras deste serviço.

#### Quadro 2 – Alocação dos custos às unidades de negócios

Fonte: Saavedra (2014)

Das formas de alocação que traz o Quadro 2, tem-se o rateio simples, que é utilizado em CSC ainda imaturo em relação a apuração e repasse de custos, uma vez que ele não reflete as diferenças entre volumes transacionais consumidos pelas unidades de negócios e não contempla controles de consumo. Desta forma, o rateio simples não é a melhor opção para a alocação dos custos em CSCs.

A cobrança por preço combinado é fundamentada na análise dos gastos prévios do CSC para atender as demandas das unidades de negócios e, uma vez fixado, será o custo repassado mesmo que não reflita os custos reais. No entanto, por não considerar os gastos reais do CSC atualizados de cada unidade consumidora este modelo acumula erros e riscos associados à desconsideração de possíveis alterações no consumo dos serviços, assim faz com que este modelo de apuração e repasse seja impreciso. Para a implementação do custo por transação é fundamental que a companhia estabeleça um parâmetro para a unidade de transação. Sendo um dos modelos mais sofisticados, este permite maior conscientização de consumo dos serviços. (SAAVEDRA, 2014).

A Figura 2 evidencia a sugestão de Magalhães (2018) de precificação associada a cada estágio de desenvolvimento por meio das características evolutivas do CSC.

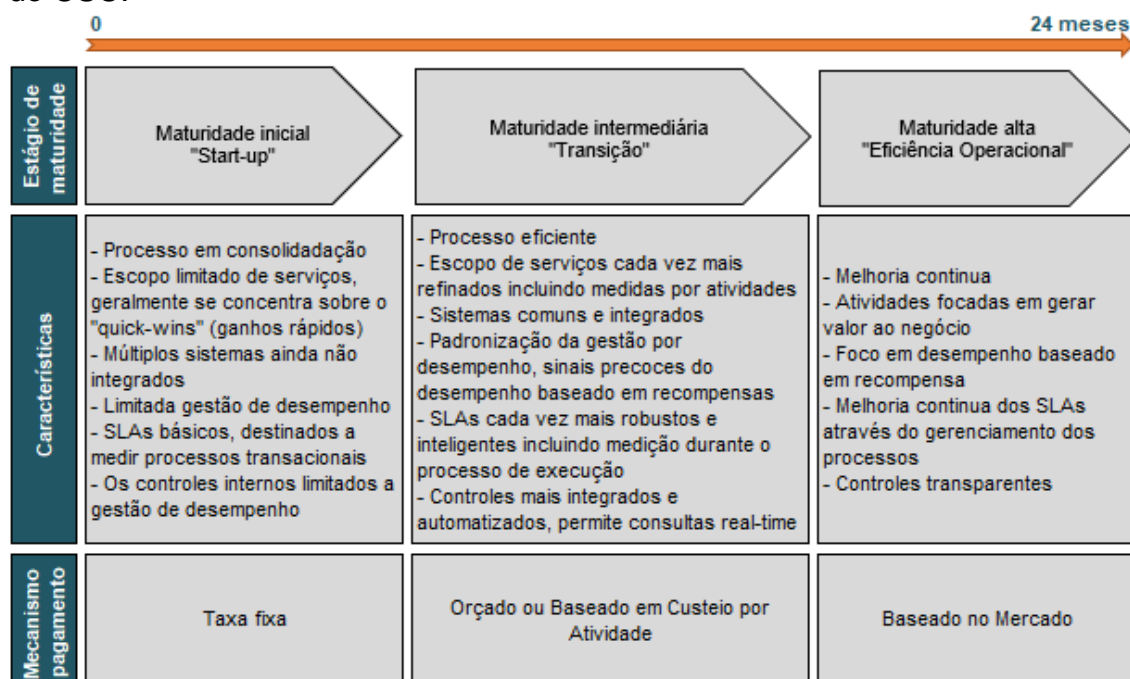


Figura 2 - Quando definir o método de pagamento dos serviços

Fonte: Magalhães (2018).

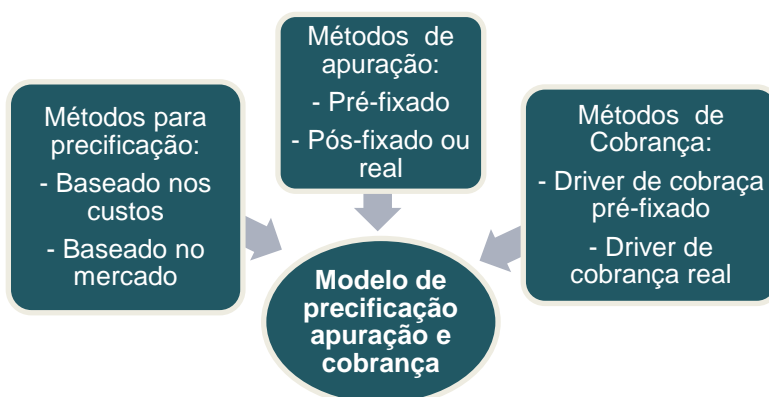
Observa-se que quando o CSC está iniciando a melhor alternativa é utilizar a taxa fixa. À medida que o CSC está no período intermediário e possui processos eficientes e controles integrados já é possível adotar um modelo orçado ou de custeio baseado em atividade. Apenas quando o CSC possui uma maturidade operacional é possível utilizar-se da técnica baseada em valor de mercado. (MAGALHÃES, 2018).

Para Santos (2009) as principais decisões para a implementação do modelo de precificação passam por três momentos: definição do método para formação de preço, momento de apuração e critério de repasse. Em relação ao método de formação de preço precisar ser avaliado o quanto os clientes internos pagarão pelos serviços.

Warren *et al.* (2003) esclarecem que a formação de preço pode ser baseada em: custo com base em informações de custos e despesas da organização suportando a decisão de preço; e, concorrência utilizando informações de mercado para saber o preço dos concorrentes a fim de subsidiar a decisão de preço. Observando-se as contribuições de Warren *et al.* (2003) percebe-se que quando a precificação for realizada com base em custos precisa-se definir o modelo de custeio a ser utilizado. Já, em relação ao preço com base na concorrência, os valores são embasados em função dos preços praticados no mercado.

A apuração refere-se ao momento em quando os serviços serão cobrados, ou seja, os custos do CSC serão repassados às unidades de negócios. As empresas podem optar por preços pré-fixados ou pré-determinados, no qual os custos são estimados ou optar por preços pós-fixados, o qual os custos são formados com base no custo real incorrido no processo, sendo que ambas as opções podem ser aplicadas em qualquer método de formação de preço. (SANTOS, 2009).

Santos (2009) ainda colabora afirmando que, em relação ao modelo de repasse, a organização possui duas opções: utilização de um *drive* de cobrança real, no qual os valores são cobrados das unidades de negócios em função da quantidade de transações efetivamente consumidas; e, utilização de um *drive* de cobrança pré-fixado, no qual os serviços cobrados são com base em *drives* definidos e acordados previamente. A Figura 3 está resumido os principais elementos para a precificação dos serviços compartilhados.



**Figura 3 – Elementos para definição da precificação**

Fonte: Autores (2021)

Garcia (2008) contatou por meio de uma pesquisa com empresas que utilizam a precificação em seus CSC's que as combinações de modelos comumente utilizadas são as apresentadas no Quadro 3.

Métodos de Precificação	Momento de Apuração	Crítérios de repasse/cobrança
Custeio Pleno	Pós-fixado ou real	Driver pré-fixado
Custeio Baseado em Atividades	Pré-fixado	Driver real
Preço baseado no mercado	Pré-fixado	Driver real

**Quadro 3 – Principais modelos de precificação adotados pelos CSC's**

Fonte: Autores (2021)

A cobrança dos serviços conforme a utilização, além de proporcionar uma visão correta da margem do negócio, proporciona um consumo consciente pela área de negócio acarretando ganhos no CSC. O consumo consciente está associado ao fator de atribuição de custo por consumo aos negócios

## 2.2 Custeio ABC

O método de custeio ABC surgiu na década de 80, e foi desenvolvido por Kaplan e Cooper com o objetivo de proporcionar elementos informativos para a gestão de custos. Ele oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e o custo projetado de atividades e processos, respaldando a visão sistêmica da empresa e utilizando a fragmentação dos sistemas de processos e atividades. (KAPLAN; COOPER 1998), (ZANIN *et al.* 2018).

Para Davenport (1994), processo é a ordenação das atividades de trabalho, com começo e fim determinados. Enquanto as atividades são ações que utilizam recursos materiais e humanos (*input*), associados a determinada tecnologia, para gerar bens ou serviços (*output*), (ROCHA; MARTINS 2015). No contexto geral, é um grupo de tarefas interligadas que utilizam recursos de uma organização para gerar resultados definidos. (HARRINGTON 1993).

É a identificação dos fatores que determinam ou influenciam o custo das atividades e das rotas de custos, rastreando-os aos produtos, clientes, canais de distribuição, etc. Para cada atividade é alocado um direcionador de custos, este é a variável que representa a relação de causa e efeito entre seu próprio volume e o consumo de recursos. Assim, o direcionador de custos é o fator que determina ou influencia o custo de cada grupo de recursos. (ROCHA; MARTINS, 2015).

A apropriação dos custos por esta metodologia possibilita a análise por relevância no volume de recursos utilizados, quantidade, relação de causa efeito, eficiência e eficácia através do mapeamento de processos e atividades, (ZANIN *et al.* 2018). Dentre as vantagens do custeio ABC, pode-se destacar a redução ou até mesmo a eliminação das atividades que não agregam valor ao serviço. Já como desvantagem, destaca-se a dificuldade de comprometimento dos colaboradores da empresa. (CREPALDI; CREPALDI, 2017).

## 2.3 Estudos correlatos

Alguns estudos têm sido desenvolvidos ao longo dos últimos tempos sobre centro de serviços compartilhados, no entanto, ainda são escassos os estudos relacionados a repasse de custos do CSC aos negócios. Apesar do modelo de precificação, apuração de repasse de custos serem aplicados em CSCs mais maduros (ARAÚJO, 2010), sua implementação proporciona benefícios às organizações. Oliveira *et al.* (2005) citam o ganho informacional na adoção de modelo de apuração de custos, a constatação foi realizada por meio da aplicação de um modelo híbrido de apuração de custos do CSC, subsidiando assim a formação de preços aos negócios.



Santos (2009) observou que a implementação de regras para apuração e repasse dos custos às unidades de negócio acarretou a redução de aproximadamente 60% dos ganhos financeiros objetivos pelo CSC em decorrência da educação da demanda. Estes ganhos foram verificados na utilização do método de custeio ABC para apuração dos custos e precificação.

Os achados da pesquisa de Araujo (2010) revela que o método mais adequado para avaliar e mensurar o desempenho de custos de um CSC é o método com base no valor de mercado. A utilização deste método melhor traduz os esforços dos negócios em resultados justos e próximos à realidade, estimulando a lucratividade.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Para atingir o objetivo desta pesquisa fez-se uma pesquisa aplicada na qual buscou-se soluções para a forma de avaliação e repasse de custos de serviços compartilhados da empresa XYZ, a fim de que a metodologia de repasse de custos utilizada pela companhia refletisse o melhor critério para a avaliação de seus negócios. A pesquisa delinea-se de caráter descritivo e explicativo, sustentada em informações de natureza quantitativa e qualitativa visando identificar o melhor método de precificação dos serviços compartilhados.

Quanto aos procedimentos, constitui-se como um estudo de caso, o qual segundo Gil (2012), refere-se ao estudo aprofundado de um objeto específico dentro de um determinado contexto, o que impede sua generalização para o todo. Considerando que o objetivo deste estudo é desenvolver um modelo de precificação aos serviços do CSC da empresa objeto de estudo e estabelecer sua forma de repasse e cobrança junto as unidades de negócios.

A fim de compreender melhor as disparidades causadas pela utilização rateios na alocação dos custos foi realizada a coleta de dados que proporcionou o estudo aprofundado do problema e norteou a busca para sua solução. A análise dos relatórios elaborados pela empresa XYZ foi por meio da utilização da técnica de análise documental das planilhas de rateios, relatórios gerenciais de composição de custos e despesas, bem como relatórios do sistema de gestão de atendimento do CSC que forneceu dados sobre o consumo de serviços. A análise documental proporcionou comparar os custos atribuídos aos negócios por meio de rateio em relação ao nível de serviço utilizado pela unidade de negócio.

A observação dos processos e atividades do CSC foi realizada por meio de acompanhamento de processos utilizando-se da observação não participante e complementou o entendimento dos relatórios analisados. Observa-se que as atividades exercidas no CSC, além de transacionais, impactam diretamente nos serviços prestados pelas unidades de negócios.

O modelo inicialmente escolhido do repasse de custo real com base em *driver* pré-definido deve-se a simplicidade deste modelo de apuração, nos quais os custos de cada departamento do CSC foram identificados por meio da apropriação em centro de custo definido e rateados às unidades de negócios através de rateio simples. O *driver* utilizado para o rateio a cada unidade de negócio foi com base no percentual orçado para que a unidade de negócio não tivesse variação significativa nestes custos com base no controle orçamentário vigente à época. Após, a organização e compreensão aprofundada das informações foi possível propor uma forma mais adequada de precificação dos serviços compartilhados.

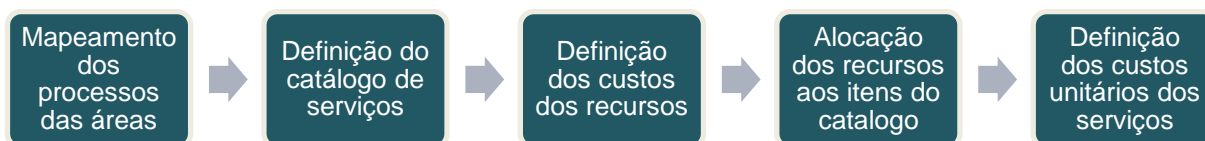
#### 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Analisando os principais modelos de precificação dos CSCs, com base na literatura, e as necessidades da empresa XYZ sugere-se que o modelo adotado seja o de precificação pelo custeio baseado em atividade com custo pré-fixado e *driver* de cobrança real. A recomendação deste modelo deve-se a alta visibilidade e controle de custos do CSC, bem como pelo fato de as unidades pagarem efetivamente pelos serviços consumidos.

O modelo baseado em atividade é o recomendado por Magalhães (2018) para CSCs com maturidade intermediária, além disso, a opção pela adoção deste método deve-se:

- a) Produtividade e otimização de custos: como o modelo baseado em atividade permite identificar os custos de cada serviço é possível comparar o custo do CSC da empresa XYZ com outros CSC no mercado e encontrar oportunidades em cada serviço.
- b) Educação da demanda: o modelo permite que cada unidade pague pelo serviço consumido, assim quanto mais uma unidade solicitar transações junto ao CSC mais cobrada, uma vez que os custos impactam nas margens haverá um consumo consciente de demanda.

Para a aplicação deste método é fundamental compreender a composição dos custos dos serviços prestados pelo CSC da empresa em estudo. Para tanto, as etapas para formação dos preços dos serviços (Figura 4), contempladas pela metodologia do custeio ABC foram seguidas.



**Figura 4 – Etapas para formação dos preços dos serviços**

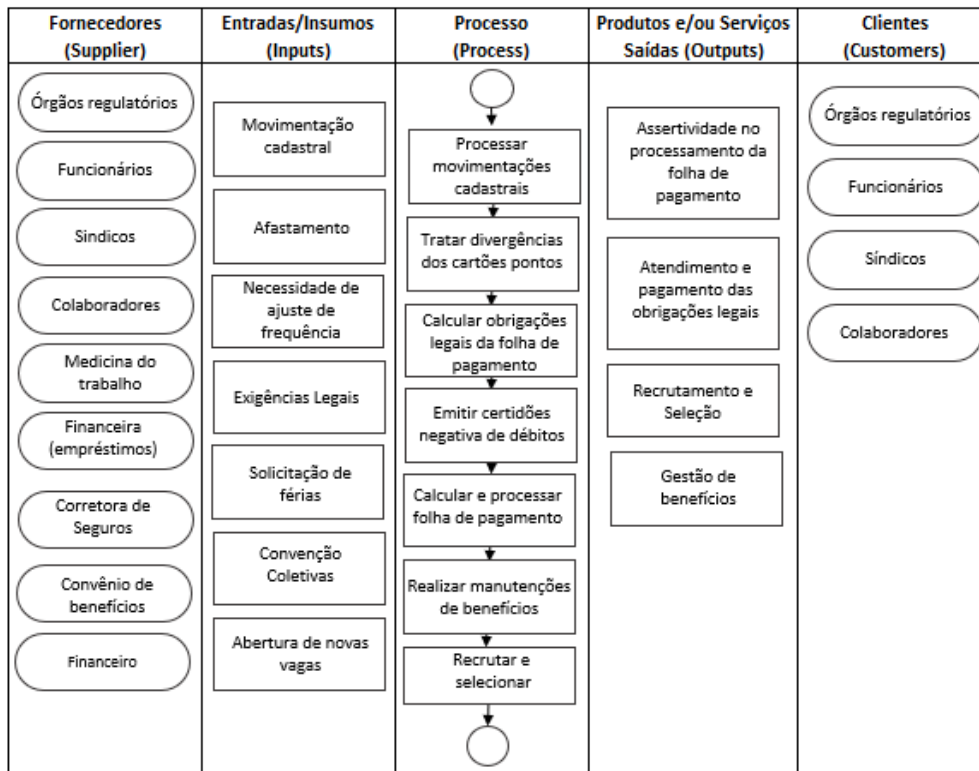
Fonte: Autores (2021)

O método de precificação com base no custeio ABC inicia-se com a análise dos processos realizados por cada departamento do CSC para identificação das atividades relevantes. Uma vez capturadas as atividades principais de cada departamento, é possível estabelecer o catálogo de serviços. No catálogo de serviços são contempladas todas as atividades realizadas pelo CSC e que podem ser demandadas pelas unidades de negócios, os ditos serviços. Posteriormente, faz-se o levantamento dos custos relacionados as atividades identificadas e procede-se a atribuição dos custos aos serviços. Por fim, mensura-se os custos unitários de cada serviço. Para fins de evidenciação da metodologia proposta para cumprir o objetivo desta pesquisa utiliza-se como exemplo o departamento pessoal. No entanto, a aplicação da metodologia apresentada estende-se a todas as áreas do CSC.

##### 1º Passo: Mapeamento dos processos relevantes

O primeiro passo para a aplicação da precificação com base do custo por atividade é identificar as atividades relevantes em cada departamento. Para a identificação destas atividades analisou-se os departamentos por meio da ferramenta *Supplier, Input, Process, Outputs e Customer* (SIPOC). O SIPOC é uma metodologia de mapear processos e compreender o trabalho executado. A escolha por esta metodologia deu-se por ser a mesma utilizada no redesenho de processos do CSC,

além de ser um método extremamente útil para obter um melhor entendimento das operações do departamento. A Figura 5 demonstra o SIPOC do departamento pessoal, no qual é possível compreender os processos da área e extrair suas atividades relevantes.



**Figura 5 – SIPOC departamento pessoal**

Fonte: Autores (2021)

Observa-se que além de compreender os macroprocessos é possível ainda, identificar a origem das demandas e os consumidores, processo que facilita da identificação dos custos.

**2º Passo: Definição do catálogo de serviços**

Observando-se o SIPOC é possível compreender os serviços que a área irá prestar e que podem ser consumidos pelas unidades de negócios. Para a formação do catálogo de serviços define-se os serviços pela entrega em si, sem considerar as etapas no processo da atividade. Por exemplo: na atividade de gestão de benefícios tem os subprocessos de avaliar as quantidades necessárias, gerar o pedido, controlar a carga, executar o pagamento e informar a disponibilidade. No entanto, considera-se a macro atividade como serviço a ser prestado, ou seja, gestão de benefício. Esta prática, além de facilitar o controle da demanda é concebida por meio da visão *end to end*, que busca analisar o processo da atividade do início ao fim. Deste modo não é possível requisitar apenas uma parte do processo, mas sim ele como um todo.

Sendo assim, o catálogo dos 4 serviços (Figura 6) foi definido com base nas seguintes premissas:

- Simplificação: atividades macros que são compreendidas pelos solicitantes e contemplam o processo toda do serviço.
- Mensuração: possíveis de mensurar seus custos;

- Controle da demanda: possíveis de controlar por meio de sistema de gestão da demanda, bem como proporcionar a programação de utilização dos recursos e sua otimização.

Serviço	Nível de Serviço	Descrição
Processamento Folha de Pagamento	5º dia útil	Cálculo de férias, rescisões, holerite mensal e encargos sobre a folha de pagamento.
Obrigações Legais	2 dias úteis	Elaboração de obrigações assessorias relacionadas ao aspecto social e envio aos órgãos regulatórios.
Gestão de Benefícios	20º dia útil	Avaliação das quantidades necessárias e solicitação junto ao fornecedor.
Recrutamento e Seleção	5 dias úteis	Análise e seleção de novos colaboradores para preenchimento de vagas internas.

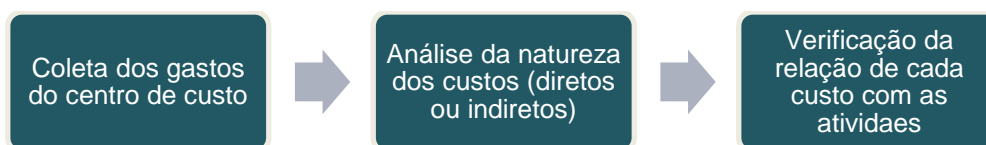
**Quadro 04 – Catálogo de serviços departamento pessoal**

Fonte: Autores (2021)

Definido os serviços que estarão disponíveis para a contratação por meio do catálogo de serviços, passa-se para a etapa seguinte relacionada a definição dos custos.

### 3º passo: Definição dos custos

Esta etapa consiste no levantamento de todos os custos do CSC. Primeiramente analisou-se os custos de cada departamento do CSC. Como a empresa XYZ tem a segregação de cada área em um centro de custo tornando mais fácil esta etapa, uma vez que se pode partir direto para a análise do custo da área individualmente e posteriormente para sua relação com as atividades. Na Figura 6 evidencia-se o processo de definição dos custos.



**Figura 6 – Processo de definição dos custos**

Fonte: Autores (2021)

A coleta dos gastos do centro de custo consistiu na extração das informações financeiras e econômicas realizadas de janeiro a junho de 2020 no sistema de informações gerenciais. Após a coleta foi analisado conta a conta os recursos de pessoal, serviços de terceiros, tecnológicos e materiais. Posteriormente verificou-se a relação destes custos com os serviços prestados, se direto em relação as atividades ou indiretos. O Quadro 5 demonstra, de forma sintética, a análise realizada.

Recurso	Relação	Análise
Despesa de pessoal	Direto	Possibilidade de alocação do gasto de mão de obra para cada atividade.
Sistema de folha	Direto	Possibilidade de alocação para os serviços que utilizam a ferramenta.
Serviços de terceiros	Indireto	Sem relação direta com os serviços.

Infraestrutura	Indireto	Sem relação direta com os serviços.
Materiais	Indireto	Sem relação direta com os serviços.

#### Quadro 5 – Identificação dos custos do departamento pessoal

Fonte: Autores (2021)

Observados a natureza dos gastos alocados em cada área e sua relação com os serviços é possível partir para a etapa 4 para fim de alocação dos custos a cada serviço definido no catálogo.

#### 4º Passo: Alocação dos custos aos serviços do catálogo

A metodologia do custo baseado em atividade orienta que para fins de atribuição de custos às atividades deve-se seguir a seguinte ordem de prioridade: alocação direta, rastreamento e rateio. Na análise realizada na etapa 3 foi possível identificar os custos diretos às atividades e até mesmo os rastreáveis, como é o caso do sistema de folha de pagamento. No entanto, os demais custos indiretos precisam ser alocados via rateio uma vez que não é possível a alocação pelos métodos de atribuição.

Em relação aos custos diretos verificou-se o montante dos mesmos e atribuiu-se por meio do direcionador de custo hora a cada atividade. Por exemplo: o total de gastos de pessoal foi dividido pelas horas disponíveis e posteriormente multiplicado por cada atividade realizada.

Já os custos indiretos foram atribuídos conforme a proporção dos custos diretos. Ou seja, o direcionar do custo indireto foi a relação do custo direto. A utilização desta métrica de alocação é sugerida em virtude da relação de que atividades que consomem mais custos diretos também requerem mais custos indiretos, além de promover a simplificação do modelo que está em fase de maturação.

Uma vez atribuído os custos diretos e indiretos a cada serviço do catálogo é possível mensurar o custo unitário.

#### 5º passo: Definição dos custos unitários dos serviços

Esta etapa permite que sejam apurados os custos unitários de cada serviços para que se possa, por meio das transações realizadas, promover a cobrança dos serviços às unidades de negócios. Uma vez que se têm o custo total de cada serviço é necessário obter o volume de transações consumidos de cada um. Assim, o custo unitário é obtido pela divisão do total de custo da atividade pelo volume de transações do serviço em questão. Para fins de exemplificação a Tabela 1 apresenta um exemplo de mensuração do custo unitário.

Tabela 1

#### Exemplo de mensuração de custo unitário

Item do Catálogo	Custo Total	Volume de transação	Custo Unitário
Processamento Folha de Pagamento	250.000	3500	71,43
Obrigações Legais	100.000	3000	33,33

Fonte: Autores (2021).

Uma vez mensurado o custo unitário de todos os serviços, o mesmo é atribuído ao catálogo de serviços. Mensalmente deve-se fazer a identificação do volume consumido por cada unidade de negócio e aplica-se o custo unitário apurado a fim de repassar montante de custos atribuído a cada unidade de negócio.

Corroborando os achados de Santos (2009) a aplicação de um modelo de precificação e repasse de custos do CSC às unidades de negócios incorreu em uma alteração de comportamento e *mindset*, na qual o CSC passou a ser visto como um prestador de serviços. Além disso, notou-se uma preocupação quando a utilização dos serviços tendo em vista seu impacto na margem do negócio ocasionado pelo drive de cobrança real. Esta apreensão em relação ao consumo se traduzirá em redução de custos do CSC pela conscientização da demanda e conseqüentemente em aumento da lucratividade global. (ARAUJO, 2010).

Embora o método utilizado neste estudo seja diferente de Oliveira et al (2005), o qual utilizou um modelo híbrido de apuração de custos do CSC, os achados confirmam as observações dos autores a respeito do ganho informacional na adoção de modelo de apuração de custos. A aplicação da metodologia proposta corrigiu distorções na margem que contribuiu ocasionadas pela aplicação de rateios simples.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do cenário atual no âmbito econômico-financeiro mundial em que vivemos, a geração de valor pelas companhias é uma tarefa primordial no ambiente empresarial. A administração precisa, a cada dia, pensar em formas de alavancar os resultados e muitas vezes mais do que pensar em novos negócios que impulse a geração de receita faz-se necessário pensar em otimização de custos e manutenção da qualidade dos serviços. Neste sentido a implantação de um CSC auxilia, tanto na redução de custos, como também, na revisão e otimização de processos que incidem em qualidade na prestação de serviços. Com a metodologia do CSC é possível obter ganho em escala pelo compartilhamento de recursos, estruturas e tecnologia proporcionando a geração de valor para a companhia.

Na empresa XYZ, assim como nas demais companhias, busca-se por meio do seu CSC a otimização de recursos e a ampliação da sua qualidade no atendimento. Além disso, objetiva melhorar suas práticas de governança tendo como um dos elementos a cobrança correta dos preços dos serviços prestados pelo CSC às unidades de negócios. Desta forma, a precificação dos serviços compartilhados visa, não apenas, traduzir o custo correto das operações às unidades de negócios, mas também, proporciona refletir aos negócios a redução de custos causadas pela otimização. Deste modo definir o modelo de precificação e cobrança dos serviços compartilhados contribui para a implantação do CSC e seu aperfeiçoamento.

Analisando o modelo sugerido de precificação baseada no custeio por atividade com custo pré-fixado e driver de cobrança real entende-se que o mesmo atende as necessidades da organização, bem como corrige algumas distorções existentes atualmente que causam desgastes na condução da operação e acompanhamento dos resultados. Além disso, a proposta considerou a simplicidade como norteador da metodologia conduzindo sua fácil aplicação na empresa, sem requerer investimentos adicionais na implantação.

A metodologia proposta visa construir para a educação da demanda que incorrerá em ganhos financeiros pelo planejamento e otimização de recursos. Conforme Santos (2009) este ganho tem se mostrado significativo nas organizações que aplicam a metodologia de precificação aos serviços do CSC. Não obstante a isso, as áreas de negócios poderão compreender a forma como sua necessidade em relação aos serviços do CSC impactam em seus custos e poderão se organizar e em relação a estes custos.

Todo trabalho, durante sua execução, descortina oportunidades de novas pesquisas. Como sugestão de estudos futuros recomenda-se a ampliação do método de precificação por nível de serviço possibilitando o controle e mensuração dos serviços em nível econômico e urgente.

## REFERÊNCIAS

- ARAUJO, Francisco. Centro de Serviços Compartilhados: uma aplicação do preço de transferência entre unidades de negócio. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2010.
- CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. Contabilidade de Custos. 6 ed. São Paulo. Editora Atlas, 2016.
- DAVENPORT, Thomas H. Reengenharia de Processos. Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. Centro de serviços compartilhados. São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www.deloitte.com>>. Acesso em: 01 abr. 2020.
- GARCIA, E. S., Modelos de Custeio/Precificação e Cobrança de Serviços em Centros de Serviços Compartilhados, VI Conferência sobre Centro de Serviços Compartilhados, IBC – International Business Communications, 26 a 27 de Novembro, São Paulo, SP, 2008.
- HARRINGTON, James. Aperfeiçoando processos empresariais. São Paulo: Makron Books, 1993.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. Custo e desempenho. 1 ed. Editora Futura. 1998
- LÓFTI, S.; CASTRO, Maria Clara; GOMES, Victor Vianna. Centro de Serviços Compartilhados: principais conceitos e práticas. FDC Executive. P. 2-4, 2014.
- MAGALHÃES, Carlos. Centro de Serviços Compartilhados: estratégias para maximizar o valor de sua organização. 2 ed. São Paulo: Print Editora, 2018.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- OLIVEIRA, J.S.; MENDONÇA, F.P.; LANGRAFE, T.F. Modelo de gestão estratégica de custos baseado no ABC II, aplicado ao *shared services*: do conhecimento do processo (fluxo) à utilização da informação de custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XII, 2005, Florianópolis. Anais. Florianópolis: ABCustos, 2005.
- PEREIRA, Neuri Amabile Frigotto. Impactos da implantação do centro de Serviços compartilhados sobre sistemas de controle: estudo de caso. 2004. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica do Paraná.
- ROCHA, W.; MARTINS, E. Métodos de Custeio Comparados: Custos e Margens Analisados sob Diferentes Perspectivas. 2 ed. São Paulo. Editora Atlas. 2015.

SAAVEDRA, Vanessa. Centro de serviços compartilhados: melhores práticas. 1 ed. Rio de Janeiro: Interciência, 2014.

SANTOS, Wellington. Centro de Serviços Compartilhados: um estudo de caso corporativo com ênfase em modelos de custeio. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Rio de Janeiro. 2009.

SCHULMAN, D.; HARMER, M.; LUSK, J. Shared Services: agregando valor às unidades de negócios. São Paulo: MAKRON Books, 2001.

SHARED SERVICES CONNECTION. A influência da cobrança dos serviços na maturidade do CSC. Disponível em: <https://ssconnection.com.br/a-influencia-da-cobranca-dos-servicos-na-maturidade-do-csc/>. Acesso em: 04 ago. 2020.

SOUZA, Marcos Antônio de; CORRÊA, Rodrigo Machado. Centros de serviços compartilhados: publicações no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) no período de 1998 a 2008. Contabilidade Vista & Revista, v. 22, n. 1, p. 73-105, 2011.

VECTOR CONSULTING. Centro de Serviços Compartilhados. São Paulo: [s.n.], 2020. Disponível em: <<http://www.vectorpg.com/servicos/centro-de-servicos-compartilhados>>. Acesso em: 09 mar. 2020.

WARREN, C. S.; REEVES, J. M.; FESS, P. E., 2003, Contabilidade gerencial. 7ª edição. São Paulo: Pioneira.

YIN, Robert K. Estudo de Caso: Planejamento e método. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZANIN, A.; DA SILVA SCHIO, N.; CORAZZA, F.; WERNKE, R. Custos Hospitalares: Aplicação dos métodos de custeio ABC e TDABC no processo de consulta médica. RAHIS – Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde, v. 15, n. 4, p. 16-35, 2018.