

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA E TOMADA DE DECISÃO

AMANDA SANTOS
UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

PRISCILLA BIANCHI COUTO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

AMYNTHAS JACQUES DE MORAES GALLO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

RESUMO:

O conhecimento e a informação exercem um papel importante, crescente e necessário para as empresas, o que, portanto, destaca as tecnologias de informação e comunicação como um meio para impulsionar e satisfazer a demanda por informações acuradas e tempestivas. No Brasil o setor de TI, cuja participação na economia vem crescendo ao longo dos anos, está em destaque entre os principais setores prestadores de serviços.

Nesse estudo foi analisada uma empresa que possui o foco no gerenciamento dos custos de TI. As empresas com esse perfil adotaram diversas estratégias, como o uso de centro de serviços partilhados, *chargeback*, etc. Nesse contexto, o correspondente estabelecimento do preço de transferência no setor de TI para tomada de decisão constitui uma importante peça para responder a perguntas sobre o uso de melhores soluções.

Nesse artigo foi feito um estudo de caso que propiciou o conhecimento do uso do preço de transferência, com base na bibliografia consultada verificou-se que a empresa faz uso dos conceitos de preço de transferência, dos conceitos utilizados rotineiramente na gestão de TI, porém poderia usufruir de maiores benefícios caso utilizasse a teoria dos custos de transação e aplicasse o preço de transferência de forma gerencial, utilizando-o assim na tomada de decisão. Esse artigo proporciona ao meio acadêmico avanços no estudo da contabilidade gerencial, especificamente no tema preço de transferência, relacionando-o com os custos de transação juntamente com as práticas de gestão existentes na tecnologia da informação gerando para a contabilidade gerencial uma visão ampla que possibilita a aplicação dos ferramentais teóricos na tomada de decisão.

Palavras chave: Preço de transferência, Decisão.

1 INTRODUÇÃO

No mundo atual, o conhecimento e a informação exercem um papel importante, crescente e necessário para as empresas, o que, portanto, destaca as tecnologias de informação e comunicação como um meio para impulsionar e satisfazer a demanda por informações acuradas e tempestivas. Para suprir essa necessidade e demanda, as empresas recorrem ao uso desse recurso.

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE¹), nas três últimas décadas, a economia mundial atravessou um período de profundas transformações. Os modelos de produção e acumulação até então vigentes foram profundamente afetados pelo rápido desenvolvimento de tecnologias intensivas em informação, flexíveis e computadorizadas, que significaram uma revolução tecnológica e configuraram o estabelecimento da denominada Sociedade da Informação. Além disso, o debate sobre a importância desse setor vem assumindo maior relevância na economia, em função do progresso em níveis nacional e global.

Sabe-se que o uso de Tecnologia da Informação não ocorreu da mesma forma nos diversos países do mundo. Inicialmente, estava restrito apenas a um seleto grupo de países que conseguiram promover um ambiente propício ao seu desenvolvimento e conseqüente inserção na Sociedade da Informação (GUIMARÃES 2000). Essa disseminação tampouco ocorreu de forma homogênea nas empresas, pois elas têm características e necessidades diferenciadas quanto ao uso da Tecnologia da Informação.

No Brasil o setor de TI, cuja participação na economia vem crescendo ao longo dos anos, está em destaque entre os principais setores prestadores de serviços. Segundo pesquisa do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)², a quantidade de empresas em 2003 era de 55,6 mil, enquanto em 2006 esse quantitativo aumentou para 65,7 mil, o que mostra crescimento de 18,3% no período.

Outra característica do setor de TI, é que existem empresas em que a TI é estratégica para o fornecimento de seus produtos e serviços. Esse caso pode ser exemplificado pelo uso da TI em bancos, pois muitos serviços disponibilizados hoje em dia por essas organizações tornaram-se possíveis a partir do momento em que a TI fez parte da estratégia de negócio nesse setor. Em contraponto e não menos importante, é possível verificar o uso da TI como viabilizadora um exemplo seria o uso em indústrias siderúrgicas, nas quais o fornecimento de produtos é beneficiado pelo uso da Tecnologia da Informação. Contudo, cumpre destacar que o uso da TI não tem impactado na diferenciação da oferta de produtos desse setor com a mesma intensidade com que é capaz de impactar nos produtos e serviços dos setores em que o uso da TI é estratégico.

Nesse contexto, as empresas que utilizam a TI viabilizadora possuem foco no gerenciamento dos custos de TI. Nota-se que o custo da área de TI é abordado com o uso do *shared service center* (centro de serviços compartilhados) (e.g., WATSON, 2008; HORAN; VERNON, 2003; AKSIN; MASINI, 2008), há também a abordagem dos custos de TI a partir do conceito de *chargeback* (recuperação dos custos ou faturamento dos custos de TI para as áreas usuárias), sendo que o *chargeback* é identificado principalmente em bibliografias especializadas no setor de TI (DRURY, 1997, RUBIN, 1992; KOBIELUS, 1992, DEARDEN; NOLAN, 1973; VAN; MORGAN, 1994; HUFNAGEL; BIMBERG, 1988). Além disso, encontram-se pesquisas mais atuais que utilizam o conceito de gestão financeira a partir do uso do ITIL (*information technology infrastructure library*), que seria um guia de melhores práticas no setor de TI.

O setor siderúrgico, por exemplo, é composto por empresas, com faturamento acima de 60 milhões e com considerável demanda pelo setor de TI. Acrescenta-se a isso o fato de

¹ Informações extraídas do sítio eletrônico do IBGE. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/stic/publicacao.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2009.

² Informações extraídas do sítio eletrônico do IBGE. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/stic/default.shtm>> e <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/stic/publicacao.pdf>>. Acesso em 10 abr. 2009.

que o setor siderúrgico, foco desta pesquisa, possui importância regional para o estado de Minas Gerais e um papel de destaque na economia nacional.

Segundo o Instituto Brasileiro de Siderurgia (IBS)³, o crescimento da produção e a demanda no mercado mundial de aço, até meados de 2008, eram evidentes devido ao dinamismo que a economia global vinha apresentando. Nesse período, o aumento de produção no setor de aços planos ocorreu principalmente em razão do consumo no setor automotivo e nos setores de máquinas industriais e de utilidades domésticas e comerciais. Já o aumento produtivo em aços longos refletiu o maior consumo da construção habitacional. Seguindo essa linha, o volume de exportações apresentou receitas acima de níveis históricos, o que colocava a siderurgia como um dos grandes contribuintes do saldo da balança comercial brasileira.

A partir da crise dos *subprimes* nos Estados Unidos em 2008 e seus efeitos sobre a economia internacional, o setor vem sofrendo os efeitos da forte queda na demanda, no comércio e nos preços do aço no mercado mundial. Nesse contexto, dada a representatividade da siderurgia na economia brasileira, foi realizado, em janeiro de 2009, um encontro com o presidente da república no qual foi enfatizado que o mercado consumidor siderúrgico interno é o principal diferencial do Brasil em relação à maioria das grandes economias, muitas já em recessão. Para preservá-lo, concluiu-se que é necessária a adoção de medidas de incentivo aos investimentos e ao consumo, além de apoio contra as importações desleais. Ainda assim, compete salientar que o Brasil é o maior produtor de aço da América Latina⁴ e oitavo produtor mundial⁵.

Isso posto, departamentos de TI em indústrias siderúrgicas são um importante objeto de estudo, principalmente sob a óptica dos custos desses departamentos. De acordo com Cooke e Parrish (1992), as empresas vêm apresentando grandes e crescentes gastos em tecnologia. Com isso, os departamentos de TI têm sido convocados a demonstrar o seu valor, o que vem justificando uma ênfase em estudos sobre custos de TI (KIVAC; TROY, 1989; LACITYe WILICOCKS,1995; LEE,1996).

Nesse estudo abordaremos uma empresa que possui o foco no gerenciamento dos custos de TI. As empresas com esse perfil adotaram diversas estratégias, como o uso de centro de serviços partilhados, *chargeback*, preço de transferência e até mesmo *outsourcing*. Nesse contexto, o correspondente estabelecimento do preço de transferência no setor de TI para tomada de decisão constitui uma importante peça para responder a perguntas sobre o uso de melhores soluções. De acordo com Anthony e Govindarajan (2006, p. 272), o objetivo da empresa na utilização do preço de transferência, que deve se basear em um sistema de fácil compreensão e simples gerenciamento consiste em: (i) proporcionar informações relevantes para subsidiar avaliações entre incorrer em custos e obter receitas; (ii) induzir a decisões de maximização dos resultados, ou seja, decisões que aumentem os lucros tanto da unidade quanto da empresa; e (iii) fomentar a avaliação de desempenho econômico dos centros de lucro.

Em suma, objetivo da pesquisa cujos resultados são apresentados neste trabalho foi – a partir de um estudo de caso realizado junto a uma empresa siderúrgica sediada em Belo

³ Informações extraídas do sítio eletrônico do IBS. Disponível em: <<http://www.ibs.org.br/index.asp>> e <<http://www.ibs.org.br/siderurgiaemfoco/Siderurgia10.pdf>>. Acesso em 10 abr. 2009.

⁴ Informações extraídas do sítio eletrônico do IBS. Disponível em: <<http://www.ibs.org.br/index.asp>> e <<http://www.ibs.org.br/siderurgiaemfoco/Siderurgia10.pdf>>. Acesso em 10 abr. 2009.

⁵ Informações extraídas do sítio eletrônico da Worldsteel Association. Disponível em: <<http://www.worldsteel.org/?action=stats&type=steel&period=latest&month=13&year=2008>>. Acesso em 10 abr. 2009.

Horizonte, Minas Gerais (neste trabalho possui o pseudônimo de “Empresa A”) – identificar, a partir da literatura e do estudo de caso sobre preço de transferência o uso do preço de transferência na tomada de decisão.

Nesse sentido, foram propostos os seguintes objetivos específicos para a pesquisa: (a) realizar uma pesquisa na literatura nacional e internacional sobre o tema estudado; (b) analisar as convergências e as divergências do preço de transferência na empresas estudada em relação à teoria; (c) relacionar o tema preço de transferência advindo da contabilidade gerencial, com as práticas utilizadas no setor de TI e relacionar esses conceitos com um tema da teoria econômica conhecido como custos de transação gerando assim uma visão holística para a contabilidade gerencial que possibilita a aplicação desses ferramentais teóricos na tomada de decisão.

Este trabalho está estruturado em 5 seções (contando com esta introdução). Na seção 2, apresenta-se a revisão de literatura que fundamenta a pesquisa realizada. Em seguida, descreve-se a metodologia (seção 3). Posteriormente, os resultados são apresentados e discutidos na seção 4. Por fim, são apresentadas as conclusões (seção 5).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para Solomons (1973), apesar de diversos autores usarem como sinônimo os termos divisionalização e descentralização, há diferenças, pois a descentralização é a delegação da tomada de decisão, já a divisionalização delega a responsabilidade pelo lucro. Assim, de acordo com o autor nenhum segmento deve ser considerado uma divisão a menos que seja um centro de lucro. Segundo o autor existem quatro principais motivos para as empresas divisionalizarem: busca pela diversificação; melhoria no processo de tomada de decisão e encorajar os talentos individuais em áreas descentralizados; maximizar a contribuição da divisão para o lucro da corporação; treinamento para futuros gestores da empresa, pois a maior parte dos problemas enfrentados nessas divisões serão similares aos encontrados em pequenos negócios. Isso posto, um dos maiores desafios da divisionalização é criar um sistema capaz de mensurar o lucro gerado por divisão, nesse caso será estudado o uso do preço de transferência.

Dentre os diferentes métodos existentes para o estabelecimento do preço de transferência, existe a ressalva de que prejuízos são iminentes quando o preço de transferência não é adequado (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006; HORNGREN *et al.*, 2004; ATKINSON *et al.*, 2000). Por conseguinte, análises mais aprofundadas se fazem necessárias para a correta formação do preço de transferência com o intuito de utilizá-lo para a tomada de decisões. De acordo com Atkinson *et al.* (2000), o propósito primário dos números produzidos pela contabilidade gerencial é de motivar um comportamento desejável da gerência relativo às atividades de planejar, tomar decisão e alocar recursos. Não obstante, para que o preço de transferência permita essa análise desejada deveriam ser avaliados outros pontos destacados na teoria dos custos de transação quais sejam: (i) analisar se esse serviço é estratégico para a empresa; (ii) avaliar o risco de se contratar o serviço fora da empresa; (iii) verificar o custo de não ser atendido adequadamente; e (iv) ponderar se características da empresa poderiam demandar um tempo de aprendizado que gerariam custos “não facilmente mensuráveis” quando da contratação de serviços externos.

2.1 Contabilidade Gerencial

2.1.1 Preço de Transferência

Neste estudo, será abordada a determinação dos preços de transferência de serviços entre as unidades internas de uma organização. Segundo Anthony e Govindarajan (2006, p. 271), o preço de transferência é utilizado em organizações orientadas para a descentralização. Trata-se de um método que contabiliza produtos e serviços transferidos de um centro de lucro para outro, o que possibilita que cada departamento de uma mesma organização cobre pelas transferências sob sua responsabilidade.⁶

Anthony e Govindarajan (2006, p. 272) ainda incluem o conceito de centro de lucro e apontam que o “preço de transferência é limitado ao valor de uma transferência de produtos ou serviços em transações em que, pelo menos, uma das partes envolvidas é um centro de lucro”. Os referidos autores ainda salientam que, por vezes, é desejável que as unidades funcionais – *marketing*, produção e setores prestadores de serviços – sejam tratadas como centros de lucro e que unidades de manutenção, de processamento de dados, de transporte, de engenharia e de assessoria, dentre outras, podem ser transformadas em centros de lucros. Esses centros podem ser unidades da matriz que prestam serviços às divisões ou podem localizar-se nas próprias unidades de negócios, que, por sua vez, podem cobrar pelos serviços prestados, com o objetivo financeiro de que as receitas igualem às despesas. Em contraponto esse objetivo de apenas igualar receitas a despesas, Anthony e Govindarajan (2006) destacam que o preço de transferência inclui, normalmente, uma parcela de lucro, pois uma empresa independente nunca transferiria produtos e serviços a outra empresa independente pelo valor do custo ou por valor menor do que o custo.

Em consonância com pesquisa realizada por Vancil (1979), há diversos tipos de serviços administrativos que são cobrados “com base no uso” e, geralmente, as unidades tomadoras de serviços têm o direito de buscá-los fora do âmbito da empresa, se o fornecedor externo pode supri-los com igual qualidade e por preço mais baixo. Ainda na referida pesquisa, foi possível verificar exemplos de serviços administrativos cobrados, como contabilidade e finanças, assessoria jurídica e publicidade, além de se constatar que o serviço de Tecnologia da Informação é o departamento em que mais se encontra a cobrança entre unidades prestadoras de serviços internos.

O princípio fundamental do preço de transferência consiste no fato de que ele deve ser similar ao que seria pago a fornecedores externos. Todavia, essa é uma questão difícil, pois existem divergências na literatura especializada de como determinar esse preço de venda. Com base na literatura econômica clássica, por exemplo, segundo a qual o preço de venda deve ser igual ao custo marginal, autores como Solomons (1973) e Cook (1955) defendem o uso do custo marginal também para a determinação do preço de transferência. Entretanto, Anthony e Govindarajan (2006), defendem que esse procedimento seria irreal, já que, em pesquisa realizada pelos autores, foi constatado que, dentre 501 das 1000 empresas da *Fortune*, apenas 17% adotavam método baseado no custo marginal.

O sistema de preço de transferência pode variar de muito simples a extremamente complexo, dependendo da natureza da atividade da empresa, Anthony e Govindarajan (2006). A situação ideal é descrita por esses autores tal qual se pode observar no Quadro 1, a seguir.

⁶ Há também o preço de transferência utilizado em operações entre empresas situadas em países diferentes. E esse assunto, porém, não será foco deste estudo, pois, consoante Anthony e Govindarajan (2006, p. 908), o preço de transferência em operações no exterior envolve outras considerações, tais como tributação, regulamentos governamentais, tarifas, controle de câmbio, acumulação de recursos e existência de sociedade em cotas de participação.

QUADRO 1 – Situação ideal para utilizar preço de transferência

Preço de Transferência	Anthony e Govindarajan
Situação ideal	
Leva a congruência de objetivos quando existem as seguintes condições:	
Fator relacionado a pessoas: Pessoal competente	Executivos interessados no desempenho a curto e longo prazo de seus centros de responsabilidade. Pessoal envolvido em negociação e arbitramento de preços de transferência deve ser competente.
Fator relacionado a ambiente: Boa atmosfera	Os executivos devem considerar a lucratividade como fator de avaliação de desempenho e considerar o preço de transferência justo.
Preço de mercado	O preço de transferência ideal é baseado no preço de mercado. Esse preço de mercado deve refletir as mesmas condições de quantidade, prazo de entrega, qualidade etc. do produto ao qual se aplica o preço de transferência.
Liberdade de escolha da fonte	Se não podem obter um preço satisfatório de uma fonte dentro da empresa, os compradores devem ter a liberdade de escolher entre comprar ou vender externamente.
Ampla fluxo de informações	Os executivos devem conhecer todas as alternativas possíveis, sobretudo os custos e as receitas de cada uma delas.
Negociação	Deve existir um mecanismo que facilite a negociação de contratos entre unidades.

Fonte: elaborado pelos autores.

Horngren *et al.* (2004) apontam uma classificação feita a partir dos métodos de determinação de preço de transferência e sugerem que as empresas podem utilizar preços baseados no mercado, baseados em custos e preços negociados.

2.1.2 Preço de transferência baseado no mercado

Os autores pesquisados estão de acordo quanto ao uso do preço de mercado como melhor preço de transferência que poderia ser aplicado nas empresas. Contudo, existem situações, descritas a seguir, em que o uso desse preço de transferência não é possível. O Quadro 2 estabelece um comparativo com a opinião de cada autor:

QUADRO 2 – Comparativo: conceituação de preço de transferência baseado em mercado

Preço de Transferência	Anthony e Govindarajan (2006)	Horngren <i>et al.</i> (2004)	Atkinson <i>et al.</i> (2000)
Preço de mercado	O preço de transferência ideal é baseado no preço de mercado, o qual deve refletir as mesmas condições de quantidade, prazo de entrega, qualidade etc. do produto ao qual se aplica o preço de transferência. Para refletir economias resultantes por se tratar de um produto interno, pode-se ajustar esse preço interno para baixo, já que não há, por exemplo, provisões para créditos incobráveis, custos de publicidade e certas despesas de vendas. O preço de um produto de mercado similar, ao ser vendido internamente, não seria o preço ideal, mas seria melhor do que nenhum preço de mercado.	Se houver mercado competitivo para os produtos e serviços transferidos, a utilização do preço de mercado levará a uma congruência de metas e ao esforço gerencial desejado. O preço de mercado pode vir de listas de preços publicadas ou de preços que são cobrados dos clientes externos. O preço de transferência interno poderia ser o preço cobrado dos clientes externos menos as despesas de vendas e entrega que não são incorridas nos negócios internos. O inconveniente desses preços é que nem sempre estão disponíveis.	Se os mercados externos existem para intermediação (transferência) de produtos ou serviços, então os preços de mercado são a base mais apropriada para estimar o valor das mercadorias ou serviços transferidos entre os centros de responsabilidade, pois o preço baseado no mercado é objetivo e será capaz de prover os incentivos econômicos apropriados. Porém, pode não existir mercado ou pode ser difícil identificar o preço de mercado apropriado.

Fonte: elaborado pelos autores.

2.1.3 Preço de transferência baseado em custo

Sobre os preços de transferência baseados em custos, os autores pesquisados estão em concordância com o uso do custo padrão. Apenas Anthony e Govindarajan (2006) discorrem sobre preços de transferência com margem de lucro, ao passo que Atkinson *et al.* (2000) defendem os preços de transferência baseados em custo marginal e custo variável padrão.

Segundo Horngren *et al.* (2004), quase metade das principais empresas do mundo realiza transferências baseadas em custos, sejam eles baseados em custo variável, custo total ou custo total mais margem. Além disso, algumas empresas utilizam custo padrão, enquanto outras aplicam o custo real. Consoante Horngren *et al.* (2004), o uso do custo padrão ou

orçado é sugerido em lugar do custo real, já que, para fins de planejamento, como não é possível ter conhecimento antecipado do custo real, o departamento comprador não estaria apto a realizar planejamento e, assim, não estaria capacitado a controlar seus custos.

Em suma, podem-se definir preços com base em diversos métodos de custo. A seguir, o Quadro 3 confronta as visões de três diferentes autores. Em seguida, são descritos os demais métodos de preço de transferência mencionados isoladamente pelos autores.

QUADRO 3 – Comparativo: conceituação de preço de transferência baseado em custo

Preço de Transferência	Anthony e Govindarajan (2006)	Hornngren <i>et al.</i> (2004)	Atkinson <i>et al.</i> (2000)
Custo	Há a necessidade de adoção de um incentivo para que os padrões sejam estabelecidos com austeridade. Caso os custos reais sejam utilizados, as ineficiências de produção serão passadas ao centro de lucro comprador.	Uso do custo real no preço de transferência pode não ser o mais adequado: a área compradora não está apta a planejar 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 seus custos. O mais recomendado seria utilizar os custos orçados ou custo padrão em vez dos custos reais, para alocação de preços de transferência baseados em custos.	A transferência baseada em custos reais não provê 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 poderia ser uma medida de eficiência da operação da unidade.

Fonte: elaborado pelos autores.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2006), caso não haja preço competitivo disponível no mercado, os preços de transferência podem ser estabelecidos com base no custo acrescido de uma margem de lucro.

Além dos métodos descritos anteriormente, outro método seria o preço de transferência baseado em custo de oportunidade, que corresponde ao valor de um determinado recurso em seu melhor uso alternativo. O custo de oportunidade representa o custo da escolha de uma alternativa em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior benefício, ou seja, trata-se do custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa (CATELLI; GUERREIRO, 1992). Sob esse enfoque e considerando-se que o problema fundamental da tomada de decisão é a escolha de alternativas que façam o melhor uso dos recursos envolvidos, o custo de oportunidade expressa, segundo os Catelli e Guerreiro (1992), o benefício efetivamente obtido com uma decisão. Não obstante, compete ressaltar que poucos autores tratam o preço de transferência a partir do custo de oportunidade por ele ser considerado de difícil aplicação prática.

2.1.4 Preço de transferência negociado

Embora seja possível implantar preços baseados em negociações entre unidades, existem alguns pontos de atenção para esse tipo de precificação. Segundo Anthony e Govindarajan (2006), devem existir mecanismos que facilitem o entendimento quando da negociação entre as unidades, sendo que, ainda assim, esse preço de transferência depende da habilidade do mediador em negociar com os gestores dos centros envolvidos. Corroborando essa afirmativa, Atkinson *et al.* (2000) consideram que o preço de transferência negociado pode refletir, em vez de considerações econômicas, as habilidades de negociação de ambas as partes e que o tempo e esforço despendidos na negociação não adicionam nada diretamente aos lucros das empresas. Hornngren *et al.* (2004) também fazem essa afirmativa de que seria necessário investir muito tempo até que se pudesse chegar a um denominador comum sobre os preços negociados finais, o que não seria viável e não geraria valor agregado para a empresa. A vantagem apontada, contudo, é que os negociadores conheceriam os bens e serviços negociados, podendo chegar a um preço justo. O Quadro 4, a seguir, mostra um comparativo sobre preços de transferência negociados.

QUADRO 4 – Comparativo: conceituação de preço de transferência negociado

Preço de Transferência	Anthony e Govindarajan (2006)	Hornsgren <i>et al.</i> (2004)	Atkinson <i>et al.</i> (2000)
Negociação	<p>As unidades negociam preços de transferência entre elas; logo, os preços não são fixados pela administração central.</p> <p>Dentre outras razões, as unidades têm melhores informações sobre o mercado e sobre custos, estando, portanto, mais capacitadas a formar preços razoáveis.</p> <p>Representa um compromisso assumido entre os executivos das unidades, sendo que, caso a matriz estabeleça esses preços, os executivos das unidades podem argumentar que seus lucros são baixos devido à arbitrariedade do preço.</p>	<p>As empresas preocupadas com a autonomia dos centros de lucro permitem que os gestores negociem preços de transferência.</p> <p>Podem ser utilizados tanto o preço baseado em custos como os preços de mercado.</p> <p>Não há intervenção da administração central devido ao fato de os gestores possuírem melhores informações para decidir.</p>	<p>Na ausência de preço de mercado, algumas empresas negociam os preços de transferência.</p> <p>Se o preço praticado é diferente do preço de transferência ótimo, a empresa sofre como um todo porque transfere um menor número de unidades que o número ótimo entre duas divisões.</p>

Fonte: elaborado pelos autores.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2006), em algumas empresas, as unidades são obrigadas a transacionar entre elas, nesse caso possivelmente haveria a necessidade de métodos para resolução de conflitos, Os mecanismos de solução de conflitos abrangem desde a imposição de medidas de prevenção e conquista de confiança até a negociação e solução de problemas, o tipo de solução de conflitos usado influencia a eficácia do sistema de formação de preços de transferência.

As reflexões dos autores expostos nesta subseção são muito importantes, pois destacam um dos principais fatores que podem culminar em dificuldades de sustentação do mecanismo de preço de transferência negociado.

2.1.5 Determinando os preços dos serviços centrais

Consoante Anthony e Govindarajan (2006), a simplicidade do mecanismo de preços de transferência é essencial para que possa atingir seus objetivos, inclusive para que as áreas usuárias possam entender qual será o efeito nos custos se decidir por usar os serviços ou abandoná-los. Assim os referidos autores citam que os custos com prestação de serviços centrais devem ser repassados sem incluir nenhuma parcela de lucro, exceto quando: a área compradora possuir controle parcial sobre os custos de serviços que é obrigada a pagar; ou a área compradora tiver liberdade para usar ou não os serviços da matriz que geram custos.

A partir desses fatores de controle do volume e da eficiência dos serviços, as unidades podem necessitar de serviços centrais como o uso de TI e de P&D (Pesquisa e Desenvolvimento). Nesse caso, o executivo pode não conseguir controlar bem a eficiência com que essas atividades são realizadas, embora possa controlar o volume dos serviços que recebe. Há três correntes de pensamento a respeito desses serviços, conforme dispõe o Quadro 5, a seguir.

QUADRO 5 – Preço de transferência de serviços centrais

Preço de Transferência	Anthony e Govindarajan (2006)
A unidade deve pagar os custos-padrão variáveis e arcar pelos serviços requisitados.	<p>Se paga menos, a unidade compradora será motivada a usar mais serviços do que os economicamente justificáveis. Se não há pagamento, pelo menos dos custos variáveis, a unidade compradora será motivada a solicitar serviços que serão de pouco valor. O departamento solicitante poderá comparar o custo/benefício dos serviços.</p>
Preço igual ao custo padrão variável mais uma proporção razoável do custo fixo (até o custo total e não maior que o preço de mercado)	<p>Se são obrigados a pagar mais do que os custos variáveis, os executivos das unidades podem não fazer uso de certos serviços considerados úteis do ponto de vista da empresa.</p>
	<p>Se as unidades acreditam que os serviços não valem pelo menos esse preço (custo total limitado ao preço de mercado), deve haver algo errado com a qualidade ou com a eficiência.</p>

Uso opcional dos serviços

Em alguns casos, a administração pode decidir que as unidades têm liberdade para usar ou não os serviços centrais. As unidades têm liberdade para se suprirem de serviços prestados por terceiros, desenvolver sua própria capacidade para executá-los ou simplesmente se absterem de usar os serviços. Esse tipo de comportamento é encontrado nos departamentos de TI, consultoria e manutenção. Tais centros de serviços são independentes e devem agir como tal. Se seus serviços não são usados pelas unidades, sua atividade pode ser contratada por terceiros e a unidade de prestação de serviços internos poderia ser eliminada completamente.

Fonte: elaborado pelos autores.

2.2 Práticas Utilizadas em TI

A seguir veremos a definição de três práticas adotadas por departamentos de TI em grandes empresas, o *shared service center*, o *charge back* e o *ITIL*. Essas três práticas para serem implantadas utilizam o conceito de cobrança na prestação de serviços de TI, ou seja, fatalmente o preço de transferência será importante para o uso das três práticas descritas a seguir.

2.2.1 Shared service center

De acordo com Watson (2008), o conceito de *shared service center* ou centro de serviços compartilhados tem sido debatido desde a introdução da computação, quando a TI era centralizada e quando foi dado início à cobrança pelo uso de determinadas aplicações. Em 1980, o uso dos serviços compartilhados foi aplicado mais amplamente, permitindo que as grandes organizações racionalizassem e padronizassem seus processos de negócio com múltiplas empresas ou diversas unidades de negócio. Segundo essa abordagem, atividades ou funções comuns, como finanças, contabilidade e recursos humanos, foram centralizadas e agrupadas em centros de serviços compartilhados, reduzindo assim operações redundantes na organização. Exemplos de aplicação atual dessa abordagem compreendem redes e bancos de dados, de segurança e de armazenamento.

Horan e Vernon (2003) apontam que é importante que os serviços compartilhados operem separadamente da matriz da organização, quer como uma unidade de negócios, uma *joint venture* ou uma empresa juridicamente independente⁷, afim de que a operação comercial seja competitiva no mercado aberto. Segundo esses autores, fazer um investimento em serviços compartilhados proporciona melhores serviços aos múltiplos clientes a um custo reduzido. A razão disso está no fato de que, o serviço de entrega, sendo o *core business*, ou seja, o foco do negócio de um centro de serviços compartilhados, resulta em melhor gestão, maior qualidade, custos mais baixos e níveis mais elevados de satisfação do cliente.

Aksin e Masini (2008) identificaram, em pesquisa, quatro diferentes *clusters* (grupos) para os modelos de serviços compartilhados. Conforme apontam os resultados, tem-se desde uma abordagem por meio da qual a organização é tratada como um centro de custos que serve clientes internos até um modelo em que o centro de serviços compartilhados é uma entidade empresarial separada.

2.2.2 Chargeback

O *chargeback*, também conhecido como recuperação dos custos ou sistema de faturamento, é um método que busca responsabilizar os usuários pelos custos incorridos (DRURY, 1997). Um sistema de *chargeback* controla, a partir da gestão e do controle dos recursos de informática, quem são os usuários de recursos de TI para alocação dos custos desses recursos. Contudo, enquanto muitas organizações pensam que o *chargeback* é um valioso instrumento de gestão financeira e de negócios, diversos autores discordam em razão

⁷ Cumpre destacar que, como uma empresa juridicamente independente, um centro de serviços compartilhados seria muito semelhante à terceirização.

do controle e do alcance limitado desse sistema. Autores como Kobiellus (1992) e Dearden e Nolan (1973) argumentam que os sistemas de *chargeback* não estão prontos para o novo ambiente de informática e que os gestores tampouco estão prontos para usar esses sistemas.

Drury (1997) apresenta resultados empíricos que indicam que as organizações estão parcialmente satisfeitas com o uso desse sistema, em função do ambiente tecnológico e da cultura de utilização do *chargeback*. As principais dificuldades apontadas estariam na abordagem e nas métricas, embora algumas empresas estejam adotando outros procedimentos de gestão a fim de superar esses problemas.

Estudos empíricos apresentam condições que afetam a utilização do *chargeback*, tais como a maturidade de utilização (VAN; MORGAN, 1994) e a descentralização do processo decisório (HUFNAGEL; BIMBERG, 1988). A partir dessas afirmações, Drury (1997), pesquisou empresas, as quais foram questionadas sobre centralização e tomada de decisão, dentre outros assuntos. Utilizando uma escala de sete pontos, variando de “muito centralizada” a “muito descentralizada”, o resultado médio para diversas áreas das empresas foi de 3,58, indicando um grau moderado de descentralização. A mesma questão foi feita a respeito da tomada de decisão quanto à TI, gerando uma pontuação de 1,86, o que indica que, comparadas a decisões sobre outras questões, aquelas em relação à TI tendem a ser descentralizadas nas empresas pesquisadas.

Segundo a referida pesquisa de Drury (1997), um dos problemas encontrados com o uso do *chargeback* foi a cobrança dos custos fixos, que diferem de acordo com os ambientes e não são facilmente tratados como custos diretos dos usuários. Além disso, observou-se que muitos usuários têm orçamentos de TI próprios e argumentam que esses custos fixos devem ser suportados centralmente, e não cobrados dos usuários, que não os controlam diretamente. Drury (1997) também aponta que, além de o custo total da TI estar fora do departamento de TI, há uma parte substancial correspondente à mão de obra, bem como uma grande variedade de custos, muitos dos quais são ocultos. Para o referido autor, os próximos objetivos a serem perseguidos deveriam passar por uma preocupação com a cobrança de usuários de maneira justa e informativa para que seja possível compreender, primeiro, a estrutura de custos (antes até do que a preocupação com a cobrança em si).

2.2.3 Gestão financeira: uso do ITIL

No fim da década de 1980, o British Central Computer and Telecommunication Agency (CCTA), agora Office of Government Commerce (OGC), percebeu que deveria haver uma forma melhor para os departamentos de TI funcionarem. Esse grupo originou a Versão 1 do ITIL (IT infrastructure library), que seria um guia das melhores práticas de gerenciamento de TI, cuja versão atual foi lançada em 2001 (GONÇALO, 2005).

Atualmente, esse guia de melhores práticas contém oito livros, que podem ser implementados separadamente e estão atrelados a duas áreas principais, a saber: *service support* (suporte de serviços) e *service delivery* (prestação de serviços). Essas áreas, por sua vez, são divididas em disciplinas (ou processos), cuja prática permite que os serviços de TI sejam fornecidos eficazmente (GONÇALO, 2005).

Dentre as disciplinas do *service delivery*, está a gestão financeira dos serviços de TI, a qual incentiva a cobrança da prestação de serviços de acordo com todos os gastos a eles relacionados, todos os serviços prestados por esse departamento devem ser cobrados, sejam eles diretos e indiretos (e.g., serviços externos, *softwares*, folha de pagamento do pessoal da TI). Esses gastos devem ser alocados a cada serviço prestado e, a partir dessa alocação, o setor de TI deve manter um portfólio de preços por serviço prestado.

Isso posto, é possível identificar que as empresas que fazem uso do shared service Center, *chargeback* ou gestão financeira de acordo com o ITIL utilizarão um sistema de preço de transferência, mesmo que não utilizem essa terminologia.

2.3 Teoria econômica: custos de Transação

O custo de serviços internos, do ponto de vista econômico, é tratado como custos de transação. Segundo Ouchi (1980), os custos de transação correspondem à simulação de mercado dentro da empresa, a qual se faz necessária a partir de uma falha de mercado que deve ser suprida pela estrutura burocrática e hierárquica de uma organização. A estrutura hierárquica pode gerar contratos sociais desamarrados que geram custos de oportunismo, desempenho, complexidade de atividades e até mesmo clãs dominantes dentro da estrutura verticalizada.

No mercado, existem os custos derivados de atos como negociar, redigir, implementar e verificar a execução adequada das cláusulas contratuais. A partir das estruturas mencionadas, em conjunto com outros fatores, caberá as empresas decidirem quanto à forma institucional mais adequada para o departamento de TI na empresa: via mercado ou via estrutura hierárquica. Conforme destacam Hasenclever e Kupfer (2002 p. 268), “organizações que decidem hierarquicamente a alocação dos fatores de produção no seu interior, substituindo o mecanismo de mercado, existem porque os custos de transação, ou seja, os custos de recorrer ao mercado são significativos entre as etapas do seu processo de produção”.

Assim, a teoria sobre custos de transação menciona fatores da estrutura hierárquica e da estrutura de mercado que devem ser avaliados. Desse modo, além de se definir se os preços de transferência deverão ser baseados no mercado, em custos ou negociados, pode-se complementar as análises dos preços de transferência com a avaliação de outros fatores, tais como: custos de recorrer ao mercado (custos derivados de atos como negociar, redigir, implementar e verificar a execução adequada das cláusulas contratuais) e custos da estrutura hierárquica (custos de oportunismo, desempenho, complexidade de atividades e até mesmo clãs dominantes dentro da estrutura verticalizada). A partir da análise complementar desses fatores, poder-se-á analisar o preço de transferência que permita melhor tomada de decisão para o desempenho da empresa.

Os objetivos básicos da organização na utilização da teoria dos custos de transação referem-se à maximização de seus resultados globais via defesa da concorrência e vantagem na aquisição de serviços por meio da regulação econômica de mercado, pois firmas movidas por estímulos e pressões do processo competitivo buscam construir formas organizacionais que incrementem seus desempenhos.

2.4 Tomada de decisão

Quando há alternativas para escolher, uma forma racional de chegar a uma decisão é tentar avaliar os resultados de cada ação (COOPER; SCHINDLER, 2003: p. 82). O conhecimento⁸ também é empregado para interpretar a informação e para a escolha da melhor ação. A análise do resultado é empregada para interpretar a informação e para a escolha de uma próxima melhor ação.

Segundo Lima (1992: p.20) ao considerar que as decisões tomadas nas organizações são relativas, principalmente, à obtenção e distribuição de recursos. Dessa forma, a tomada de decisão permeia todo o processo gerencial, nesse caso o preço de transferência, conforme visto, deve levar em conta a escolha de alternativas, avaliar o resultado de cada ação, escolher

⁸ O conhecimento é a combinação de instintos, idéias, regras e procedimentos que guiam ações e decisões (ALTER, 1992).

o melhor resultado e análise do resultado obtido para retroalimentar o processo de tomada de decisão.

3 METODOLOGIA

A pesquisa foi qualitativa, descritiva e exploratória, e baseada em um estudo de caso, realizado no departamento de TI de uma indústria siderúrgica de grande porte sediada em Belo Horizonte. O objeto de estudo – TI na siderurgia – foi tratado com foco na análise do seu custo. Mais especificamente, a pesquisa teve como objeto de análise o preço de transferência, que é uma das maneiras de se analisar o custo desse serviço.

De acordo com Denzin e Lincoln (2005), a pesquisa qualitativa enfatiza a verificação de teorias já existentes, com a vantagem de poder investigar com profundidade o evento, por meio de entrevistas e observações *in loco*, e identificar variáveis que se complementam, se confirmam ou contrastam entre si. Conforme revelam Hair *et al.* (2005), a pesquisa exploratória é orientada para descobertas e é bastante útil para os pesquisadores em circunstâncias em que se dispõe de poucas informações. Por sua vez, Cassel e Symon (1994) ressaltam que a pesquisa qualitativa e exploratória refere-se à utilização de métodos geralmente associados ao levantamento e à análise de um texto escrito ou falado ou, ainda, a uma observação direta de um comportamento pessoal.

Segundo Yin (2005), o estudo de caso “[é] uma inquirição empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto real no qual os comportamentos relevantes não podem ser manipulados, mas onde é possível se fazer observações diretas e entrevistas sistemáticas”.

A empresa que fará parte desta pesquisa foi escolhida por permitir a solução de um problema prático, o que garante facilidade de acesso aos dados pesquisados. A pesquisa desenvolveu-se em quatro etapas: etapa 1 revisão bibliográfica e definição do roteiro de entrevista; etapa 2 entrevista piloto e ajustes; etapa 3 entrevista com o *Controller* e etapa 4 análise dos dados e interpretação dos resultados obtidos.

4 RESULTADOS

Essa pesquisa foi realizada em empresa brasileira pertencente a grupo Francês com dezenas de plantas industriais e negócios em quatro continentes, com capacidade para produzir cerca de 600 mil toneladas/ano, líder no Brasil em seu segmento de atuação. A empresa abastece o mercado nacional e internacional possui aplicações automobilísticas, industriais, petrolíferas e estruturais, faturamento anual de 3 bilhões e possui cerca de 6.000 empregados. Será apresentado o uso do preço de transferência no departamento de TI dessa organização.

Segundo o *Controller* o departamento possui cerca de 70 funcionários próprios e cerca de 15 empresas contratadas para prestação de serviços em TI. Esse departamento possui histórico de aumento de custos ao longo dos anos, seus custos representam cerca de 1% sobre o faturamento em 2009, sendo que esse custo pode ser considerado adequado quando comparado a média do mercado, pois em comparação com 11 empresas do mesmo porte a média desse indicador foi de 0,9%. Essa empresa iniciou as análises para implantação do preço de transferência a partir das solicitações constantes da diretoria para o foco na redução de custos. Assim os fóruns especializados em TI atualmente pregam as práticas já mencionadas como *shared service center*, o *charge back* e o *ITIL*. Foi feito um estudo e os gestores decidiram implantar uma forma de transferência de custos de TI para os departamentos usuários com intenção de que cada departamento fosse responsável por seu custo, o intuito seria incentivar as áreas na redução dos mesmos, solicitando somente os

recursos realmente necessários e que seriam comportados por seus orçamentos. Segue descrição do sistema de preço de transferência adotado:

Gerência de sistemas administrativos. Cobrança de custo Fixo: custo para manter os sistemas (refere-se a manutenções de correção, legais, help desk, participação em reuniões de negócio e gestão do processo). O custo fixo é composto pelo overhead proporcional do próprio departamento de TI, mais o custo do pessoal que fica responsável pela rotina que se estimou em 33%. Direcionador de custos utilizado é nº de licenças de usuários SAP.
Cobrança de custo Variável: custo dos projetos e requisições feitos para área de TI. Direcionador de custo: horas trabalhadas sob demanda.

Gerência de desenvolvimento de sistemas. Cobrança de custo Fixo: custo para manter os sistemas existentes (refere-se a manutenções de correção, legais, help desk, participação em reuniões de negócio e gestão do processo, base será atualizada anualmente para a inclusão/exclusão de sistemas). O custo fixo é composto pelo overhead proporcional do próprio departamento de TI, mais o custo do pessoal que fica responsável pela rotina que se estimou em 33%. Direcionador de custos utilizado é % dos sistemas da VMB em que a área é usuária.
Cobrança de custo Variável: custo dos projetos e requisições feitos para área de TI. Direcionador de custo: horas trabalhadas sob demanda.

Gerência de infra-estrutura de TI. Cobrança de custo Fixo: custo para manter, otimizar e evoluir a infra-estrutura de TI e Telecomunicações (refere-se às rotinas de gestão de contratos e serviços corporativos, manutenção e evolução da infra-estrutura, incluindo hardware, software básico e recursos de telefonia, participação em reuniões internas e com fornecedores negócio, apoio às demais empresas do Grupo no Brasil e integração com a TI global). O custo fixo é composto pelo overhead proporcional do próprio departamento de TI, , mais o custo do pessoal que fica responsável pela rotina que se estimou em 60%. Direcionador de custos utilizado é Nº de postos de trabalho informatizado (PC's: desktops e notebooks).
Cobrança de custo Variável: custo dos projetos e requisições feitos para área de TI. Direcionador de custo: horas trabalhadas sob demanda. A seguir será apresentado o Quadro 6, contendo os principais questionamentos feitos ao *Controller*.

QUADRO 6 – Preço de transferência na empresa A

Autor	Assunto	Pergunta	Resposta
Questionamentos relacionados ao preço de transferência			
Horngren <i>et al.</i> (2004)	As empresas podem utilizar preços baseados em custos, preços baseados no mercado e preços negociados.	Qual o método de preço de transferência utilizado pela empresa?	Método de custo. Utilizamos o custo real para realizar todas as apurações. É o método mais fácil de administrar por se tratar de uma área muito dinâmica e com uma demanda muito alta. Os usuários utilizam a tarifa média real para fazer o planejamento em seu orçamento.
Segundo Anthony e Govindarajan (2006)	Os desafios na operação de um sistema descentralizado é criar um método satisfatório para contabilizar produtos e serviços transferidos de um centro de lucro para outro.	O método é considerado satisfatório pelos usuários?	O uso do custo padrão foi sugerido por alguns usuários, porém como não há uma variação muito grande percebe-se que não é necessário.
Anthony e Govindarajan (2006)	O princípio fundamental é o conceito de que o preço de transferência deve ser similar ao preço que seria aplicado a compradores externos, ou que seria pago a fornecedores externos.	O preço cobrado internamente é compatível com o preço de mercado? É maior? Menor?	O nosso custo comparado com o preço de mercado está maior. Acreditamos que a estrutura dessa empresa que comporta cerca de 6.000 funcionários e possui uma série de benefícios impacte no custo, principalmente quando comparado com pequenas empresas prestadoras de serviços de TI.

Aksin e Masini (2008)	Identificaram, em pesquisa, quatro diferentes clusters (grupos) para os modelos de serviços compartilhados. Conforme apontam os resultados, tem-se desde uma abordagem por meio da qual a organização é tratada como um centro de custos que serve clientes internos até um modelo em que o centro de serviços compartilhados é uma entidade empresarial separada.	Nesse caso, com base nas informações de preço de transferência foi identificada a necessidade de modificar a forma como o serviço é prestado? Até tornando esse departamento independente da empresa?	A implantação do preço de transferência foi feita com certa resistência na área justamente pelo medo de que esse departamento fosse terceirizado, pois o custo cobrados de outras áreas é mais alto quando comparado com o preço cobrado no mercado.
Questionamento relacionado a TI			
DRURY (1997)	O chargeback, também conhecido como recuperação dos custos ou sistema de faturamento, é um método que busca responsabilizar os usuários pelos custos incorridos.	Vocês foram direcionados pelo uso de algum conceito aplicável rotineiramente aos departamentos de TI como: shared service center, o charge back ou ITIL	Sim, internamente os gestores de TI denominam esse processo de charge back. Também estamos iniciando estudos sobre a implantação do ITIL.
Questionamento relacionado ao Custo de transação			
Hasenclever e Kupfer (2002)	Organizações que decidem hierarquicamente a alocação dos fatores de produção no seu interior, substituindo o mecanismo de mercado, existem porque os custos de transação, ou seja, os custos de recorrer ao mercado são significativos entre as etapas do processo de produção.	Vocês fizeram análises de custos adicionais de contratação de mão de obra externa como, por exemplo: analisar o custo de gerenciar um serviço estratégico para a empresa; analisar o custo de não ser atendido adequadamente; analisar se características da empresa poderiam demandar um tempo de aprendizado que gerariam custos “não facilmente mensuráveis” quando da contratação de serviços externos.	Não. Fizemos simplesmente o processo conforme descrito. Separação de custos fixos e variáveis e formas de alocação desses custos de forma mais justa possível para as áreas usuárias. Esse tipo de comparativo poderia auxiliar na visibilidade dos custos que a empresa incorreria ao recorrer ao mercado. Como não temos essa análise hoje o nosso custo interno é mais alto quando é comparado simplesmente com o mercado, caso façamos esses cálculos pode ser que recorrer ao mercado até ficaria equiparado com o nosso custo atual.
Questionamentos relacionados a tomada de decisão			
COOPER; SCHINDLER, (2003)	Quando há alternativas para escolher, uma forma racional de chegar a uma decisão é tentar avaliar os resultados de cada ação	Alguma decisão é tomada com essa informação de preço de transferência?	Atualmente esses sistema está sendo utilizado principalmente com o intuito de incentivo ao comportamento adequado no uso dos recursos de TI objetivando redução da demanda e consequentemente dos custos. É possível que num futuro próximo esse sistema possa ser usado para tomada de decisão.
Questionamentos relacionados contabilidade gerencial			
Atkinson <i>et al.</i> (2000),	Propósito primário dos números produzidos pela contabilidade gerencial é de motivar um comportamento desejável da gerência relativo às atividades de planejar, tomar decisão e alocar recursos.	O preço de transferência é analisado mensalmente?	Sim, em um comitê mensal de custos.
		O preço de transferência é utilizado para que tipo de análise?	Atualmente analisa-se somente o valor do preço de transferência, a intenção é estender a análise para verificar se houve realmente a redução na demanda para área de TI
		Qual o uso das informações do preço de transferência?	Avaliar se estamos controlando o custo homem hora
		Implantação do Sistema gerou mudanças comportamentais?	Ainda não fizemos essa análise nos números, a percepção da demanda é que ainda estamos nos mesmos patamares.
		Uso do sistema gerou maior preocupação e maior esforço para melhoria dos resultados?	Muito, os gestores preocupam-se com o valor cobrado das áreas clientes e com a agilidade no atendimento das demandas.
		O preço de transferência identificado é de orientar e incentivar os gestores quanto ao desempenho de seus segmentos?	Acredito que ainda não chegamos nesse grau de maturidade
Há relação entre o preço de transferência e metas?	Sim, metas de remuneração foram traçadas sobre o valor da tarifa do preço de transferência.		

Fonte: elaborado pelos autores.

Verificou-se que a empresa utiliza o custo real, contrariando a sugestão do uso do custo variável conforme apresentado na revisão de literatura, porque através do custo variável não seriam repassadas as ineficiências da área prestadora de serviços e as áreas clientes

poderiam utilizar o custo padrão orçado para fazer o planejamento de seus orçamentos. A empresa mencionou que a variação do custo é muito pequena então a dificuldade do planejamento não ocorre, porém a transferência de ineficiências para as áreas clientes não é evitada com nenhuma ação de contorno.

Verificou-se na bibliografia consultada que o preço de transferência deve ser usado para que os centros de lucro tomem a melhor decisão, podendo adquirir produtos e serviços externamente quando essa decisão foi mais vantajosa economicamente para a empresa, porém na empresa analisada apesar do seu preço de transferência estar acima do preço de mercado os serviços de TI são realizados e os custos são alocados as áreas usuárias, não observando-se assim um dos benefícios do preço de transferência que seria a tomada de decisão que maximiza os resultados da divisão.

Verificou-se na bibliografia consultada que os conceitos utilizados rotineiramente na gestão de TI são utilizados nessa empresa e que com isso se faz necessário o uso do preço de transferência, mesmo que esse termo não seja usado em TI.

Verificou-se na bibliografia consultada que as organizações que decidem hierarquicamente a alocação dos fatores de produção no seu interior, substituindo o mecanismo de mercado, existem porque os custos de recorrer ao mercado são significativos entre as etapas do seu processo de produção, porém na prática da empresa estudada esse custo não foi analisado, assim foi possível comparar se o preço de transferência realmente está acima do mercado, a empresa sem analisar essa informação poderia incorrer em tomada de decisão incorreta de recorrer ao mercado porque seu preço de transferência estaria mais alto quando na verdade não tem a análise de variáveis importantes para tomada dessa decisão.

Verificou-se na bibliografia consultada que o propósito dos números produzidos pela contabilidade gerencial é de motivar um comportamento desejável da gerência relativo às atividades de planejar, tomar decisão e alocar recursos, porém na empresa analisada o uso do preço de transferência é feito somente para atividades de planejamento e alocação de recursos, já os outros dois principais benefícios de motivar comportamento desejável e tomada de decisão não foi verificado na prática. De acordo com o *Controller* o uso do preço de transferência ainda não está maduro, apesar de ser utilizado para fins de metas de remuneração. Nenhuma ação de contorno foi mencionada sobre esse ponto.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Em termos teóricos, esse artigo contribuiu para o entendimento do uso do preço de transferência pela empresa analisada frente à bibliografia consultada, mesmo atendo-se a uma realidade específica. Considerando-se a abrangência deste tema há a necessidade de que outras perspectivas sejam analisadas, para o aprofundamento do assunto.

Com base na bibliografia consultada verificou-se que a empresa faz uso dos conceitos de preço de transferência, dos conceitos utilizados rotineiramente na gestão de TI, porém poderia usufruir de maiores benefícios caso utilizasse a teoria dos custos de transação e aplicasse o preço de transferência de forma gerencial, utilizando-o na tomada de decisão. Assim, em termos práticos essa pesquisa propiciou o conhecimento de uma realidade no uso do preço de transferência, e a verificação de que o relacionamento com os custos de transação estudados na teoria econômica não foram identificados gerando para a contabilidade gerencial uma percepção de uma lacuna existente na prática o que possibilita a aplicação desses ferramentais teóricos na prática de gestão das empresas e que poderia beneficiar a tomada de decisão.

A contribuição para os próximos estudos seria propor um método de preço de transferência que possibilite a sistematização da Tomada de decisão, utilizando os ferramentais da teoria dos custos de transação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AKSIN, O. Z.; MASINI, A. Effective strategies for internal outsourcing and offshoring of business services: An empirical investigation. *Journal of Operations Management*, v. 26, p. 239-256, 2008.

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

ATIKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; e YOUNG, S.M. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

CASSEL, C.; SYMON, G. Qualitative research in work contexts. In: CASSEL, C.; SYMON, G. *Qualitative methods in organizational research: a practical guide*. California: Sage Publications Inc., 1994. p. 3-5.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R. GECON – Sistema de informação de gestão econômica: uma proposta para mensuração contábil do resultado das atividades empresariais. *Boletim Interamericano da Asociación Interamericana de Contabilidad*, nov. 1992.

COOK, P. W. Jr. Decentralization and the transfer price problem, *Journal of Business*, v.28, n. 2, p.74, April. 1955.

COOKE, D. P.; PARRISH, E. B. Justifying technology: not measuring up. *CIO*, v. 5, n. 14, p. 84-85, jun. 1992.

COOPER, R. Donald; SCHINDLER, Pamela S. *Métodos de pesquisa em administração*. 7ª ed.- Porto Alegre: Bookman, 2003.

DEARDEN, J.; NOLAN, R. L. How to control the computer resource, *Harvard Business Review*, p. 68-78, nov.-dez.1973.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. *The Sage Handbook of Qualitative Research*. 3. ed. California: Sage Publications Inc., 2005.

DRURY, D. H. Chargeback systems in client/server environments. *Information & Management*, v. 32, p. 177-186, 1997.

GUIMARÃES, A. S. *Estratégias competitivas adotadas por empresas de tecnologia da informação*. 2000. 111f. Dissertação (Mestrado em Informática) – Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu PUC Campinas, Campinas, 2000.

GONÇALO, J. V. J. *ITIL: Valerá a pena? Quais os processos mais afectados?* Departamento Engenharia Informática, Universidade de Coimbra, 2005.

HAIR, J. F. Jr. *et al. Fundamentos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HASENCLEVER, L.; KUPFER, D. *Economia industrial*. 13. ed. São Paulo: Campus, 2002.

HORAN, P.; VERNON, P. Expanding HR's Global potential: shared service centers in multi-country regions. *Compensation Benefits Review*, p. 45-53, set.-out. 2003

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

- HUFNAGEL, E; BIMBERG, J. G. Perceived chargeback systems fairness in decentralized organizations: an examination of the issues. *MIS Quarterly*, v. 13, n. 3, pp.415-430, dez. 1988.
- KIVAC, E. J., TROY, H. P. Getting transfer prices right: what Bellcore did. *Harvard Business Review*, p. 148-154, set.-out. 1989.
- KOBIELUS, J. Overcoming net managers' fear of chargeback systems. *Network World*, v. 9, n. 7, p.29, fev. 1992.
- LACITY, M. C.; WILCOCKS, L. P. Interpreting information technology sourcing decisions from a transaction cost perspective: findings and critique. *Accounting, Management & Information Technology*, v. 5, n. 3/4, p. 203-244, 1995.
- LEE, M. K. O. IT outsourcing contracts: practical issues for management. *Industrial Management & Data Systems*, v. 96, n. 1, p. 15-20, 1996.
- LIMA, A. V.; Informações na hora da decisão. *Rumos do Desenvolvimento*. Rio de Janeiro, vol. 16 (94): 18-23, Mar/Abr, 1992.
- OUCHI, W G. Markets, bureaucracies and clans. *Cornell University*. v. 25, mar. 1980.
- RUBIN, D. Getting your infrastructure right: Planning for cooperative process. *CIO*, v. 4, n. 3, p.39-44, inverno 1992.
- SOLOMONS, David. Divisional performance: measurement and control . 7. Ed. Homewood : RDI, 1973.
- VAN, L.; MORGAN, J. N. Chargeback and the maturity of misuse. *Capacity Management Review*, v. 22, n. 8, p. 9, ago. 1994.
- VANCIL, R. F. *Decentralization: managerial ambiguity by design*. Illinois: Dow Jones – Irwin, 1979.
- WATSON, J. What You should know about adopting ECM as a shared service. *The Aiiim Guide to ECM Purchasing*, p. 75-79, 2008.
- YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto alegre: Bookman, 2005.