

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA SIDERÚRGICA

Antonio Artur de Souza

Ph.D. em Management Science – Universidade Federal de Minas Gerais
Avenida Antônio Carlos, 6627, FACE sala 2031. Bairro: Pampulha.
CEP : 31270-901. Belo Horizonte-MG.
Telefone: (31)3409-7061. E-mail: artur@face.ufmg.br

Amanda Martins dos Santos

Mestre em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Minas Gerais
Rua Boaventura, 771, Apto 402 bloco k. Bairro: Liberdade.
CEP: 31270-020. Belo Horizonte-MG.
Telefone: (31)9233-7345. E-mail: amanda.santos@vmtubes.com.br

Ewerton Alex Avelar

Mestrando em Administração – Universidade Federal de Lavras
Avenida Antônio Carlos, 6627, FACE sala 2031. Bairro: Pampulha.
CEP : 31270-901. Belo Horizonte-MG.
Telefone: (31)3409-7061. E-mail: ewertonaavelar@gmail.com

Terence Machado Boina

Analista administrativo – Agência Nacional do Cinema
Avenida Antônio Carlos, 6627, FACE sala 2031. Bairro: Pampulha.
CEP : 31270-901. Belo Horizonte-MG.
Telefone: (31)3409-7061. E-mail: tmboina@yahoo.com.br

RESUMO

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa que teve como objetivo geral identificar o método de preço de transferência mais adequado para o Departamento de Tecnologia da Informação (TI) de uma empresa siderúrgica. Para tanto, foram propostos os seguintes objetivos específicos: (a) identificar as características específicas do setor de TI na empresa analisada; (b) identificar o método de preço de transferência utilizado atualmente pela referida empresa; (c) analisar esse método de preço de transferência sob as perspectivas da motivação, da autonomia e da tomada de decisão dos gestores; e (d) propor um método de preço de transferência mais adequado para o Departamento de TI na empresa siderúrgica. A referida pesquisa teve um caráter qualitativo, descritivo e exploratório. Identificou-se que o atual método de preço de transferência usualmente não orienta os gestores de TI sobre o desempenho dos centros de responsabilidade, uma vez que não possibilita a adequada alocação dos gastos a cada área-cliente. Ademais o referido método normalmente não motiva as áreas-cliente a avaliar o custo-benefício das solicitações de serviços de TI. Além disso, observou-se que o método de preço de transferência atual geralmente não é capaz de orientar a tomada de decisão dos gestores contratantes dos serviços de TI, pois estes não possuem informações comparáveis às condições de compra de serviços no mercado. Identificou-se que o método de preço de transferência mais adequado para o departamento de TI na empresa siderúrgica analisada é o preço de transferência dos serviços centrais com base no preço de mercado. Por fim, identificou-se a necessidade de informações complementares sobre custos de transação com o mercado para a adequada formação do preço de transferência.

Palavras-chave: Preço de transferência; Tecnologia da informação; Serviços Centrais.

1 INTRODUÇÃO

Considerando o papel cada vez mais fundamental do conhecimento nas empresas de uma forma geral, a Tecnologia da Informação (TI) – recorrendo à microeletrônica, às telecomunicações e a informática – tem-se destacado como principal meio capaz de satisfazer a demanda por informações acuradas e tempestivas (ALBERTIN; ALBERTIN, 2008). Além disso, o debate sobre a importância do setor de TI vem assumindo maior relevância na economia brasileira, em função do seu desenvolvimento em níveis nacional e global.

Pode-se dizer que o uso da TI varia de empresa para empresa em razão de características e necessidades individuais e depende, de acordo com o Gartner Group (2009), da estratégia ou do tipo de negócio de cada empresa. É possível constatar que, dependendo da empresa e/ou do setor, a TI é mais ou menos estratégica para auxiliar no fornecimento de produtos e serviços. Conforme apontam Cooke e Parrish (1992), as empresas vêm apresentando grandes e crescentes gastos em tecnologia. Com isso, os Departamentos de TI têm sido convocados a provar seu valor, o que vem justificando uma ênfase em estudos sobre avaliação de desempenho de TI (KOVAC; TROY, 1989; LACITY; WILICOCKS, 1995; LEE, 1996).

Nesse contexto, Devaraj e Kohli (2002) destacam a importância de se avaliar o desempenho da TI em uma empresa. Pode-se dizer que o estabelecimento do preço de transferência é uma forma possível de se avaliar o desempenho de serviços, tais como os de TI (foco deste trabalho), em uma empresa (HILTON, 1997). Como há diversos tipos de preços de transferência com objetivos e resultados diferenciados, o estabelecimento do preço de transferência no setor de TI das empresas pode se constituir em um importante instrumento gerencial para o alcance dos resultados esperados.

É importante que a utilização do preço de transferência se baseie em um sistema de fácil compreensão e simples gerenciamento, tendo como objetivos principais: (i) proporcionar informações relevantes para subsidiar decisões quanto a incorrer em custos ou 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 (podem ser entendidos como unidades organizacionais responsáveis pelo seu próprio resultado) (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

No que diz respeito ao estabelecimento do preço de transferência, a literatura destaca uma série de métodos existentes que visam mensurar preços de transferência nas empresas (ATKINSON et al., 2008). Usualmente, cada método pode ser aplicado a uma determinada situação em um dado contexto empresarial (HILTON, 1997). Salienta-se, de acordo com Horngren et al. (2004), que a determinação, por parte dos gestores, em utilizar um método em especial pode ocasionar mudanças consideráveis nos cálculos dos preços de transferência, na avaliação de desempenho de determinado setor e no próprio comportamento dos membros de uma empresa. Assim, parece salutar que seja realizada uma análise minuciosa da situação e do ambiente empresarial para determinar qual método de preço de transferência mais adequado deve ser utilizado na empresa (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

Dado esse contexto, este trabalho apresenta os resultados de uma pesquisa que teve como objetivo geral identificar, com base em um estudo de caso, o método de preço de transferência mais adequado para o Departamento de TI de uma empresa siderúrgica. Para tanto, foram propostos os seguintes objetivos específicos: (a) identificar as características específicas do setor de TI na empresa analisada; (b) identificar o método de preço de transferência utilizado atualmente pela referida empresa; (c) analisar esse método de preço de transferência sob as perspectivas da motivação, da autonomia e da tomada de decisão dos gestores; e (d) propor um método de preço de transferência mais adequado para o Departamento de TI na empresa siderúrgica.

Essa pesquisa se justifica, primeiramente, devido à importância da TI na economia brasileira, cuja participação (tal como destacado anteriormente) vem crescendo ao longo dos anos, estando em destaque entre os principais setores prestadores de serviços no Brasil, tanto no que tange ao faturamento quanto ao pessoal empregado (IBGE, 2009). Ademais, é importante ressaltar a relevância do setor siderúrgico para a economia nacional, tal como evidenciam dados do IBGE (2009) e do Instituto Brasileiro de Siderurgia (IBS) (IBS, 2009). Acredita-se que tanto os Departamentos de TI como o ramo siderúrgico são importantes objetos de estudo, principalmente sob a óptica dos custos incorridos com a TI, a qual, por si só, não constitui um diferencial competitivo para a oferta de produtos e serviços na siderurgia, mas é usualmente um pressuposto de tal competitividade. Sendo assim, o uso de sistemas gerenciais que avaliam o desempenho e propiciam um maior controle dos custos demonstram ser importantes em Departamentos de TI do setor siderúrgico.

Este artigo está segregado em seis seções, incluindo esta Introdução. Na seção 2, apresenta-se uma breve revisão da literatura sobre conceitos importantes para a compreensão deste trabalho. Por sua vez, na seção 3, relata-se a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa. Posteriormente, na seção 4, descreve-se o caso estudado. Em seguida, analisa-se a adequabilidade do preço de transferência atual e de um preço de transferência proposto à luz da literatura pesquisada (seção 5). Por fim, na seção 6, destacam-se as considerações finais, seguidas das referências bibliográficas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Centros de Responsabilidade e Preços de Transferência

Conforme aponta Solomons (1973), há diferenças entre os termos “divisionalização” e “descentralização”, apesar de diversos autores os empregarem como sinônimos. Mais especificamente, a descentralização pode ser entendida como a delegação da tomada de decisão e a divisionalização, como a delegação da responsabilidade pelo lucro. Assim, nenhum segmento deveria ser considerado uma divisão a menos que seja um centro de lucro.

Dessa forma, para os autores que diferenciam os termos divisionalização e descentralização, o uso do preço de transferência seria possível somente em empresas divisionalizadas, pois somente nelas haveria delegação da responsabilidade pelo lucro. No entanto, como não há consenso na literatura, a pesquisa apresentada neste artigo se utiliza do conceito de centros de responsabilidade para abordar o uso do preço de transferência, independente de uma empresa ser descentralizada ou divisionalizada. Anthony e Govindarajan (2006) definem centro de responsabilidade como sendo qualquer unidade organizacional administrada por um gerente e que é responsável por suas atividades.

Ainda segundo Anthony e Govindarajan (2006), o preço de transferência de serviços entre as unidades internas de uma empresa é utilizado em empresas 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 empresa cobre pelas transferências sob sua responsabilidade. Em outras palavras, como afirmam Horngren et al. (2004, p. 336), os “preços de transferência são os montantes cobrados por um segmento de uma organização pelos produtos ou serviços que fornece aos outros segmentos da mesma organização”.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2006, p. 273), “[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”. Esses autores 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” (p. 272).

Há diferentes métodos para calcular o preço dos produtos e serviços transferidos de um centro de lucro para outro, é normalmente preciso identificar o mais adequado. Segundo Hilton (1997), 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 sistema de preço de transferência pode variar de muito simples a extremamente complexo, dependendo da natureza da atividade. Atkinson et al. (2008), Horngren et al. (2004), Garrison et al. (2007), Reece e Anthony (1975) e Dearden (1973) apontam uma classificação feita a partir dos métodos de determinação de preço de transferência e sugerem que as empresas podem utilizar: preços baseados em custo, preços baseados no mercado, preços negociados e preços administrados. Além dos conceitos supracitados Anthony e Govindarajan (2006) e Dearden (1973) apresentam considerações sobre o preço de transferência para divisão do lucro, preço de transferência com o uso de dois preços e aspectos referentes ao preço de transferência dos serviços centrais. Todos esses métodos de formação de preço de transferência são discutidos na próxima seção deste trabalho.

2.2 Métodos de Formação do Preço de Transferência

O uso do preço de mercado é apontado como o melhor preço de transferência que poderia ser aplicado nas empresas (SOLOMONS, 1973). Segundo Horngren et al. (2004), a utilização de preços de transferência baseados no mercado leva, em geral, a uma congruência com as metas da empresa e ao esforço gerencial desejado. Porém, esse preço pode não estar disponível facilmente e em bases comparativas desejáveis de acordo com a realidade da empresa e do mercado. Sendo assim, nesses casos, o preço de transferência, para que possa se basear no mercado, deve se pautar em um produto idêntico àquele que está sendo transferido (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006). Garrison et al. (2007) enfatizam que, por um lado, o preço de mercado funciona muito bem quando não existe capacidade ociosa, todavia, dificuldades começam a ocorrer quando a divisão vendedora está com capacidade ociosa, pois o preço encontrado pode até mesmo ser superior ao custo do mercado.

Em se tratando de preços de transferência baseados em custo, os autores apontam, em geral, o uso do custo padrão, porém com algumas variações na forma de determinação desses preços. Anthony e Govindarajan (2006) discorrem sobre preços de transferência com margem de lucro, Atkinson et al. (2008) e Garrison et al. (2007) defendem o uso do custo variável padrão, e Solomons (1973) e Reece e Anthony (1975) sustentam o uso dos preços de transferência baseados no custo marginal. Sobre o último, compete destacar que o custo marginal aproxima-se do significado existente no custo variável, que é mais utilizado, porque, para se utilizar o custo marginal, as empresas devem conhecer as suas curvas de demanda e as particularidades que as afetam. Segundo Horngren et al. (2004), quase metade das principais empresas do mundo realiza transferências baseadas em custos, sejam elas pautadas em custo variável, custo total ou custo total mais margem de lucro. Todavia, o preço de transferência baseado nos custos, apesar de ser uma alternativa interessante ao preço de mercado quando este inexistir, apresenta algumas limitações, tais como equivocadas decisões quando da existência de capacidade ociosa e a distorção de informações em algumas alocações de custos (GARRISON ET AL., 2007; ATKINSON et al., 2008).

Quanto ao preço negociado, Hilton (1997) considera que este representa um compromisso assumido entre os executivos das unidades. Garrison et al. (2007) apresentam o conceito de faixa de preços, que possui um limite inferior e um limite superior dentro dos quais as partes estão dispostas a negociar e transacionar seus produtos e serviços. Embora seja possível implantar preços baseados em negociações entre unidades, existem alguns pontos de atenção para esse tipo de precificação. Consoante 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.

Por sua vez, o preço de transferência administrado tem a vantagem de ser de fácil utilização por evitar confrontos entre unidades. Entretanto, ele não reflete as considerações econômicas, como fazem os preços de transferência baseados no mercado ou nos custos, nem as considerações de responsabilidade, como fazem os preços de transferência negociados (ATKINSON *et al.*, 2000).

Para a situação de indisponibilidade de transação com o mercado externo (no caso, em empresas verticalizadas), Dearden (1973) menciona a adoção do método do compartilhamento do lucro. Por esse método, há a transferência do produto a um custo padrão variável e, depois das vendas, as áreas compartilham a contribuição obtida, que pode ser representada pelo preço de venda menos os custos variáveis de produção e de vendas. Dentre os problemas para implantar esse sistema, todavia, encontram-se: (a) o fato de que o critério para divisão do lucro pode acarretar uma necessidade de arbitramento da alta administração e consequentes custos “extras” e dispêndios de tempo; (b) ter como efeito colateral a questão de ir contra a premissa de independência nas empresas descentralizadas; e (c) a usual falta de informações úteis para a avaliação da lucratividade e do desempenho.

Ademais Anthony e Govindarajan (2006) ressaltam que as empresas verticalizadas também podem aplicar o método dos dois preços. Por esse método, a unidade compradora paga pelo total do custo padrão e a receita da unidade vendedora é o preço de venda para clientes externos. A diferença é lançada em uma conta da matriz e eliminada quando são consolidados os relatórios das unidades. Não obstante, há desvantagens: (i) a soma dos lucros das unidades é maior do que o lucro total da empresa; (ii) o sistema cria uma impressão ilusória de que as unidades geram lucro quando a empresa pode, na verdade, ter prejuízo ao considerar os débitos efetuados à matriz; (iii) o sistema motiva as unidades a se concentrarem mais em transferência interna se a margem for maior em relação às vendas externas; e (iv) pode ocorrer mais trabalho contábil devido aos débitos e eliminações na conta da matriz.

2.3 Preços de Transferência dos Serviços Centrais

Esta subseção apresenta algumas considerações sobre os preços de transferência de serviços centrais de uma empresa (o foco do estudo destacado neste artigo). Conforme Vancil (1979), esse é um aspecto importante a ser avaliado no que tange à avaliação de desempenho. Segundo Anthony e Govindarajan (2006), os preços de transferência, no caso de prestação de serviços centrais, devem ser repassados aos centros de responsabilidade clientes sem incluir nenhuma parcela de lucro, exceto quando: (i) a área compradora possuir controle parcial sobre os custos de serviços que é obrigada a pagar; e (ii) a área compradora tiver liberdade para usar ou não os serviços que geram custos.

A partir da liberdade de escolha do volume ou liberdade de escolha do uso do serviço, as unidades podem necessitar de serviços centrais, tais como o uso de TI e de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D). 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: (i) a unidade deve pagar os custos padrão variáveis e arcar pelos serviços requisitados; (ii) a área deve pagar 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); e (iii) a área tem a opção de fazer uso ou não dos serviços, sendo sugerido o uso do preço de mercado (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

Para Solomons (1973), se não existe um mercado externo competitivo para os produtos transferidos e as transferências constituem uma parte predominante da divisão, a unidade fornecedora deve operar como um centro de serviços e as transferências devem ser

cobradas pelo custo variável padrão. Se o custo variável unitário não varia significativamente, a unidade fornecedora de serviços pode periodicamente informar a unidade compradora sobre o preço praticado. Ademais, segundo o referido autor, os custos fixos do centro de serviços não devem ser recuperados através do preço de transferência. Uma alternativa é cobrá-lo da sede corporativa, o que, contudo, pode inflar o lucro das unidades produtivas. Outra solução é a cobrança dos custos fixos como se fossem custos do período, em vez de custos do produto. Em todo caso, é essencial que o consumo da divisão não seja distorcido pela conversão do custo fixo da unidade vendedora em custo variável para a unidade compradora.

Por sua vez, Dearden (1973) discute três principais situações envolvendo serviços centralizados prestados para as divisões: (a) a divisão não tem controle sobre os serviços centrais; (b) a divisão é obrigada a aceitar os serviços centrais, mas tem controle sobre a quantidade que quer utilizar; e (c) a divisão pode decidir se quer usar ou não os serviços centrais.

O principal problema no caso de a divisão não ter controle sobre os serviços prestados (ou seja, é obrigada a aceitá-los sem ter a oportunidade de recorrer ao mercado caso queira) é determinar se esse custo realmente deve ser alocado para a divisão. Nos casos em que tem de aceitar os serviços centrais, sendo que o montante dos serviços é controlável, a divisão deve pagar o custo marginal da prestação de serviços. Se a divisão paga menos que isso, está sendo incentivada a usar mais desse serviço do que o economicamente justificável; se paga mais, está sendo desestimulada a usar um serviço porque o valor percebido não é compatível com o custo cobrado.

Pode-se dizer que a decisão do preço a cobrar é gerencial: se o desejo é incentivar o uso do serviço, o valor deve estar abaixo do custo variável; por outro lado, se os gestores acreditam que os centros de lucro devem pagar um valor aproximadamente igual ao custo do mercado, então se deve cobrar o custo total ou, dependendo da situação, até um pouco mais que o custo total, porém até o limite do preço de mercado. Em alguns casos, os centros de serviços podem ser transformados em centros de lucro, sendo aplicáveis todas as considerações ora apresentadas sobre preços de transferência e centros de lucro.

3 METODOLOGIA

A pesquisa, cujos resultados são apresentados neste trabalho, teve um caráter qualitativo, descritivo e exploratório, consistindo em um estudo de caso. Descritiva porque visou, a partir de técnicas padronizadas de coleta de dados, delinear as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecer relações entre variáveis (GIL, 1999). Qualitativa porque enfatizou 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, confirmam-se ou contrastam entre si (DENZIN; LINCOLN, 2005). Exploratória porque foi orientada para descobertas sob circunstâncias em que se dispõe de poucas informações (HAIR JR. et al., 2005). Estudo de caso porque estudou um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto real, no qual os comportamentos relevantes não podem ser manipulados, mas onde é possível se fazer entrevistas sistemáticas e observações diretas (YIN, 2005).

O estudo de caso foi realizado no Departamento de TI de uma empresa siderúrgica de grande porte sediada em Belo Horizonte/Minas Gerais, doravante denominada pelo pseudônimo “Empresa A” (para manter o caráter sigiloso dos dados). Essa siderúrgica foi escolhida por apresentar um problema real passível de solução a partir da literatura abordada na seção 2 e por garantir livre acesso dos pesquisadores aos dados necessários à pesquisa.

A pesquisa desenvolveu-se em cinco etapas, quais sejam: (1) revisão da literatura e definição de um roteiro de entrevista; (2) coleta de dados, por meio de observação participante, análise documental e entrevistas; (3) análise dos dados, composta pela

investigação da situação atual da unidade e pela elaboração de uma proposta a partir da confecção de um fluxograma para orientar a decisão sobre o método de preço de transferência mais adequado para a empresa; (4) grupo focal, para discussão e análise do fluxograma com os entrevistados; e (5) análise final, com interpretação e decisão sobre o preço de transferência mais adequado.

Para a consecução da primeira etapa, realizou-se um estudo bibliográfico sobre o tema em periódicos, anais de congressos, dissertações, teses e livros, estando o material disponibilizado tanto em formato impresso em bibliotecas quanto em formato eletrônico no Portal de Periódico da CAPES e na base de dados EBSCO. Após essa pesquisa bibliográfica, foi possível identificar os pontos mais importantes para a elaboração do roteiro de entrevista.

Na segunda etapa, foram utilizadas as seguintes técnicas de coleta de dados: observação participante, análise documental, entrevistas semi-estruturadas e não estruturadas. Na observação participante, o investigador participa como um membro da comunidade ou população pesquisada, o que pode se dar de duas formas distintas: natural ou artificial (GIL, 1999). Neste estudo, ocorreu a observação participante “natural”, já que um dos pesquisadores trabalha na empresa e está envolvido na solução do problema apresentado no estudo. Por meio dessa observação participante, foi possível acompanhar o trabalho dos funcionários da unidade analisada e entender a necessidade do uso da ferramenta gerencial pesquisada, o que implicou melhor compreensão do problema enfrentado pela empresa e, por conseguinte, maior quantidade de informações disponibilizadas para a condução do estudo.

Quanto à análise documental, destaca-se que se trata de uma técnica que pode ser realizada a partir de qualquer registro escrito ou em meio magnético usado como fonte de informação (CRESWELL, 1998). A análise documental foi utilizada para a descrição da empresa e seus processos a partir de informações constantes em livros e DVDs confeccionados pela própria empresa. Também foram utilizados relatórios e planilhas disponibilizados pelos funcionários tanto em meio magnético quanto em meio físico, com o objetivo de melhor evidenciar e analisar os dados coletados por meio das entrevistas e da observação participante.

Por sua vez, a entrevista semiestruturada permite maior interação e conhecimento da realidade, já que se apoia, em parte, nos questionamentos norteados por teorias e hipóteses e, em parte, nos questionamentos que surgem no transcórre da própria interação com o entrevistado (TRIVIÑOS, 1994). Já a entrevista não estruturada possibilita ao pesquisador uma maior profundidade quando comparada a outros métodos de natureza qualitativa, tendo em vista seu planejamento relativamente aberto (TRIVIÑOS, 1994). Antes de se proceder ao uso das duas técnicas de entrevista supracitadas e com o objetivo de reformular questões ambíguas ou de difícil compreensão e, assim, validar o roteiro de entrevistas elaborado, foi realizada uma entrevista-piloto com a *controller* do setor de TI, escolhida por ser profissional do setor com maior conhecimento sobre o preço de transferência. Após os devidos ajustes, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com a própria *controller*, com os quatro gerentes de TI e com o superintendente. As entrevistas duraram cerca de uma hora e meia a duas horas e foram registradas por meio de digitação, uma vez que gravações de áudio não foram permitidas. Também foram realizadas entrevistas não estruturadas com o objetivo de esclarecer dúvidas suscitadas ao longo da observação participante e das entrevistas semiestruturadas. Essa etapa de entrevistas gerou vasto subsídio para a descrição do caso e para as etapas subseqüentes dessa pesquisa.

A terceira etapa foi a análise dos dados, composta pela investigação da situação atual e pela elaboração de uma proposta baseada na confecção de um fluxograma para orientar a decisão sobre o preço de transferência mais adequado para a empresa. Os dados foram sistematicamente organizados para reduzir a grande quantidade de dados brutos e, assim, responder ao problema investigado, tal como ressalta Kerlinger (1980). Esses dados foram

examinados com base na análise de conteúdo, a qual, segundo Bardin (2002), consiste em um conjunto de técnicas que focam o conteúdo das mensagens veiculadas em uma comunicação. Com isso, foi possível não apenas chegar a uma descrição e interpretação do preço de transferência utilizado atualmente, mas também desenvolver uma proposta de um novo preço de transferência que atendesse aos objetivos descritos nas entrevistas.

Na quarta etapa, foi realizado um grupo focal para discussão e análise do fluxograma com os entrevistados. Segundo Morgan (1997), o grupo focal é uma técnica qualitativa que visa à discussão de um grupo de pessoas conduzidas simultaneamente nos moldes de uma entrevista e que privilegia a observação e o registro das múltiplas visões, experiências e reações dos indivíduos participantes. O grupo focal analisado foi integrado pelos mesmos participantes das entrevistas semiestruturadas e contou com uma pesquisadora no papel de moderadora. O roteiro para a discussão foi um fluxograma desenvolvido pelos pesquisadores com as informações sobre preço de transferência e sobre custos de transação com o mercado, que continha os possíveis caminhos para a determinação dos preços de transferência que poderiam ser propostos para a unidade de análise. A intenção foi coletar ponderações conjuntas que viabilizassem a identificação do método mais adequado para a determinação dos preços de transferência do Departamento de TI.

A quinta etapa consistiu na realização da análise final, com a consolidação das informações coletadas no grupo focal sobre a decisão do preço de transferência mais adequado e com a sistematização das análises de itens discutidos no grupo focal. Dado o uso de distintos métodos para coleta dos dados, essa etapa envolveu uma triangulação que teve como principais objetivos comparar/inter-relacionar os dados e garantir maior consistência e compreensão dos resultados do estudo (YIN, 2005).

4 DESCRIÇÃO DO CASO

Pode-se dizer que o “embrião” da Empresa A (analisada na pesquisa) surgiu na Alemanha na última década do século XIX. Em 1908, a empresa fundou sua primeira subsidiária no Brasil, mas devido a problemas com a primeira e, especialmente, a Segunda Guerra Mundial, foi desapropriada em 1943, pelo governo de Getúlio Vargas. Todavia, a Empresa A ressurgiu no Brasil em 1949, na cidade de São Paulo, com uma assembleia de fundação de uma empresa limitada. A Empresa A foi, naquele momento, convidada a se instalar no país por deter a tecnologia da produção de tubos, fundamental para o desenvolvimento da então nascente indústria petrolífera nacional. Essa empresa foi, posteriormente, transformada em Sociedade Anônima e teve importante participação na instalação da companhia siderúrgica em Belo Horizonte, foco deste artigo. Apesar de sua origem alemã, em 2005, a empresa passou a ser controlada por um grupo de capital 100% francês.

O principal complexo industrial do grupo francês supracitado é a usina localizada em Belo Horizonte, capital do Estado de Minas Gerais. Contando com cerca de 6.000 funcionários e quatro áreas de negócios, essa usina ocupa uma área com cerca de 3 milhões de metros quadrados, a qual inclui instalações que realizam desde a produção até o processamento e o acabamento do aço.

O setor de TI, foco do estudo apresentado neste trabalho, tem sua origem em 1958, com início do processamento convencional de dados. A partir de então, o setor não parou de se desenvolver: Em 1967, a empresa instalou seu primeiro computador (IBM 362-20) e, 10 anos mais tarde, seu primeiro computador Unisys (B6700). Em 1981, um plano diretor de informática aprovado pela Diretoria norteou o desenvolvimento de sistemas pelos 15 anos seguintes, havendo, dessa época até 1999, sistemas não integrados no *mainframe*. Em 1984, ocorreu a reestruturação da área de processamento de dados, com a criação da Chefia de Processamento de Dados (CPD). Um ano mais tarde, houve a demanda para a criação da

estrutura de processamento de dados para todo o grupo da Empresa A, de modo que, em 1986, foi dado início às atividades de processamento de dados em São Paulo. Em 1994 e 1996, decidiu-se por implantar o SAP R/3 em Guarulhos e em Belo Horizonte respectivamente, o que ocorreu efetivamente em 1997 (Guarulhos) e 1998 (Belo Horizonte). Em 1999, deu-se a implantação do MES (*manufacturing execution system*) e do SAP nas empresas mineradoras e de produção de carvão vegetal do grupo. Em 2000, foi feito o desligamento do *mainframe* e foram implantados módulos de recursos humanos no SAP de todo o grupo.

As demandas do setor de TI estão distribuídas dentre as quatro gerências do setor, duas delas são mais diretamente ligadas aos clientes internos e as outras duas dão apoio à prestação de serviços. A primeira gerência abrange a prestação de serviços de sistemas Administrativos, Financeiros e Logísticos, tais como gerenciar contabilidade e finanças, gerenciar manutenção, controlar custos, gerenciar recursos humanos, vender, planejar, suprir, produzir, despachar e investir.

A segunda gerência abrange Tecnologia e Telecomunicações, lidando, sobretudo, com recursos computacionais corporativos (*software* e *hardware*) e de telecomunicações, além de pesquisa e implantação de novas tecnologias e ferramentas de TI. A terceira gerência, com foco principal em atividades de prestação de serviços às áreas internas da Superintendência de Tecnologia da Informação, abrange a prestação de serviços em Desenvolvimento de *Softwares*. Por fim, a quarta gerência abrange a prestação de serviços em Gestão e Controles Internos.

5 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

5.1 Análise do Preço de Transferência de TI Atual

Como já apontado, a análise se refere a uma área de TI, que é um centro de custos, de modo que seu preço de transferência é caracterizado, segundo a literatura consultada, de acordo com a cobrança do preço dos serviços centrais. A cobrança do preço de transferência atual é parcial (haja vista que se refere apenas aos serviços realizados por terceiros) e feita com base no custo total real. Devido às insatisfações e incoerências desse preço, foi realizada uma análise interna pelos gestores e proposto um novo preço, o qual, porém, não foi implantado.

Corroborando a revisão de literatura, verificou-se que a área de TI possui como objetivo primordial suprir a demanda interna, sendo caracterizada como um centro de prestação de serviços não lucrativo, em vez de uma divisão com o objetivo de lucro. Também se verificou que não é permitida para essa divisão a venda externa de serviços, embora seja permitido que as demais divisões realizem compras externas.

Confirmando o destacado por Anthony e Govindarajan (2006), notou-se que a simplicidade do mecanismo de preços de transferência é essencial para que ele possa atingir seus objetivos e para que as áreas usuárias possam entender o efeito nos custos caso decidam usar os serviços prestados pelos centros de serviços. O uso do custo total real é simples e as áreas podem entender facilmente o efeito do uso dos serviços em seus custos, porque as informações estão claras e disponíveis para consulta. Constatou-se, também em consonância com Anthony e Govindarajan (2006), que, embora possuam liberdade de escolha em relação ao volume ou ao uso do serviço, as divisões não conseguem controlar a eficiência com que essas atividades são realizadas.

Contrariando a sugestão de uso do custo padrão variável, ou custo padrão variável mais parcela de custo fixo (até custo total limitado ao preço de mercado), ou ainda o preço de mercado, conforme apresentado na revisão de literatura, verificou-se que a empresa utiliza o custo total real e, de forma inconsistente, o aplica apenas parcialmente. Caso fosse utilizado o custo padrão, conforme sugerido pela literatura, não seriam repassadas as ineficiências da área prestadora de serviços e, além disso, as áreas-cliente poderiam utilizar o custo padrão orçado

para fazer o planejamento de seus orçamentos. Um dos entrevistados na empresa mencionou que, como a variação do custo é muito pequena, não há dificuldade de planejamento, embora não haja qualquer ação de contorno para evitar a transferência de ineficiências para as áreas-cliente.

Também contrariando o exposto por autores como Hilton (1997), notou-se que o método de preço de transferência não é capaz de orientar a tomada de decisão dos gestores contratantes dos serviços de TI. O preço atual, cobrado parcialmente, é baseado no custo total real e, portanto, não permite que os centros de lucro tomem a melhor decisão quanto a adquirir produtos e serviços interna ou externamente levando em conta a maximização dos resultados para a empresa como um todo. Em outras palavras, as divisões simplesmente solicitam aos analistas a prestação dos serviços por pessoal próprio, caso em que o custo do serviço é igual a zero.

Verificou-se, na literatura 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. Contudo, na prática da empresa estudada, esse custo não foi analisado; portanto, o preço de transferência atual ainda não permite comparar se realmente está acima do mercado. Caso a TI não demonstre informações adicionais para que os centros de lucro possam ter condições de analisar os custos envolvidos em recorrer ao mercado e, em lugar disso, apresente somente a informação do preço de transferência, é possível que se induza à tomada de decisão incorreta.

Por fim e também em contraste com o apresentado por autores como Garrison et al. (2007), observou-se que o preço de transferência atual não atende ao propósito dos números produzidos pela Contabilidade Gerencial, que é de motivar um comportamento desejável da gerência no que diz respeito às atividades de planejar, tomar decisão e alocar recursos. A razão disso é que o uso do preço de transferência baseado no custo real não permite planejamento e o uso parcial desse preço é incoerente, o que também não permite avaliação quanto a tomar decisões e alocar recursos.

5.2 Análise da Relação entre o Preço de Transferência de TI Atual e a Avaliação de Desempenho

Corroborando a literatura, verificou-se que a avaliação de desempenho é obtida a partir de metas que são estabelecidas com base em resultados passados ou *benchmarks*. Nota-se que os comportamentos disfuncionais ou a atmosfera não cooperativa dificilmente ocorrerão devido ao modo como os gestores são avaliados (ou seja, os gerentes não são comparados uns com os outros, mas sim com o próprio desempenho), tal como destacam Garrison et al. (2007).

Também ratificando a literatura, observou-se que a avaliação de desempenho é relacionada indiretamente com o preço de transferência. Caso cobre mais em seu preço de transferência, a área de TI atingirá com mais facilidade as suas metas orçamentárias, sendo que a parcela da avaliação de desempenho que é comprometida por esse item corresponde a aproximadamente 20% da remuneração variável total dos funcionários. Contudo, contrariando autores como Solomons (1973), constatou-se que, nesse caso, pode haver conflito de interesses, pois, se tiverem seu desempenho avaliado pelo preço de transferência, pode ser que os gestores sejam tentados a agir de forma a melhorar o desempenho de sua divisão, o que nem sempre pode ser o melhor para a empresa.

De acordo com a literatura consultada, o sistema de preço de transferência deve ser formulado preferencialmente para gerar motivação e, portanto, a sugestão seria formular metas que evitassem a possibilidade do comportamento disfuncional. A título de exemplo, em vez de se comprometer 20% com o item orçamentário, seria preferível comprometer um

percentual menor e incluir outros subitens que evitem comportamentos disfuncionais, tais como: (i) enviar relatórios trimestrais para todas as áreas e para a diretoria contendo o percentual de alocação das demandas feitas à área de TI nos últimos períodos; e (ii) realizar reuniões periódicas com os gestores de custos das áreas que pagam pelo preço de transferência. A primeira ação poderia demonstrar se a TI está alocando, sem explicação coerente, um percentual maior do que comum para as áreas, enquanto a segunda ação poderia esclarecer os motivos de alocações e até mesmo revisar alguma alocação de que a área discorde.

Igualmente em consonância com a literatura, verificou-se que tanto o sistema atual não gera lucro. Com isso, não há a possibilidade de perda do fator motivacional da mensuração de resultado das unidades através do preço de transferência: como a representatividade desse custo nos orçamentos das unidades não é superior a 15%, não há a possibilidade de geração de prejuízo nas unidades compradoras pelo uso do preço de transferência da TI.

5.3 Análise da Relação entre o Preço de Transferência de TI Atual e a Autonomia nas Divisões e os Aspectos Motivacionais

Corroborando a literatura, verificou-se que há autonomia das divisões, mas, identificou-se a ocorrência de resultados subotimizados na empresa analisada (mais especificamente, duas circunstâncias nos últimos cinco anos). Ratificando o exposto por Atkinson et al. (2008), notou-se que, na empresa sob análise, não há a interferência da administração central na formulação do preço de transferência. Assim, considera-se que essa empresa adota procedimento adequado, já que não há problemas com o preço de transferência que mereçam a intervenção da administração central e que impliquem a redução ou eliminação da autonomia das divisões.

Por outro lado, contrariando a literatura, observou-se que a mensuração do custo da descentralização não é realizada. Sugere-se, todavia, que esse custo seja acompanhado, pois foi possível detectar (tal como apresentado anteriormente) parte do custo com a subotimização de duas contratações descentralizadas nos últimos cinco anos, mas não foi possível calcular a parcela relacionada ao atraso de outros projetos. Assim, é desejável que a empresa acompanhe o custo da descentralização da TI, para verificar, periodicamente, o custo-benefício do uso do preço de transferência. Atuando-se dessa forma, será possível verificar se o custo da descentralização está de acordo com os parâmetros desejados pela empresa.

Além disso, contrariando o apresentado por autores como Anthony e Govindarajan (2006), notou-se que as solicitações realizadas por pessoal próprio não são cobradas. Em se tratando de aspectos motivacionais, há a necessidade de cobrar pelas solicitações, independente de serem realizadas por mão de obra própria ou terceirizada, pois é desejável incentivar o solicitante a planejar o uso dos recursos de TI e a analisar a real necessidade de uma solicitação.

Ademais, ratificando a literatura, observou-se que há a necessidade de manter a clareza dos custos alocados aos clientes para não dificultar a busca pela redução de custos nas áreas-cliente. Isso ocorre na transferência dos preços atuais e deve permanecer mesmo que o preço de transferência sofra modificações.

Por outro lado, contrariando a literatura, verificou-se que tanto o preço utilizado não gera incentivos para que o serviço seja avaliado em termos de custo-benefício, já que, sendo parcial, não permite uma comparabilidade entre os custos incorridos interna e externamente. Assim, sugere-se que seja feita uma avaliação da cobrança do preço interno em relação ao de mercado para que se incentive a avaliação do custo-benefício dos serviços de TI. Esse procedimento motivaria o centro de serviços de TI a ser mais eficiente para ter preço igual ou inferior ao do fornecedor externo, o que teria impacto positivo para a empresa como um todo.

Contudo, vale lembrar que é responsabilidade da TI informar aos usuários, juntamente com as comparações entre os preços interno e externo, os custos necessários para se recorrer ao mercado.

5.4 Apresentação e Análise do Preço de Transferência de TI Proposto

Apresenta-se e analisa-se, nesta subseção, o preço de transferência que seria mais adequado de acordo com a literatura e a pesquisa desenvolvida. Essa análise também se baseia nos custos de transação com o mercado e, para uma melhor comparabilidade entre os preços interno e externo, inclui informações sobre o custo de se recorrer ao mercado.

A proposta foi desenvolvida em um grupo focal composto por um dos pesquisadores e pelos seguintes profissionais de TI: quatro gerentes, uma *controller* e um superintendente. A base para discussão foram as análises apresentadas nas subseções 5.2 e 5.3 deste trabalho, as informações coletadas nas entrevistas e um fluxograma para orientar a decisão de qual seria o método de preço de transferência mais adequado para a TI. Além disso, também se discutiram itens relacionados aos custos de transação com o mercado, pois, além do preço de transferência, também houve consenso de que a área de TI tem a responsabilidade de informar para as áreas-cliente os itens adicionais que devem ser analisados caso essas áreas busquem informações para tomar decisões de adquirir os serviços de TI interna ou externamente.

Para a tomada de decisão dos gestores de TI em relação ao preço de transferência mais adequado, foi feita a investigação de todo o contexto do problema enfrentado pela empresa, juntamente com a identificação dos objetivos a serem alcançados e das opções de preço de transferência para a tomada de decisão. Constataram-se, então, o uso impróprio do preço de transferência e a dificuldade de formular um preço mais adequado para atender aos múltiplos objetivos pretendidos pela administração.

Salientam-se os fatores identificados pelo grupo focal que podem influenciar a decisão de compra das áreas-cliente seriam: (i) possibilidade de se recorrer ao mercado – ou seja, oferta de serviços, mesmo que similares; possibilidade de compra externa; e preço externo; (ii) capacidade ociosa da TI; (iii) nível estratégico dos serviços para a empresa e risco da dependência em relação a terceiros; (iv) custo de recorrer ao mercado – ou seja, custos derivados dos contratos, como os atos de negociar com prestadores, redigir e implementar cláusulas contratuais, bem como verificar a execução adequada desses instrumentos normativos; e (v) o custo do tempo de aprendizado no caso da contratação de terceiros.

A situação pretendida foi formular um preço de transferência capaz de: (i) avaliar o desempenho das unidades; (ii) promover motivação para redução de custos e avaliação do custo-benefício das solicitações realizadas para o setor de TI; (iii) mensurar resultado que a área de TI gera para a empresa; (iv) maximizar os resultados da empresa como um todo (com a capacidade de transferir os produtos e serviços a um custo igual ou inferior ao custo de mercado); (v) orientar os gestores sobre decisões de suprimento (na medida em que o preço de transferência seja corretamente formulado); e (vi) permitir comparação com serviços equivalentes no mercado.

As alternativas para solucionar o problema seriam analisar os preços de transferência disponíveis na literatura e realizar a avaliação adicional dos custos de se recorrer ao mercado. Após as ponderações dos membros do grupo focal, decidiu-se, de acordo com as características da unidade de análise, que o método mais adequado seria o uso do preço de mercado e com a avaliação adicional dos conceitos dos custos de transação de se recorrer ao mercado. Mais precisamente, as características que levaram a essa escolha foram: (a) os objetivos buscados com o emprego do preço de transferência; (b) o fato de a área ser responsável por suprir a demanda interna e ser impedida de vender serviços externamente (embora seja permitido que as demais divisões realizem compras externas); (c) o fato de as divisões possuírem liberdade de escolha do volume e do uso dos serviços; e, por fim, (d) o

fato de essas divisões não conseguirem controlar a eficiência com que essas atividades são realizadas.

No Quadro 1, listam-se os objetivos pretendidos com relação ao uso do preço de transferência pela área de TI. Esta lista está em ordem de importância consensualmente atribuída pelos participantes do grupo focal e foi inicialmente baseada nas informações das entrevistas individuais.

Quadro 1: Objetivos pretendidos em relação ao preço de transferência da área de TI

Aspecto	Objetivo(s)	Discussão
Motivacional	(i) Incentivar o gestor-vendedor e o gestor-comprador a tomar decisões congruentes com os objetivos da empresa; (ii) incentivar os gerentes a agir de acordo com o interesse da companhia; (iii) incentivar comportamento desejável da gerência em relação às atividades de planejar, tomar decisão e alocar recursos; e (iv) incentivar atos que conduzam a empresa ao sucesso.	Discutiu-se o objetivo de fazer com que o gestor-comprador avalie a real necessidade e a relação custo-benefício do serviço que está sendo solicitado e de fazer com que o gestor-vendedor se preocupe em manter os custos em níveis compatíveis com o mercado. Além disso, espera-se que haja mais áreas questionando os aumentos de custos, e não apenas as áreas atuais (i.e., diretoria financeira e administração central), gerando assim uma pressão maior e um compromisso para que os custos de TI sejam mantidos em níveis adequados para a empresa;
Avaliação de desempenho	(i) Fomentar a avaliação de desempenho econômico dos centros de lucro; (ii) melhorar a avaliação de desempenho; (iii) e responsabilizar o gestor pelo lucro para que busque melhores resultados.	Pretende-se avaliar a necessidade da solicitação de serviços, manter custos em níveis adequados, promover pressão das áreas em função dos questionamentos sobre os valores alocados e ampliar a qualidade da avaliação de desempenho
Mensuração de resultado	(i) Aferir o lucro das unidades; e (ii) medir a contribuição de cada unidade organizacional para o lucro total.	Discutiu-se que a mensuração correta do resultado de cada unidade precisa ocorrer de forma coerente, inclusive como mecanismo para garantir o aspecto motivacional e permitir a adequada avaliação de desempenho
Orientação dos gestores sobre decisões de suprimentos	(i) Proporcionar informações para avaliações entre incorrer em custos e obter receitas; (ii) orientar os gestores a tomar as melhores decisões possíveis com relação à compra ou venda de produtos e serviços dentro ou fora da empresa; e (iii) fazer <i>trade-offs</i> otimizados entre custos e lucros.	Discutiu-se que o preço de transferência formado corretamente pode gerar informação útil para tomada de decisão dos centros de responsabilidade compradores, pois assim os gestores podem comparar a relação custo-benefício de obter os serviços de TI dentro da empresa ou fora dela
Maximização dos resultados da empresa como um todo	(i) Induzir a decisões de maximização dos resultados; e (ii) garantir maior congruência com as metas da organização.	Discutiu-se que, nesse caso, como a unidade de TI não tem capacidade ociosa, a melhor opção seria formular um preço que seja comparável com o mercado para induzir a decisões que maximizem os resultados. Caso a área de TI estivesse com capacidade ociosa, haveria uma preocupação maior em incentivar o uso dos recursos internos por meio de um preço mais atraente do que o preço de mercado.
Implementar um sistema de fácil utilização	Garantir fácil entendimento e aplicação prática do sistema devido à disponibilidade de informações.	Discutiu-se que a TI tem a preocupação de fazer a cobrança de forma transparente, pois, além de utilizar um sistema fácil, quer manter as informações das transferências mensais na sua Intranet.

Fonte: Elaborado pelos autores

Em relação a garantir autonomia divisional, tal como destacam Garrison et al. (2007) como um dos objetivos do preço de transferência, foi discutido que essa não é uma das

preocupações da TI, pois as áreas têm autonomia para comprar externamente. A preocupação então estaria nos aspectos anteriormente mencionados, pois, caso a TI forme um preço de transferência que oriente os gestores a tomar as melhores decisões possíveis com relação à compra ou venda de produtos e serviços dentro ou fora da empresa, a autonomia divisional não será um ponto a ser questionado, mas sim as razões que levaram as áreas a usar essa autonomia de forma incorreta, ou seja, tomar decisões incorretas quanto à compra externa de produtos e serviços. Com isso a TI poderia ter dificuldades como: (i) possível existência de má qualidade nos serviços; (ii) perdas financeiras para a empresa em razão de más contratações externas realizadas por áreas não especializadas; e (iii) ociosidade da TI, com consequente redução do quadro fixo do pessoal correspondente.

Quanto ao método do preço de transferência, de acordo com a discussão da equipe participante do grupo focal, as opções que poderiam ser utilizadas para a alocação dos serviços centrais seriam o preço igual ao custo padrão variável mais uma proporção razoável do custo fixo (até o custo total e inferior ao preço de mercado) ou o próprio preço de mercado. No caso do uso da primeira forma, a literatura aponta que, se as unidades acreditam que os serviços não valem pelo menos o referido preço, a TI seria incentivada a buscar reduções de custos e melhorar a qualidade e a eficiência dos serviços prestados. Já no caso do uso da segunda forma, observa-se que, se os serviços da TI não são utilizados pelas unidades (por não serem competitivos com o preço de mercado ou com a qualidade), a atividade exercida por aquela área pode ser contratada por terceiros e a unidade de prestação de serviços internos pode ser completamente eliminada.

Houve o entendimento unânime dos participantes do grupo focal de que as duas propostas poderiam ser usadas, por serem exequíveis (ou seja, apoiadas e implantadas por todos, desde o nível executor até o nível gerencial), satisfatórias (ou seja, capazes de atender aos objetivos estabelecidos pela organização) e com consequências relevantes para a empresa como um todo – tal como destacado por Stoner e Freeman (1999). Todavia, ponderou-se que o uso da primeira proposta (custo padrão variável mais uma proporção razoável do custo fixo até o custo total e não maior que o preço de mercado) já estaria limitado ao preço máximo de mercado.

Assim, por meio da análise de todo o contexto do problema, juntamente com a identificação dos objetivos a serem alcançados, das opções existentes, da situação pretendida e da avaliação da exequibilidade, satisfatoriedade e consequência das alternativas, o grupo focal decidiu que o método de preço de transferência mais adequado para a alocação dos serviços centrais do Departamento de TI seria o preço de mercado. Pretende-se que esse preço proporcione a adequada avaliação de desempenho do centro de responsabilidade de TI e dos demais centros de responsabilidade usuários dos serviços de TI e, para tal, acordou-se que será necessário o controle mensal do uso e dos efeitos desse preço, com vistas à correção de possíveis distorções, tal como destacam Stoner e Freeman (1999).

Quanto à avaliação de desempenho tanto da TI como das áreas-cliente, esse preço de transferência evita a possibilidade do comportamento disfuncional, porque, como o preço de mercado será o preço utilizado, não há como manipular as informações firmadas em contrato pela área de compras da empresa. Também não há a possibilidade de perda do fator motivacional da mensuração de desempenho (resultado) das unidades através do preço de transferência.

Em se tratando dos aspectos motivacionais, compete salientar que há a cobrança pelas solicitações, independente de serem realizadas por mão de obra própria ou terceirizada, tal como postulam Anthony e Govindarajan (2006). Assim, como toda solicitação será cobrada, há o incentivo de se analisar a real necessidade e o custo-benefício de uma solicitação.

No que tange à autonomia nas divisões, verificou-se a necessidade de serem implantados dois processos: mensurar e informar o custo da descentralização e gerar

informações para que as áreas-cliente utilizem essa autonomia de forma consciente, ou seja, buscando maximizar o ganho para a empresa. No que diz respeito especificamente à mensuração do custo da descentralização, observou-se que, em alguns casos, ela não foi realizada e, portanto, definiu-se que esse custo deverá ser acompanhado e informado para a alta direção da empresa. Assim, será possível detectar algum custo com a subotimização de contratações descentralizadas e analisar se a empresa quer permanecer arcando com o custo da descentralização.

Em relação ao processo de gerar informações para que as áreas-cliente utilizem essa autonomia de forma consciente, ou seja, buscando maximizar o ganho para a empresa, a área de TI tem a responsabilidade de informar aos usuários os custos adicionais necessários para se recorrer ao mercado, bem como as comparações entre os preços interno e externo.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atendendo ao objetivo geral, a presente pesquisa – com base em um estudo de caso realizado no Departamento de TI de uma empresa siderúrgica sediada em Belo Horizonte, Minas Gerais – verificou-se que o método de preço de transferência mais adequado para o caso analisado é o preço de transferência dos serviços centrais com base no preço de mercado. Ademais, identificou-se a necessidade de informações complementares baseando-se nos custos de transação com o mercado para prover as áreas-cliente de informações complementares sobre o custo de se recorrer ao mercado.

Antes de se chegar a essa conclusão, a presente pesquisa, atendendo aos objetivos específicos, identificou que o atual uso do método de preço de transferência, com base no custo real total dos serviços realizados, usualmente não orienta os gestores de TI sobre o desempenho dos centros de responsabilidade, pois não possibilita a correta alocação dos gastos a cada área-cliente. Ademais o referido método normalmente não motiva as áreas-cliente a avaliar o custo-benefício das solicitações de serviços de TI, embora possuam autonomia para comprá-los externamente. Além disso, observou-se que o método de preço de transferência atual geralmente não é capaz de orientar a tomada de decisão dos gestores contratantes dos serviços de TI, pois estes não possuem informações comparáveis às condições de compra de serviços no mercado.

Realizou-se a avaliação do nível estratégico de um serviço, do risco de dependência em relação a terceiros, do custo de não atendimento de acordo com as cláusulas contratuais, do custo adicional do gerenciamento dos contratos e do aprendizado por parte do pessoal terceirizado. Apesar de não ser possível mensurar todas essas variáveis, trata-se de uma informação útil que a unidade de TI deve prestar aos seus clientes internos para a tomada de decisão sobre a compra interna ou externa dos serviços.

Por fim, tal como destacado anteriormente, identificou-se que o método de preço de transferência mais adequado para o departamento de TI na siderurgia sob análise é o preço de transferência dos serviços centrais com base no preço de mercado. Ademais, identificaram-se e analisaram-se as características específicas desse setor de TI para orientar a tomada de decisão dos gestores contratantes desses serviços. Essas características específicas foram baseadas nos custos de transação para prover as áreas-cliente de informações complementares sobre o custo de se recorrer ao mercado.

Em termos teóricos, acredita-se que o estudo apresentado neste artigo contribuiu para um entendimento mais amplo acerca do uso do preço de transferência em uma empresa siderúrgica. Ademais, acredita-se que os resultados obtidos podem ser observados em empresas semelhantes. O método de formação de preço de transferência proposto usufrui dos conceitos relacionados aos custos de transação com o mercado, pois apresenta uma análise do custo de se recorrer ao mercado que deve ser informado com vistas à aplicação gerencial do preço de transferência. Essa análise possibilita uma melhor tomada de decisão. Em termos

práticos, esta pesquisa propiciou a verificação do uso do preço de transferência em um caso real. Por meio da visão da Contabilidade Gerencial, foram aplicados ferramentais teóricos na gestão de uma realidade específica, o que gera benefício informacional para a tomada de decisão.

No que tange às limitações dessa pesquisa ressalta-se que este estudo é caracterizado por ater-se a uma realidade específica. Considerando-se a abrangência deste tema, há a necessidade de que outras empresas sejam analisadas para o aprofundamento do assunto. Sobre futuras pesquisas sugere-se que seja verificado, após implantação do preço de transferência, se foi possível obter os resultados desejados tais como: avaliação de desempenho, aspectos motivacionais, orientação da gestão sobre decisões de suprimento e mensuração e maximização de resultado. Também é aconselhável a realização de estudos que verifiquem o custo da descentralização, ou seja, que observem se esse custo compensa para a empresa. Por fim, sugere-se aplicar as análises propostas neste artigo para a verificação da possibilidade de seu uso em outras realidades e para a verificação do real benefício dessas informações para a tomada de decisão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBERTIN, A. L.; ALBERTIN, R. M. M. Benefícios do uso de tecnologia de informação para o desempenho empresarial. *RAP – Revista de Administração Pública*, v. 42, n. 2, p. 275-302, mar./abr., 2008.

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

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

BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 2002.

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

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

CRESWELL, J. W. *Research design: qualitative and quantitative approaches*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1998.

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

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. *The sage handbook of qualitative research*. 3. ed. Califórnia: Sage Publications Inc., 2005.

DEVARAJ, S.; KOHLI, R. *The IT payoff: measuring the business value of information technology investments*. EUA: Prentice Hall, 2002.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GARTNER GROUP. Disponível em: <<http://www.gartner.com>>. Acesso em: 15 maio 2009.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFICA E ESTATÍSTICAS – IBGE. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatística/economia/stic/publicacao.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2009.

- INSTITUTO BRASILEIRO DE SIDERURGIA – IBS. Disponível em: <<http://www.ibs.org.br/siderurgiaemfoco/Siderurgia10.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2009.
- HAIR JR., J.; BABIN, B.; MONEY A.; SAMOUEL, P. *Fundamentos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- HASENCLEVER, L.; KUPFER, D. *Economia industrial*. 13. ed. São Paulo: Campus, 2002.
- HILTON, R. W. *Managerial accounting*. 3rd ed. New York: McGraw-Hill, 1997.
- HORNEGREN, C. T.; SUNDEN, G L.; STRATON, W. O. *Contabilidade gerencial*. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- KERLINGER, Fred, Nichols. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo: EPU, 1980.
- KOVAC, E. J.; TROY, H. P. Getting transfer prices right: what Bellcore did. *Harvard Business Review*, p. 148-154, set./out. 1989.
- LEE, M. K. O. IT outsourcing contracts: practical issues for management. *Industrial Management & Data Systems*, v. 96, n. 1, p. 15-20, 1996.
- MORGAN, D. L. *Focus group as qualitative research*. 2. ed. Londres: Sage University Paper, 1997.
- REECE, J. S.; ANTHONY, R. N. *Management accounting: text and cases*. 5. ed. Homewood: RDI, 1975.
- TRIVIÑOS, A. N. S. *Introdução à pesquisa em Ciências Sociais*. São Paulo: Atlas, 1994.
- SOLOMONS, D. *Divisional performance: measurement and control*. 7. ed. Homewood: RDI, 1973.
- STONER, J. A. F.; FREEMAN, R. E. *Administração*. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1999.
- VANCIL, R. F. *Decentralization: managerial ambiguity by design*. Illinois: Dow Jones – Irwin, 1979.
- YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.