

Preço de transferência interno: uma aplicação ao setor de prestação de serviços de educação, à luz da sua estratégia

RESUMO

A presente pesquisa objetiva identificar os percalços, os fatores limitantes e os facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção de uma Política de Preços de Transferência (PPT) aplicada a uma instituição do setor de serviços educacionais, à luz da sua estratégia. A evolução crescente da Educação a Distância (EAD) no Brasil evidencia a necessidade de um artefato da Controladoria e Contabilidade Gerencial para que as Instituições de Ensino Superior (IES) possam medir o resultado de cada unidade de negócio para evitar prejuízos à avaliação de desempenho, tomadas de decisão e resultado organizacional. Trata-se do preço de transferência a ser cobrado dos tomadores de serviços EAD pelos provedores desses serviços. O estudo preenche a lacuna da inexistência de trabalhos sobre preço de transferência no setor educacional e da necessidade de mais pesquisas empíricas sobre Contabilidade Gerencial, para o aproveitamento prático. Trata-se de pesquisa qualitativa, com estratégia intervencionista construtiva. Para a coleta de dados utilizou-se entrevistas semiestruturadas, analisadas pelo Discurso do Sujeito Coletivo (DSC). Constatou-se que houve uma tentativa de implantação do artefato na IES em 2018, aplicada parcialmente. Com base na teoria da Velha Economia Institucional, decidiu-se construir uma PPT, que constitui uma contribuição teórica e prática, a ser utilizada em outras IES, mediante adaptações. Igualmente, a lista de percalços, fatores limitantes e facilitadores identificados poderá ser útil para a prevenção de problemas ou como facilitador do processo de desenvolvimento e adoção de suas PPT.

Palavras-chave: Preço de Transferência. IES. Avaliação de Desempenho. Discurso do Sujeito Coletivo. Pesquisa Intervencionista.

Área Temática: Sistemas de controle gerencial e custos

1 INTRODUÇÃO

No período de 2008 a 2018, constatou-se o crescimento acelerado da Educação a Distância (EAD) no Brasil. A participação percentual dos ingressantes em cursos de graduação EAD em 2008 foi de 19,8%, evoluindo para 33,3% em 2017, e 39,9% em 2018 (Inep, 2019). O problema da pesquisa surge nas Instituições de Ensino Superior (IES) pela convivência entre cursos presenciais, semipresenciais (híbridos) e EAD, em um ambiente externo de alta competitividade, que exige uma ferramenta da Controladoria e Contabilidade Gerencial para fins de identificação da contribuição de cada unidade de negócio na formação do resultado da entidade.

Nessa visão, a estrutura das IES possui unidades de negócio tomadoras de serviços EAD e pelo menos uma unidade de negócio provedora de serviços de *backoffice* de EAD. O desafio das IES, como das demais organizações divisionalizadas, é desenvolver um sistema capaz de mensurar o resultado gerado por unidade de negócio, ou seja, um método satisfatório para contabilizar bens e serviços transferidos de um centro de resultados para outro. O preço de transferência cumpre essa finalidade (Anthony & Govindarajan, 2008).

De acordo com Eccles (1985), a gestão eficaz dos preços de transferência exige políticas e características organizacionais consistentes com a estratégia. Dessa

forma, o objetivo geral da pesquisa é **Identificar os percalços, os fatores limitantes e os facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção de uma Política de Preços de Transferência (PPT) aplicada a uma instituição do setor de serviços educacionais, à luz da sua estratégia**. Para atingir o objetivo geral foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Averiguar as estratégias da IES à luz das estratégias genéricas de Porter (1980) e modelo de estratégias organizacionais de Eccles (1985);
- b) Identificar, em conjunto com a IES, as metodologias de preço de transferência passíveis de utilização, com base no estado de arte da literatura; e
- c) Desenhar uma Política de Preços de Transferência (PPT) para a IES, com a participação dos gestores e da Controladoria, baseados na literatura.

A pesquisa se justifica por várias razões. É notória a necessidade de pesquisas empíricas sobre Contabilidade, não de maneira abstrata e simples, mas com estudos imersos no contexto das organizações, como registraram Hopwood (1983) e Malmi (2016). Em adição, Baldvinsdottir, Mitchell e Nørreklit (2010), Oyadomari, Silva, Mendonça Neto e Riccio (2014) constataram que os acadêmicos estão preocupados com a falta de sintonia das pesquisas para aproveitamento dos práticos.

Após pesquisa bibliográfica no Portal de Periódicos da Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), e bases Scopus e *Web of Science*, não se localizou na literatura estudos sobre preços de transferência internos no setor de serviços educacionais. Destaca-se que está fora do escopo desta pesquisa preços de transferência para fins tributários, em transações internacionais.

Vasta literatura revela que a ausência do preço de transferência, ou se ele não for adequadamente aplicado, pode acarretar consequências importantes para as organizações, como gerar distorção nos resultados e nas avaliações de desempenho das unidades e dos respectivos gestores. Resultados que não reflitam a realidade podem ocasionar tomadas de decisão errôneas e causar perdas financeiras, como, por exemplo, pelo fechamento de uma unidade de negócio lucrativa, enquanto uma deficitária é mantida. Adicione-se, também, a probabilidade de ocorrerem insatisfações entre os gestores pelo sentimento de injustiça, possíveis comportamentos disfuncionais oriundos dos conflitos de agência (Luft & Libby, 1997).

O trabalho de Guapo (2011) descreve um estudo de caso aplicado ao setor de indústria automobilística, na Scania Latin America, e a pesquisa de Eliasson e Mankowski (2017) utiliza um estudo multicaso em indústrias do setor eletroeletrônico. Ambos os estudos buscam avaliar o funcionamento dos sistemas de controle gerencial baseados em preços de transferência, com foco nas estratégias organizacionais de Eccles (1985). Esta pesquisa difere por analisar o preço de transferência também à luz das estratégias competitivas de Porter (1980), além de construir uma PPT. Este trabalho estuda uma PPT para aplicação do preço de transferência *ex-ante*, no setor de serviços educacionais, distinto de uma indústria.

A originalidade do estudo se revela por preencher a lacuna de estudos sobre preços de transferência no setor educacional; aplicar método de pesquisa intervencionista construtiva (a literatura contábil registra alguns casos de pesquisas intervencionistas construtivas no Brasil, destacando-se o autor Oyadomari com alguns trabalhos como Oyadomari, Assis, Simãozinho, Mendonça Neto e Dutra-de-Lima, 2012; e Oyadomari et al., 2014); analisar as entrevistas pela técnica do DSC, mais utilizada nas áreas de saúde, com raros casos na administração e contabilidade (Borinelli, Crozatti, & Teixeira, 2000; Junqueira, Camacho, & Santos, 2021) e pela inovação, ao incluir na pesquisa o estudo de preços de transferência relacionados às estratégias genéricas de Porter (1980) e de Eccles (1985).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Preço de transferência – Conceito, propósitos de uso e métodos

Preço de transferência é o valor que um segmento de uma organização estabelece para transferir bens ou serviços a outro da mesma organização (Garrison, Noreen, & Brewer, 2013; Horngren, Datar & Rajan, 2014).

Dentre os benefícios, destacam-se: propiciar avaliações de desempenho justas, a partir da correta medição da contribuição de cada área para o resultado global da organização; permitir uma constante avaliação dos níveis de eficiência e eficácia da entidade; induzir os gestores a comportamentos adequados; estimular políticas de premiação, treinamento e encarecimento; alavancar a capacidade competitiva da entidade (Pereira & Oliveira, 2015); favorecer um comportamento desejável da gerência relativo às atividades de planejar (por exemplo: criação ou encerramento de cursos, decisões de terceirização de serviços de *backoffice* etc.), tomar decisão, alocar recursos, e até formar preços (Guapo, 2011); fornecer informações para implementar a estratégia corporativa, da unidade de negócio e do produto; direcionar para decisões de alinhamento à meta (congruência de objetivos) e incrementar a capacidade competitiva da organização (Garrison et al., 2013 e Horngren et al., 2014).

Está pacificada na literatura a existência de três métodos de preço de transferência: baseado em custos, no preço de mercado e negociado (Anthony & Govindarajan, 2008; Merchant & Van der Stede, 2012). Alguns autores, como Catelli, Guerreiro e Pereira (2015) e Hansen e Mowen (2003), consideram uma quarta metodologia: baseada no custo de oportunidade.

A utilização de modelos matemáticos, técnicas de programação e soluções duais para otimizar preços de transferência é uma resposta à incapacidade dos modelos econômicos e outros para lidar com as complexidades de organizações descentralizadas com vários produtos, divisões e objetivos (Grabski, 1985).

Eccles (1985) e Borkowski (1999) reconhecem que não há um método de preço de transferência que seja o melhor em todas as situações, cabendo à alta administração escolher aquele que melhor atenda às suas necessidades nos aspectos estratégico, financeiro e de comportamento organizacional.

2.2 Estratégias organizacionais e preços de transferência (Eccles, 1985)

Estratégia é um conceito central, integrado e abrangente, voltado para o ambiente externo, de como a firma alcançará seus objetivos (Hambrick & Fredrickson, 2005). Eccles (1985) desenvolveu o *Manager's Analytical Plan (MAP)*, baseado em duas estratégias, aplicadas aos níveis corporativos e de unidade de negócio, para auxiliar os gerentes a pensar sobre preços de transferência.

A estratégia de integração vertical se refere à extensão em que uma companhia realiza internamente atividades de produção e de distribuição que poderiam ser realizadas por outra organização. A estratégia de diversificação revela o quanto uma empresa atua em diferentes ramos de negócios. O modelo MAP fornece quatro tipologias organizacionais, conforme o grau de integração vertical e de diversificação que a firma apresenta: organização coletiva, cooperativa, competitiva e colaboradora. O plano definido por essas duas dimensões estratégicas permite analisar uma entidade e classificá-la em um quadrante de tipologia para ver o método de preço de transferência indicado. Na Figura 1 há só três tipologias porque as organizações coletivas são centralizadas, assim, não utilizam preço de transferência.

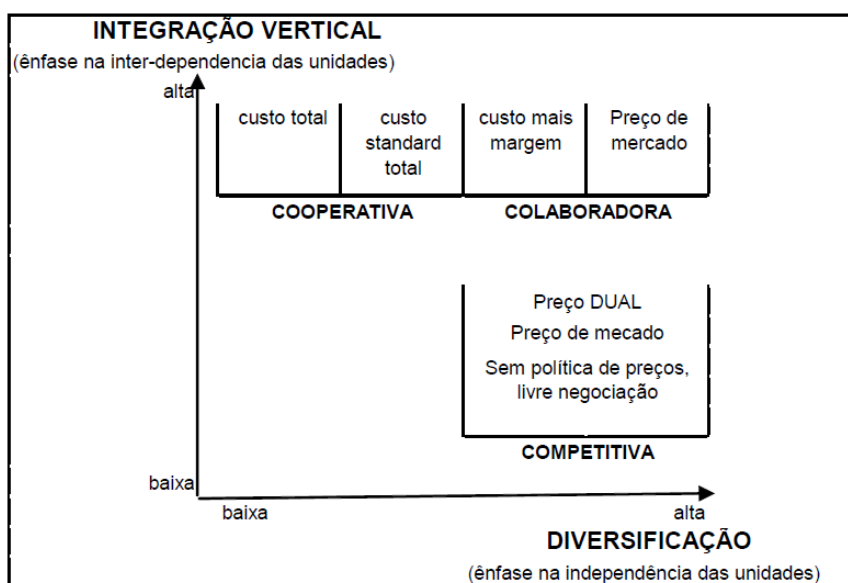


Figura 1. As estratégias organizacionais de Eccles (1985) e os preços de transferência

Fonte: Adaptado de Eccles (1985, citado por Guapo, 2011)

2.3 Estratégias genéricas de Porter (1980)

As estratégias genéricas de Porter continuam sendo as mais identificadas na literatura (Miller, 1998; David, 2000). Porter (1980) define estratégia competitiva como a procura de uma posição competitiva favorável no ambiente de concorrência da organização. Pelo modelo das estratégias genéricas, a organização deve utilizar um dos três tipos de estratégia: liderança em custo, diferenciação e enfoque (custo ou diferenciação), conforme mostra a Figura 2.



Figura 2. Estratégias genéricas

Fonte: Adaptado de Porter (1980)

A estratégia de liderança em custo tem um escopo amplo e economia de escala, tecnologia patenteada, facilidade de acesso a matérias-primas, etc. A estratégia de diferenciação é de alvo estreito. A companhia procura ser única em sua indústria, em dimensões valorizadas pelos clientes. Pratica um preço-prêmio, próximo ao dos concorrentes, reduz os custos que não afetem a diferenciação. Custos e preços são importantes, mas não o principal (Allen & Helms, 2006).

A estratégia de enfoque está baseada em um ambiente competitivo estreito de sua indústria: o seu segmento-alvo. O enfoque no custo busca uma vantagem de

custo; o enfoque na diferenciação procura diferenciação no seu segmento-alvo. Várias pesquisas concluíram que a combinação de estratégias pode proporcionar melhores oportunidades de alcançar uma vantagem competitiva (Allen & Helms, 2006).

3 PROCEDIMENOS METODOLÓGICOS

Trata-se de pesquisa qualitativa, intervencionista, com finalidade transformadora, pois busca transformar a realidade da IES para melhorar seu desempenho (Oyadomari et al., 2014). As principais características da IVR incluem uma orientação para resolução de problemas, imersão do pesquisador em eventos organizacionais da vida real e colaboração com atores organizacionais. Produz pesquisa com relevância teórica e prática (Lukka & Suomala, 2014). Por se tratar de estudo de um processo contábil gerencial a ser aprimorado em conjunto com a IES, optou-se pela abordagem da pesquisa construtiva (APC), que teve origem no trabalho de Kasanen, Lukka e Siitonen (1993), idealizada para a solução de problemas gerenciais pela construção de modelos, planos, processos organizacionais etc., baseados em conhecimentos teóricos e em conjunto com a entidade. Para que uma pesquisa seja considerada uma APC (Lukka, 2003) deve atender os critérios descritos no Quadro 1, os quais foram verificados nas seções deste trabalho indicadas.

Números dos critérios da APC	Descrições dos critérios da APC	Seções
1	Concentrar-se em problemas da vida real, que precisam ser resolvidos.	3 e 5.1
2	Produzir um artefato inovador, destinado a resolver um problema original da vida real.	4.2 e 5.1
3	Incluir uma tentativa de implementar o artefato para testar sua aplicabilidade.	5.2
4	Incluir o trabalho em equipe íntimo entre o pesquisador e os profissionais.	5.1
5	Estar cuidadosamente ligado ao conhecimento teórico existente.	5.1.
6	Prestar especial atenção à criação de uma contribuição teórica.	6

Quadro 1. Verificação do atendimento dos critérios para uma APC

Fonte: Elaborado pelos autores

Visando proporcionar confiabilidade e validade ao trabalho, aplicou-se o *Framework* da Pesquisa Construtiva de Labro e Tuomela (2003), adaptado de Kasanen et al., 1993. A pesquisa intervencionista teve como campo de estudo uma IES privada brasileira, que oferece cursos de graduação, pós-graduação e outros nas modalidades presencial, EAD e híbridos. A Contabilidade Gerencial da IES é baseada em centros de resultados e para cada curso há um coordenador, que realiza sua gestão acadêmica e financeira. A avaliação de desempenho dos gestores, dentre outros aspectos, utiliza o resultado financeiro (orçamento projetado *versus* realizado).

O público-alvo do estudo foi formado pelos gestores ou membros da IES, que seriam afetados pela utilização do preço de transferência. Foram entrevistadas 15 pessoas (Conselho/Diretoria: 3; Coordenador de Cursos: 8; Gestores: 4). Todos entenderam o objetivo da pesquisa, o seu caráter voluntário e as condições éticas, e assinaram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). Foram coletados dados pelas seguintes estratégias: (i) entrevista semiestruturada, (ii) pesquisa documental, (iii) observação direta, (iv) reuniões de trabalho e (v) correio eletrônico.

Preparou-se um roteiro com as perguntas validado por meio de dois pré-testes (Marconi & Lakatos, 2003), com dois ex-coordenadores de cursos que consideraram

que o roteiro estava claro e adequado aos propósitos da pesquisa, após ajustes mínimos. As entrevistas foram realizadas entre setembro de 2019 e março 2020.

Para a análise se empregou a técnica do Discurso do Sujeito Coletivo (DSC). Para Lefèvre (2017, p. 16), DSC é “uma forma de resgatar e apresentar as representações sociais obtidas de pesquisas empíricas, em que as opiniões ou expressões individuais que apresentam sentido semelhante são agrupadas em categorias semânticas gerais”, prática usual para análise de questões abertas. Nos contatos iniciais com a IES os pesquisadores foram informados de que o tema preço de transferência já havia gerado algumas discussões e ruídos na entidade, tratando-se, portanto, de um problema real da IES (**Critério 1 da APC – Quadro 1**).

Por isso, entendeu-se que o DSC, como técnica de análise de depoimentos individuais, seria propício para captar as diversas opiniões e transformá-las em discursos-síntese, proferidos pelo “eu coletivo”, para possibilitar discussões e oferecer alternativas de solução que, a princípio, teriam maior receptividade pelos gestores da IES, ao identificarem-se com o exposto no DSC (Lefèvre & Lefèvre, 2014).

4 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÕES

De acordo com Lefèvre (2017), para a construção do DSC são utilizadas algumas figuras metodológicas. A primeira, formada pelas Expressões-Chave (ECH), são trechos do discurso transcritos de forma literal e contém a essência de cada depoimento. A segunda, das Ideias Centrais (IC), revelam o sentido de um ou mais depoimentos semelhantes ou complementares, transmitindo o sentido dos discursos de um modo sintético, preciso e fidedigno. A terceira é a ancoragem (AC), que é uma frase genérica expressando uma teoria, ideologia ou crença, não usada neste estudo.

A apresentação dos resultados foi organizada pelos blocos de perguntas, seguidos das respectivas discussões. A título de exemplo dos DSC, como em Allen e Helms (2006), foi apresentada a resposta e análise de uma pergunta do Bloco 1 – Estratégia (Quadro 2). Para uma visão geral da pesquisa foram elaborados quadros sínteses das questões e respectivas IC dos DSC, com os percentuais de respostas, para cada bloco. O Quadro 3 sintetiza as perguntas do Bloco 1 – Estratégia.

4.1 Bloco 1 – Estratégia

Pergunta 3. Há na estratégia menção explícita sobre foco na qualidade da prestação de serviços? Caso positivo, como é o processo de comunicação dessa política na entidade? De que forma você percebe essa preocupação com a qualidade?	
IC1 – Ideia central 1 15 sujeitos: 100%	DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1
Sim, está nos objetivos estratégicos. Ressaltada em reuniões com a Diretoria.	Sim, toda vez que há uma reunião o Diretor Presidente faz questão de repetir os objetivos estratégicos, e um deles é a qualidade. A Fundação tem uma atitude voltada para a excelência na qualidade e otimização de resultados. É algo que está na nossa cultura. A qualidade na prestação de serviços e principalmente um foco grande na percepção do alunado e dos docentes em relação à qualidade do curso e atendimento. Como melhorar a qualidade dos processos, dos serviços, dos cursos. Procura-se os melhores profissionais para estarem atuando na Instituição e a qualidade do conteúdo dos cursos. Também busca-se melhorar para obter a melhor nota na avaliação do MEC. A IES tem uma diferenciação competitiva: a qualidade do produto que oferece.
Comentário	É objetivo estratégico foco na qualidade dos produtos e processos. Todos sabem.

Quadro 2. Bloco 1 – Análise das entrevistas semiestruturadas – Estratégia

Fonte: Elaborado pelos autores

1)	Há na estratégia menção explícita sobre foco na redução de custos? Caso positivo, este assunto é enfatizado aos gestores? Como isso ocorre? (liderança em custos, Porter)
	<i>Sim. Muito enfatizado aos gestores pela Diretoria em reuniões. Controle pelo orçamento. Todos os gestores sabem. (73%).</i>
2)	A entidade detém grande participação no mercado de IES? De que ordem? (liderança em custos)
	<i>Não. A participação é muito tímida, com poucos milhares de alunos. É nicho. (93%).</i>
3)	Há na estratégia menção explícita sobre foco na qualidade da prestação de serviços? Caso positivo, como é o processo de comunicação dessa política na entidade? De que forma você percebe essa preocupação com a qualidade? (diferenciação, Porter)
	<i>Sim. Está nos objetivos estratégicos. Ressaltada em reuniões com a Diretoria. (100%).</i>
4)	A satisfação de clientes é avaliada? Em caso positivo, como é feita essa avaliação? Como são tratados os resultados da avaliação? (diferenciação, Porter)
	<i>Sim. Há uma sistemática de avaliação de satisfação dos alunos no encerramento de cada disciplina e da instituição todo semestre, para providências de melhoria. (93%)</i>
5)	Há estímulos para inovações? Como que isso ocorre, caso positivo? (diferenciação, Porter)
	<i>Há muito estímulo para inovações. Solicitadas em reuniões e contatos com a Diretoria. A inovação se materializa no planejamento e no orçamento em campo específico (inovações). (73%)</i>
6)	Há na estratégia foco na customização de serviços? Como os pleitos de customização de serviços são tratados? Esses clientes aceitam pagar pelo diferencial de serviços? Trata-se do principal foco de negócios da Instituição? (ênfase diferenciação ou enfoque custos, Porter)
	<i>Não há na estratégia foco na customização de serviços. Atende quando há demanda. Tem área específica. Os clientes pagam pelo diferencial e marca. (87%)</i>
7)	O modelo de gestão da IES permite que o(s) centro(s) de resultado provedor(es) de serviços para cursos com disciplinas EAD (NEAD backoffice de cursos), venda os seus serviços para o mercado? Em caso positivo, quais serviços? Comente sobre possíveis vantagens/desvantagens. Em caso negativo, comente sobre a viabilidade dessa ideia, bem como possíveis vantagens e desvantagens (nível de integração vertical e possibilidade de diversificação de negócios (Eccles).
	<i>Não. Não tem estrutura para isso. Não vejo vantagens, nem desvantagens, é um posicionamento. Talvez no futuro. Tem questões de direitos autorais, confiabilidade e confidencialidade. (87%)</i>
8)	O modelo de gestão da IES permite que o(s) centro(s) de resultado tomador(es) de serviços para cursos com disciplinas EAD (exemplo: cursos EAD ou presenciais, compre(m) serviço(s) no mercado? Em caso positivo, quais serviços? Comente sobre possíveis vantagens/desvantagens (nível de integração vertical e possível aplicação de decisões do tipo make or buy (Eccles).
	<i>Não, somente em situações excepcionais. Não é viável como regra. (73%)</i>
9)	Como ocorre o processo de crescimento da Instituição? Exemplifique (Para verificar se o crescimento é natural ou se há estratégia de diversificação (Eccles).
	<i>Cresce com novos cursos na linha da especialidade da Fundação e muito com a modalidade EAD. (80%). O crescimento tem se dado por uma ação de marketing consistente e a qualidade dos produtos. (7%). Pelas parcerias dos polos. (7%).</i>
10)	Você percebe na IES processo(s) de diversificação de produtos/serviços? Caso positivo, cite exemplos (estratégia de diversificação, Eccles)
	<i>Sim, diversificação de produtos relacionados às áreas básicas de Contabilidade e Administração. (93%).</i>

Quadro 3. Bloco 1 – Síntese das questões e respectivas IC – Estratégia

Fonte: Elaborado pelos autores

Pela análise dos Quadros 2 e 3, verificou-se que **a estratégia, segundo Porter (1980), é de diferenciação**, pois o foco na qualidade dos produtos, da prestação de serviços e processos está presente nos objetivos estratégicos e cultura da IES, pela frequente comunicação pela Diretoria em reuniões. A preocupação com a satisfação dos clientes relatada nos DSC é um dos objetivos estratégicos. Há processos de avaliação dos cursos e da IES, preenchidos pelos discentes, para ações de melhoria.

A análise da estratégia, segundo Eccles (1985), revelou alta integração vertical pois o fornecedor de serviços não vende ao mercado e os tomadores de serviços

raramente recorrem ao mercado. O crescimento da IES tem se dado pelo aumento de cursos em áreas afins, criação de polos educacionais, *marketing* e o fortalecimento da marca (pergunta 9, Bloco 1). Assim, há baixa diversificação de produtos. Pela Figura 1 (Seção 2.2) verificou-se que é uma organização cooperativa, e Eccles (1985) indica **preço de transferência baseado no custo total (real) ou padrão. Fica cumprido o primeiro objetivo específico, ao definir as estratégias de diferenciação (Porter, 1980) e cooperativa (Eccles, 1985).** Segue a análise dos Blocos 2a e 2b.

4.2 Bloco 2a e Bloco 2b – Preço de transferência

O Bloco 2a investiga a possível existência do artefato do preço de transferência na IES, bem como seu conhecimento e utilização pelos entrevistados, enquanto o Bloco 2b identifica as metodologias de preço de transferência passíveis de utilização, e colhe subsídios para desenhar uma PPT. O Quadro 4 faz a síntese do Bloco 2a e o Quadro 5, a síntese do Bloco 2b.

1)	Nos relatórios gerenciais e balancetes você vê algum número relativo a preço de transferência? Caso positivo, há análise e discussão sobre o mesmo? Sabe como foi determinado? Qual a sua percepção sobre os valores utilizados? Há processo de revisão de valores?
	<i>Sim, tem no orçamento uma linha de preço de transferência para disciplinas EAD. A IES está no processo de implementação desse preço. Os relatórios apresentados para o Conselho tem preço de transferência e quando ele não é contabilizado a linha fica vazia. Nas últimas reuniões ela estava vazia. Eu acho que preço de transferência é um problema aqui. Eu não faço ideia porque foi orçado, eu usei o serviço, mas não foi cobrado. Como foi revisado recente, acho que hoje ele está mais adequado. Mas ainda pode ser questionado. (93%). Não vê preço de transferência. Sabe sobre custo de oportunidade do uso das salas. (13%).</i> Obs.: um entrevistado participou dos DSC1 e DSC2 (total maior que 100%).
2)	Considera importante a implantação de um sistema de preços de transferência? Por que?
	<i>Sim. Muito importante para uma correta avaliação de desempenho de cada unidade. Para descentralizar e delegar responsabilidade, com comprometimento dos gestores. Para traduzir o valor de um serviço de EAD e mudar a cultura de que EAD é sempre mais barato do que curso presencial (100%).</i>
3)	Considera importante a participação das áreas provedoras de serviços e das áreas tomadoras de serviços, como NEAD, cursos EAD e cursos presenciais? Por que?
	<i>Sim. É importante a participação dos dois lados, da Controladoria e Diretoria, porque o valor tem que ser percebido como justo pelas partes. Como gestor, quero saber como você formou esse valor que está me cobrando. É importante saber os componentes desse custo, até para eu tomar uma decisão. (100%)</i>
4)	O preço de transferência usado é percebido como justo pelas áreas envolvidas? Alguma área leva vantagem ou desvantagem significativa? Por que?
	<i>Essa percepção eu não consigo ter (60%). Sim, está bem aceito após a revisão. Nenhuma área parece levar vantagem (27%). Não, talvez alguns gestores dos dois lados reclamem (13%).</i>

Quadro 4. Bloco 2a – Síntese das questões e respectivas IC – Preço de transferência

Fonte: Elaborado pelos autores

Após a análise dos DSC do Bloco 2a (Quadro 4), contatou-se que: (1) Há algum tempo o assunto preço de transferência vem sendo discutido na IES; (2) Todos os gestores consideraram importante a adoção desse artefato; (3) Inicialmente, o valor foi estabelecido pelo provedor de serviços NEAD, que tentou ouvir os Coordenadores, mas poucos colaboraram; (4) O NEAD submeteu à aprovação da Controladoria e da Diretoria; (5) Após a aprovação houve discussões entre os Coordenadores e o NEAD, porque os Coordenadores acharam os preços muito elevados (disciplina EAD ficaria mais cara do que disciplina presencial, se turmas grandes); (6) Em 2018 houve uma

reunião da Diretoria, Controladoria, e gestores envolvidos, quando foram acordados os valores; (7) Ao elaborar o orçamento de 2019, os gestores orçaram os serviços EAD e depois verificaram que não foram cobrados (Pergunta 1, Quadro 4); (8) A maioria dos gestores não tem uma percepção quanto à justiça dos valores vigentes (Pergunta 4, Quadro 4); (9) Todos consideram importante que o provedor e os tomadores de serviços participem da definição do preço de transferência para que entendam a metodologia aplicada, e analisem se são justos. Julgam que a Diretoria e a Controladoria também devem participar e aprovar. (Pergunta 3, Quadro 4).

Logo após as entrevistas foi declarada a pandemia da Covid 19 no Brasil, dificultando os contatos com a Controladoria e a IES de forma geral. Dessa forma, não conseguiu-se saber a razão da não cobrança dos preços de transferência orçados.

Como os fatos enunciados foram levantados em situação regular de trabalho, certamente deve ter havido algum(ns) motivo(s) importante(s) para que os preços de transferência não tivessem sido aplicados, depois de orçados. Pelo exposto, verificou-se a necessidade da construção de uma PPT para regulamentar e institucionalizar o assunto dentro da IES. Dentre vários aspectos, haveria a previsão de situações especiais em que o artefato poderia não ser aplicado, à critério da Diretoria.

Entendeu-se que a adoção de uma PPT elaborada de forma participativa com os gestores do provedor de serviços EAD e os gestores tomadores de serviços EAD, seria uma forma de consolidar o assunto na rotina da Instituição. De acordo com Guerreiro, Frezatti e Casado (2006), à luz da Velha Economia Institucional (*Old International Economics*) (OIE), quando as práticas contábeis se tornam rotinas institucionalizadas, seus papéis no processo organizacional e na tomada de decisões são totalmente aceitos pelos membros da organização. Já as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados e incorporam comportamentos orientados por regras, que se fortalecem pela repetição de ações para atender as regras.

Para Burns e Scapens (2000), as regras são as declarações formais de procedimentos, como um manual de orçamento, enquanto as rotinas são os procedimentos efetivamente em uso. Por conseguinte, para a adoção de um novo artefato da Contabilidade Gerencial, como o preço de transferência, a etapa de normatização de procedimentos pela construção de uma PPT se torna fundamental.

Portanto, ficou ratificado como construto a construção de uma PPT para a IES, inexistente na sua realidade e na literatura, sendo, portanto, um artefato inovador. Foi dito ratificado porque, antes das entrevistas, os pesquisadores haviam ouvido falar sobre discussões acerca do preço de transferência na IES, mas desconheciam o andamento e a real situação do assunto.

5 Política de Preços de Transferência

5.1 A construção da PPT

Tratando-se de uma pesquisa intervencionista construtiva, a participação dos entrevistados foi fundamental para a construção da PPT, com significativas contribuições, conforme revela o Quadro 5 referente ao Bloco 2b.

Verifica-se que o Quadro 5 define o método de preço de transferência. O mais indicado foi o de **preços baseados no mercado ajustado**, cumprindo o **segundo objetivo específico**. O fator de ajuste é um redutor referente aos tributos (ISSQN, PIS, COFINS, Contribuição Social e IRPJ), despesas (comissões, marketing etc.) e fator de risco por inadimplência, não observáveis no fornecimento de serviços pelo NEAD (Frezatti, Rocha, Nascimento, & Junqueira, 2009).

1) Como deveria ser o processo de definição e revisão dos preços de transferência? Há metodologias baseadas em custos, mercado, negociação e custo de oportunidade. Tem preferência por alguma? Por que?
<i>Considerar quatro princípios, referenciar no mercado se possível. Algumas vezes pode ser arbitrado. Mercado ou mercado ajustado (47%). Envolver os gestores que são afetados, método custo de oportunidade.(13%). Considerar custo para ampliar quadro e recursos, se necessário. (13%). Envolver a Controladoria e Coordenadores para ter um valor justo. Negociação (7%).</i>
2) Se custo de oportunidade, tem alguma sugestão para a determinação?
<i>É a melhor alternativa disponível no mercado. (20%), Custo do aluguel das salas (20%). Não sei. (60%).</i>
3) Com que periodicidade o preço de transferência deve ser revisado?
<i>Anualmente (53%). Semestral (27%). Semestral ou anual (20%).</i>
4) Uma política de preço de transferência pode contribuir com os objetivos gerais da IES? Como?
<i>Sim. Avaliar de uma forma mais clara o resultado de cada unidade. Pode estimular a eficiência e criar mais envolvimento dos gestores. Pode fazer com que o recurso seja melhor gasto; permitir melhor tomada de decisão; criar mecanismos de descentralização e de uma gestão mais participativa, com responsabilidade; para corrigir os rumos ao avaliar a área. (93%).</i>

Quadro 5. Bloco 2b - Síntese das questões e respectivas IC – Preço de transferência

Fonte: Elaborado pelos autores

Na impossibilidade de obtenção de preços de mercado, ficou estabelecido que seriam adotados os preços baseados no custo total (real), por não possuir histórico para calcular custo padrão, conforme indicado por Eccles (1985) para instituições cooperativas (Seção 4.3.1).

Como arcabouço da PPT, para a estruturação dos tópicos essenciais a serem descritos, utilizou-se o trabalho de Meer-Kooistra (1994), baseado na teoria das transações (Williamson, 1985), que define um conjunto de elementos que formam um sistema ou política de preços de transferência, além da experiência profissional.

Os principais tópicos abordados (conteúdo) na PPT incluem: Objetivo; b) Requisitos; c) Escopo de aplicação; d) Método dos preços de transferência; e) Fundamentos para a decisão pelo método adotado; f) Fundamentos para a não opção por outros métodos de preços de transferência; g) Estabelecimento dos preços de transferência; h) Revisão dos preços de transferência; i) Autoridade que informa o volume de serviços para determinação do valor que será transferido em cada transação; j) Termos da transação (prestação de serviços); k) Modo de contratação; l) Suporte administrativo e de TI; m) Processo de arbitragem; n) Coerência do método adotado com a cultura organizacional e a estratégia; o) Consequências previsíveis do uso dos preços no dia a dia da organização; p) Reação esperada dos gestores das áreas; q) Contribuições esperadas para o alcance dos objetivos estratégicos da organização; r) Estrutura de consulta: papel das áreas envolvidas.

Alicerçados pelos fundamentos ora citados e pela literatura **elaborou-se a Política de Preço de Transferência (PPT)**, documento com 15 páginas, que pode ser solicitado aos pesquisadores, por e-mail. Posto isso, **cumpriu-se o terceiro objetivo específico** e ficam atendidos os **Critérios 2 e 5 da APC** (Quadro 1).

A participação na construção da PPT de 15 membros da IES ou da Fundação ligada à IES, bem como de grupo de trabalho para a análise e aprovação da PPT, caracteriza o atendimento ao **Critério 4 da APC**, conforme Quadro 1, que sustenta a necessidade de incluir o trabalho em equipe íntima entre o pesquisador e os profissionais.

5.2 Implementação e teste da PPT

Após a elaboração da PPT, a primeira versão foi enviada à Diretoria no final de outubro de 2020 e revisada com alguns ajustes redacionais, em dezembro de 2020. Em janeiro de 2021, o documento foi enviado ao grupo de trabalho que ficou responsável pela análise, constituído pelo Diretor Administrativo-Financeiro, o Diretor de Cursos, o *Controller*, a Superintendente Acadêmica, representando os coordenadores de cursos tomadores de serviços EAD e a Coordenadora do NEAD. Houve uma reunião em 15 de janeiro de 2021, em que todos se manifestaram e foram apresentadas poucas sugestões de alteração, que após discutidas, chegou-se a um consenso introduzindo-as no documento. A única modificação relevante, proposta pela Controladoria, para colocação, como segunda opção de método de cálculo, preços baseados no custo real e não no padrão, porque haveria dificuldades para estabelecer o custo padrão, por não haver histórico de custos registrados.

Em 22 de janeiro de 2021, foi feita outra reunião, quando o documento foi aprovado pela IES e foi decidido iniciar-se o teste da PPT para um curso. O NEAD relacionou as atividades envolvidas e respectivas descrições para fornecimento dos cursos ou disciplinas EAD. Em seguida, fez pesquisa de preços e assinalou alguns serviços como possíveis de obtenção de preços de mercado. A planilha foi recebida em fevereiro de 2021. Pela PPT seria necessário estabelecer os custos reais dos serviços sem preço de mercado. Após essa etapa, houve dificuldades em contatar o NEAD. Pouco tempo depois houve mudança de gestão na IES, pelo término do mandato da Diretoria da Fundação. De qualquer forma, houve uma tentativa de implementação da PPT, conforme o **Critério 3 da APC** (Quadro 1).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por terem sido atingidos os objetivos específicos, tornou-se possível desvendar o objetivo geral do estudo. Pela pesquisa foi observado que houve uma implantação parcial de preços de transferência na IES em 2018 (Quadro 4, Pergunta 1). O objetivo geral do estudo inclui o processo de desenvolvimento e adoção de uma PPT, da qual o sistema de preços de transferência é parte essencial. Considerando que a pesquisa intervencionista, na Contabilidade Gerencial, visa gerar conhecimentos práticos (teoria prática) para contribuir com a otimização do trabalho e dos resultados das organizações (Baard, 2010; Oyadomari et al., 2014), os pesquisadores julgaram relevante incluir as percepções sobre todo o processo colhidas nas entrevistas, observações diretas, reuniões de trabalho e pesquisa documental.

Assim, foram elencados os percalços a seguir, classificados como:

Fase 1: No processo de estabelecimento parcial de preços de transferência, em 2018, detectado pela pesquisa, sem a PPT:

Os **percalços** verificados foram: a) problemas de comunicação; b) processo de estabelecimento de preços de transferência percebido por alguns gestores como unilateral e pouco participativo; c) falta de interesse de alguns gestores pelo processo; d) falta de treinamento; e) ausência de normatização e de documentação.

Fase 2: Intervenção: processo de desenvolvimento e implantação da PPT para teste:

Os **percalços** ocorridos foram: a) deslocamento de prioridade do assunto preço de transferência; e b) dificuldades de comunicação agravadas pelo trabalho em *home office* que dificultou o acesso aos gestores envolvidos.

Dentre os principais **fatores limitantes** destacaram-se: a) mudança de gestão; b) deslocamento de prioridade do assunto preço de transferência; c) situação de alguns produtos em relação ao retorno do investimento.

Quanto aos **facilitadores**, foram observados na fase da intervenção: a) interesse da Diretoria pela pesquisa; b) colaboração da Controladoria, Contabilidade, Secretarias e dos gestores nas entrevistas; c) livre acesso à IES (antes da pandemia); d) significativo conhecimento de parte dos gestores sobre preços de transferência e reconhecimento de sua importância para a Controladoria e Contabilidade Gerencial; e) gestão participativa; f) existência de um sistema de ERP para os controles da Contabilidade Gerencial, econômica e financeira; g) disponibilidade de especialistas em Controladoria e Contabilidade Gerencial para treinamentos.

A lista de percalços, fatores limitantes e facilitadores identificados poderá ser utilizada por outras instituições como forma de prevenção de problemas ou como facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção das suas PPT. Ademais, as IES poderão analisar a sua estratégia, a partir das metodologias aqui propostas.

A PPT construída constitui uma contribuição teórica e prática, pois é um facilitador para a implantação, adoção e institucionalização de um sistema de preços de transferência nas IES privadas, mediante adaptações à realidade de cada Instituição. Após implantada, a PPT ratifica a Velha Economia Institucional (*OIE*), que afirma que quando as práticas contábeis se tornam rotinas institucionalizadas, seus papéis no processo organizacional e na tomada de decisões são totalmente aceitos pelos membros da organização. A pesquisa preenche a lacuna da literatura que não contava com estudos sobre sistemas de preços de transferência no setor educacional. Portanto, fica atendido o **Critério 6 da APC**, conforme Quadro 1.

Do ponto de vista da aplicação, o estudo estimula as IES a utilizarem preços de transferência internos como artefato de controle gerencial. Quanto maior a capacidade do preço de transferência interno afetar os resultados das unidades de negócio, maior a oportunidade de diversificar os seus propósitos de uso, como por exemplo para a precificação dos serviços prestados (Guapo, 2011).

Como limitação do estudo, relata-se a característica da pesquisa qualitativa e, particularmente, da intervencionista, de não permitir generalização, por ser específica da entidade objeto de estudo e amostra analisada. Contudo, a contribuição teórica pode ser generalizada e adaptada a diferentes contextos (Seale, 1999).

Para futuros trabalhos cabe investigar: como as IES, os grandes grupos educacionais, estão fazendo a gestão dos resultados de cada área ou unidade de negócio? Que artefatos da Contabilidade Gerencial utilizam? Possuem sistema de preços de transferência internos? O sistema é normatizado por uma PPT? Independente da estratégia de pesquisa, o resultado poderia corroborar ou refutar o diagnóstico deste estudo que concluiu sobre a necessidade de uma PPT para institucionalizar o uso do artefato preço de transferência nas IES, com base na *OIE*.

Caso o diagnóstico seja ratificado, seriam identificadas oportunidades para implantação de sistemas de preços de transferência aplicando uma PPT adaptada da construída nesta pesquisa, por meio da estratégia de pesquisa intervencionista.

Outra recomendação de continuidade desta pesquisa é o acompanhamento, junto à entidade objeto de estudo, da implementação da Política definida, visando identificar sua efetividade e os ganhos que a organização pode ter com a sua adoção.

Por fim, informa-se que os autores podem disponibilizar por e-mail o roteiro deste estudo, a PPT, as planilhas dos DSC e os procedimentos seguidos conforme Labro e Tuomela (2003).

REFERÊNCIAS

- Allen, R. S., & Helms, M. M. (2006). Linking strategic practices and organizational performance to Porter's generic strategies. *Business Process Management Journal*.
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2008). *Sistema de controle gerencial*. São Paulo, AMGH.
- Baard, V. (2010). A critical review of interventionist research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(1), 13–45.
- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Nørreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), 79–82.
- Borinelli, M. L., Crozatti, J., & Teixeira, J. J. V. (2000, agosto). A visão do gestor na pequena e média empresa sobre o custo fixo no custo unitário do produto: um estudo qualitativo sobre a função da Contabilidade Gerencial. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Recife, PE, Brasil, 7.
- Borkowski, S. C. (1999). International managerial performance evaluation: a five country comparison. *Journal of International Business Studies*, 30(3), 533–555.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3–25.
- Catelli, A., Guerreiro, R., & Pereira, C. A. (2015). Avaliação de resultados e desempenhos em instituições financeiras. In A. Catelli (Coord.), *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – Gecon*. (pp. 371- 397). São Paulo, Atlas.
- David, F. R. (2000). *Strategic management*. Saddle River, Prentice Hall.
- Eccles, R.G. (1985). *The transfer pricing problem: a theory for practice*. New York, Lexington Books.
- Eliasson, M., & Mankowski, A. (2017). *Transfer pricing in the context of strategic congruence*. Uppsala, Sweden. Master's thesis. Uppsala University, 64 p.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da Contabilidade Gerencial e o contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo, Atlas.
- Garrison, R. H, Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade Gerencial* (C. de Brito, trad.; L. Reginato. rev. técnica). Porto Alegre, AMGH.
- Grabski, S. V. (1985). Transfer pricing in complex organizations: a review and integration of recent empirical and analytical research. In C. Emmanuel, D. Otley & K. Merchant (Eds.), *Readings in Accounting for Management Control* (pp. 453–495). Boston, Springer.

- Guapo, A. L. A. (2011). *Preços gerenciais de transferência como ferramenta de controle gerencial: o caso da Scania Latin America*. São Paulo, SP. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 196 p.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da Contabilidade Gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(spe), 7–21.
- Hambrick, D.C., & Fredrickson, J. W. (2005). Are you sure you have a strategy? *Academy of Management Executive*, 19(4), 51–62.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2003). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo, Cengage Learning.
- Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2–3), 287–305.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2014). *Cost accounting: a managerial emphasis*. Saddle River, Prentice Hall.
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep). (2019). *Censo da Educação Superior 2018: Notas Estatísticas* [on-line]. Recuperado de http://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/documentos/2019/censo_da_educacao_superior_2018-notas_estatisticas.pdf
- Junqueira, E., Camacho, R., & Santos, E. F. Dos. (2021). Analysis of the level of disclosure of the mission statements of large Brazilian companies. *Revista Contabilidade e Financas*, 32(85), 13–28.
- Kasanen, E., Lukka, K., & Siitonen, A. (1993). The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 243–264.
- Labro, E., & Tuomela, T. S. (2003). On bringing more action into management accounting research: process considerations based on two constructive case studies. *European Accounting Review*, 12(3), 409-442.
- Lefèvre, F., Maria, A., & Lefèvre, C. (2014). Discurso do sujeito coletivo: representações sociais e intervenções comunicativas. *Texto Contexto Enfermagem*, 23(2), 502–507.
- Lefèvre, F. (2017). *Discurso do sujeito coletivo*. Nossos modos de pensar. Nosso eu coletivo. São Paulo, Andreoli.
- Luft, J. L., & Libby, R. (1997). Profit comparisons, market prices and managers' judgments about negotiated transfer prices. *The Accounting Review*, 72(2), 217–229.

- Lukka, K. (2003). The constructive research approach: case study research in logistics. *Publications of the Turku School of Economics and Business Administration, Series B*, 1(2003), 83-101.
- Lukka, K., & Suomala, P. (2014). Relevant interventionist research: balancing three intellectual virtues. *Accounting and Business Research*, 44(2), 204–220.
- Malmi, T. (2016, March). Managerialist studies in management accounting: 1990-2014. *Management Accounting Research*, 31, 31–44.
- Marconi, M.A. & Lakatos, E.M. (2003). *Fundamentos da metodologia científica*. São Paulo, Atlas.
- Meer-Kooistra, J. van der. (1994). The coordination of internal transactions: the functioning of transfer pricing systems in the organizational context. *Management Accounting Research*, 5(2), 123–152.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W.A. (2012). *Management control systems*, Harlow: Prentice-Hall
- Miller, K. D. (1998). Economic exposure and integrated risk management. *Strategic Management Journal*, 19(5), 497-514.
- Oyadomari, J. C. T., Assis, W. A. de, Simãozinho, S. D. M., Mendonça Neto, O. R. de, & Dutra-de-Lima, R. G. (2012). Pesquisa intervencionista: análise dos estudos empíricos internacionais em Gestão Estratégica de Custos. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31(2), 63–74.
- Oyadomari, J. C. T., Silva, P. L. da, Mendonça Neto, O. R. de, & Riccio, E. L. (2014). Pesquisa intervencionista: um ensaio sobre as oportunidades e riscos para pesquisa brasileira em Contabilidade Gerencial. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 7(2), 244–265.
- Pereira, C. A., & Oliveira, A. B. S. (2015). Preço de transferência: uma aplicação do conceito de custo de oportunidade. In A. Catelli (Coord.), *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* – Gecon (pp. 388-400). São Paulo, Atlas.
- Porter, M.E. (1980). *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors*. New York: The Free Press.
- Seale, C. (1999). *The quality of qualitative research*. London, Sage.
- Williamson, O. E. (1985). *The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracts*. New York, The Free Press.