

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AURELINO VARGAS DA SILVEIRA

A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

GERENCIAL NAS ORGANIZAÇÕES

São Paulo

2017

AURELINO VARGAS DA SILVEIRA

**A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
GERENCIAL NAS ORGANIZAÇÕES**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de
Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito
para obtenção de título de Mestre em Ciências
Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi

São Paulo

2017

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Dr. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

FICHA CATALOGRÁFICA

S587i

Silveira, Aurelino Vargas da

A institucionalização do preço de transferência gerencial nas organizações / Aurelino Vargas da Silveira. - - São Paulo, 2017.

144 f.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Contabilidade gerencial. 2. Preço de transferência. 3. Novo institucionalismo (Ciências Sociais).

CDD 658.1511

AURELINO VARGAS DA SILVEIRA

**A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA GERENCIAL NAS
ORGANIZAÇÕES**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Paschoal Tadeu Russo
Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI

Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Claudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 31 de agosto de 2017.

Dedicatória

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, a Andréa Cristina, minha esposa, e nossa filha, Anna Karoline.

Agradecimentos

Agradeço a todos que encontrei nesta jornada de dois anos e meio para trilhar o curso de mestrado. Peço desculpas por aqueles que não consigo lembrar neste momento.

Agradeço aqueles que sem sua contribuição esse trabalho não existiria. Obrigado Prof. Dr. Parisi por sua paciência, incentivo e colaboração em todas as fases deste trabalho. Obrigado Prof. Dr. Paschoal Russo pelas críticas construtivas e melhorias no trabalho, juntamente com as contribuições do Prof. Dr. Tiago.

Também agradeço a Fabíola Peleias que disponibilizou seu tempo e paciência para me ajudar na escrita de todo o trabalho. Agradeço aos demais colegas que seguimos juntos nas aulas com os trabalhos e incentivos: Cinthia Russo, Antonio Carlos Ferreira, Antonio Lopes Sampaio, Nelson Gangemi, João Rocha, Márcio Souza, Marcos Markarian, Adriana Volejnik, Karen Guimarães, Adriano Dantas, e aqueles alunos de outras cidades do interior que nos motivam a não faltar as aulas e seguir em frente.

Também agradeço, na organização que trabalho, aos colegas e amigos André Siqueira, Daniel Verderame, Karina Salvador, Andreas Odebrink, Luciano Orcatti, Débora Salles, Leandro Inácio, Alan Demarchi, Plínio Delaquila, Elinéia Silva, Wilson Carvalho, Caio Okamoto, Luciane Santos, Tarcísio Kosilev, Gislene Pedroso, Débora Salles e todos aqueles que me apoiaram e incentivaram nesta estrada para a finalização deste trabalho.

Agradeço com carinho aos demais professores do mestrado da FECAP que auxiliaram para o conhecimento e cumprimento dos créditos, Anísio Pereira, Vilma Slomski, Ivam Peleias e Betty Chan.

Não menos importante, agradeço a Amanda Russo Chirotto, a paciência e auxílio em muitas dúvidas e também ao pessoal da Biblioteca, representados por Elba Lopes e Jean Camilo, que ajudou na busca de livros, pesquisas e formatação desse trabalho.

Agradecimento especial aos meus amigos do tênis e da corrida, e principalmente a minha família que me suportou, minha esposa, Andréa Cristina, nossa filha Anna Karoline e meu genro e filho Henrique Franco.

Muito obrigado ao nosso Deus misericordioso, que permitiu que tudo isso se realizasse.

A todos novamente, muito obrigado e desculpas para aqueles que não me recordo.

Resumo

A organização em estudo está há 60 anos no Brasil e 126 no mundo. Utiliza o controle centralizado, e o preço de transferência de caminhões, ônibus e motores é realizado com o *delivery value*, *base costs*, *factory price* e preço final nas unidades de negócios. A busca por melhoria contínua cria um ambiente para desafiar custos e preços com o preço de transferência interno localmente. Nesse contexto, o objetivo geral desta pesquisa foi avaliar a institucionalização do preço de transferência na organização. Utilizou-se a metodologia do estudo de caso único. O modelo se baseou na Nova sociologia Institucional (New Institutional Sociology - NIS), nos conceitos de estágios de institucionalização e dimensões de Tolbert e Zucker, nas contradições institucionais de Seo e Creed (ineficiência, inadaptabilidade, incompatibilidade e desalinhamento de interesses) e no estudo de Guapo (princípios, unidades de negócios e práticas). As análises evidenciaram o sistema de preço de transferência utilizado em um estudo de caso único em uma organização relevante e de atuação global, que foi desenvolvido de forma normativa e apresentou especificidades bem particulares. Ademais, a baixa autonomia das unidades de negócios e a centralização das decisões quanto ao artefato na organização suportaram o sistema de custos e o sistema de preços, utilizado para a decisão e formação do preço de vendas na organização. Pode-se concluir que ele é utilizado de forma integrada e de acordo com as normas da matriz, apesar da adaptação local com as reuniões anuais. Os resultados apontam que eles e encontra no processo de objetificação, com tendência da fase de semi-institucionalização para a de total institucionalização. Além disso, a contradição institucional média e atividade de teorização e difusão baixas, localmente, mantiveram a legitimidade e manutenção da estrutura do preço de transferência na organização. Desta forma, a atividade de teorização e as contradições institucionais podem contribuir com o risco do artefato não conseguir se sedimentar.

Palavras-chave: Preço de transferência; Contabilidade gerencial; Nova sociologia institucional.

Abstract

The studied company has been Brazil for 60 years, and 126 worldwide. It uses the centralized control, and the transference price of trucks, bus and engines is accomplished with the delivery value, base costs, factory price and final price of business units. The search for continuous development creates an environment to defy costs and prices with the internal transference price locally. In this context, the aim of this research was to evaluate the institutionalization of the transference price of the company. For this we used the single case study methodology. The model was based in the New Institutional Sociology – NIS, in the concepts of the institutionalization stages, in Tolbert and Zucker's dimensions, in Seo and Creed 's institutional contradictions (inefficiency, unadaptable, incompatibility and interests mismatch), as well as in Guapo's study (principles, business units and practices). The analyzes showed the transfer price system used in a single case study in a relevant and global organization that was developed in a normative way and presented very specific specificities. In addition, the low autonomy of the business units and the centralization of decisions regarding the artefact in the organization supported the cost system and the price system used for the decision and formation of the sales price in the organization. It can be concluded that the transference price is used in a integrated way, and according to the head office rules, in spite of the local adaptation with the annual meetings. The results show that it can be found in the objetification process, with the tendency of the semi-institutional stage to the total institutionalization one. Besides that, the medium institutional contradiction, and the theorization and low dissemination activities have kept the legitimacy and the maintenance of the artefact structure in the company. In this way, the activity of theorization and the institutional contradictions can contribute with the risk of the artefact not being able to sediment.

Key-words: Transfer pricing; Management accounting; New institutional sociology.

Lista de Figuras

Figura 1 - Modelos de preço de transferência.....	25
Figura 2 - A comparação dos tipos de modelos de preços de transferência.....	26
Figura 3 - Processos de institucionalização	38
Figura 4 - A institucionalização de mudança e as contradições	42
Figura 5 - Modelo de mudanças malsucedidas	44
Figura 6 - As unidades de negócios e o preço de transferência utilizado	48
Figura 7 - Linha do tempo para os documentos relacionados ao preço de transferência.	56
Figura 8 - Questionário utilizado	134

Lista de Tabelas

Tabela 1- Características dos centros de responsabilidade	28
Tabela 2 - Resumo dos estudos anteriores de preço de transferência evidenciados no trabalho.....	34
Tabela 3 - Dimensões conforme processos de Institucionalização e métodos comparativos	40
Tabela 4 - Resumo dos estudos anteriores de preço de transferência evidenciados no trabalho	45
Tabela 5 - Estrutura para questões do estudo de caso	59
Tabela 6 - Roteiro para as entrevistas	61
Tabela 7 - Questões para identificação das características dos adotantes	64
Tabela 8 - Assertivas para identificar as dimensões dos processos, ímpeto para a difusão e atividade de teorização, e contradições institucionais.	65
Tabela 9 - Evidências da dimensão do processo do preço de transferência.....	70
Tabela 10 - Evidências de institucionalização nos documentos.....	74
Tabela 11 - Evidências nas entrevistas para a dimensão II- características dos adotantes	90
Tabela 12 - Evidências nas entrevistas para a dimensão III- ímpeto para a difusão	92
Tabela 13 - Evidências nas entrevistas para a dimensão IV- atividade de teorização	95
Tabela 14 - Evidências nas entrevistas para a dimensão V- variância na implementação	96

Tabela 15 - Evidências nas entrevistas para a dimensão VI- taxa de fracasso estrutural	97
Tabela 16 - Evidências nas entrevistas para a dimensão VII- contradição ineficiência ..	99
Tabela 17 - Evidências nas entrevistas para a dimensão VII- contradição inadaptabilidade	101
Tabela 18 - Evidências nas entrevistas para a dimensão VII- contradição incompatibilidade	103
Tabela 19 - Evidências nas entrevistas para a dimensão VII- contradição desalinhamento	104
Tabela 20 - Conclusão das análises das entrevistas	106
Tabela 21- Características dos usuários	107
Tabela 22 - Formação dos adotantes	108
Tabela 23 - Atividade exercida na organização	108
Tabela 24 - Atividade exercida na função	108
Tabela 25 - Concordância com os princípios	109
Tabela 26 - Concordância com os princípios	110
Tabela 27 - Concordância com os princípios	111
Tabela 28 - O processo na dimensão dos princípios	111
Tabela 29 - Concordância com o processo de preço de transferência nas unidades de negócios	112
Tabela 30 - Concordância com o processo de preço de transferência nas unidades de negócios	113
Tabela 31 - Concordância com o processo de preço de transferência nas unidades de negócios	113
Tabela 32 - O processo na dimensão das unidades	114
Tabela 33 - Concordância com o processo de práticas do preço de transferência	114
Tabela 34 - Concordância com o processo de práticas do preço de transferência	115
Tabela 35 - Concordância com o processo de práticas do preço de transferência	116
Tabela 36 - Concordância com o processo de práticas do preço de transferência	116
Tabela 37 - Concordância com o processo de práticas do preço de transferência	117
Tabela 38 - Concordância com o processo de práticas do preço de transferência	117
Tabela 39 - Concordância com o processo de práticas do preço de transferência	117
Tabela 40 - Concordância com o processo de práticas do preço de transferência	118
Tabela 41 - Concordância com o processo de práticas do preço de transferência	118

Tabela 42 - Concordância com o processo de práticas do preço de transferência	119
Tabela 43 - Concordância com o processo de práticas do preço de transferência	119
Tabela 44 - Concordância com o processo de práticas do preço de transferência	120
Tabela 45 - O processo na dimensão práticas	121
Tabela 46 - Concordância com o processo de ímpeto para difusão e atividade de teorização	122
Tabela 47 - O processo na dimensão ímpeto para difusão e atividade de teorização.....	123
Tabela 48 - Concordância com o processo de ineficiência.....	123
Tabela 49 - Concordância com o processo de não adaptabilidade	124
Tabela 50 - Concordância com o processo de incompatibilidade	125
Tabela 51 - Concordância com o processo de desalinhamento	125
Tabela 52 - A conclusão para a dimensão VII- contradições institucionais.....	126
Tabela 53 - Avaliação dos resultados comparativos das análises trianguladas	126
Tabela 54 - Tabela final do estágio do PTI.....	128

Lista de Abreviaturas, Siglas e Símbolos

BSC	Balanced Scorecard
CMV	Custo de Mercadoria Vendida
Conc.	Concordância
Disc.	Discordância
FECAP	Fundação Alvares Penteado
LP	Longo Prazo
NIE ou NEI	New Institucional Economics – Nova Economia Institucional
NIS ou NSI	New Institucional Sociology – Nova Sociologia Institucional
OIE ou VEI	Old Institucional Economics – Velha Economia Institucional
NOE	Não foram Obtidas Eviências
PTI	Preço de Transferência Interno
PTG	Preço de Transferência Gerencial
Qtde.	Quantidade
RH	Recursos Humanos
Sabesp	Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo
SLA	Scania Latin America
TI	Tecnologia da Informação
UEN	Unidades Estratégicas de Negócios
WACC	Weighted Average Capital Cost - Custo Médio Ponderado de Capital
%	por cento ou percentual

Sumário

1 Introdução	15
1.1 Contexto	15
1.2 O problema e a questão	17
1.3 Objetivos e justificativas	18
1.4 Motivações	18
1.5 Contribuição	19
1.6 Delimitações e limitações	19
1.7 Linha de pesquisa	20
1.8 Estrutura	20
2 Referencial Teórico	22
2.1 Preço de transferência	22
<i>2.1.1 O estudo dos modelos de preço de transferência nas organizações</i>	23
<i>2.1.2 A Descentralização e a integração das atividades nas organizações</i>	27
2.2 Estudos anteriores sobre preço de transferência	30
2.3 Instituições	35
<i>2.3.1 Nova Sociologia Institucional (NSI ou NIS)</i>	36
<i>2.3.2 Processos de Institucionalização</i>	38
2.4 Estudos anteriores sobre institucionalização	43
3 Metodologia	47
3.1 A escolha do método de pesquisa	47
3.2 A Apresentação da organização	47
3.3 A justificativa para a realização do estudo de caso único	49
3.4 Protocolo do estudo de caso	51
3.5 Evidências coletadas	53
<i>3.5.1 Pesquisa documental</i>	54
<i>3.5.2 Entrevistas semiestruturadas</i>	57

3.5.3 Questionário.....	63
3.5.4 Triangulação dos Achados	68
3.6 Limitações do método.....	69
4 Apresentação e Análise dos Resultados.....	70
4.1 Apresentação do resultado da pesquisa.....	70
4.1.1 Análise documental	70
4.1.1.1 Análise documental de acordo com a dimensão I- processos.....	70
4.1.1.1.1 Análise documental para os princípios.....	71
4.1.1.1.2 Análise documental para as unidades.....	71
4.1.1.1.3 Análise documental para as práticas.....	72
4.1.1.1.4 Conclusão da análise documental soba a dimensão I- processos	73
4.1.1.2 Análise documental de acordo com a dimensão II- características dos adotantes	73
4.1.1.3 Análise documental de acordo com a dimensão III- ímpeto para difusão.....	74
4.1.1.4 Análise documental de acordo com a dimensão IV- atividade de teorização.....	75
4.1.1.5 Análise documental de acordo com a dimensão V- variância de implementação e VI- taxa de fracasso estrutural	75
4.1.1.6 Análise documental de acordo com a dimensão VII- contradições institucionais.....	76
4.1.1.7 Conclusão das análises documentais de acordo com as sete dimensões comparadas	77
4.1.2 Análise das entrevistas.....	77
4.1.2.1 Análise das entrevistas para a dimensão I- processos	78
4.1.2.1.1 O conceito e modelo	78
4.1.2.1.2 Implantação do processo	81
4.1.2.1.3 O uso do preço de transferência	82
4.1.2.1.4 A influência de outras ferramentas de gestão.....	83
4.1.2.1.5 Os ritos de uso	85
4.1.2.1.6 A tecnologia da informação.....	86
4.1.2.1.7 O resultado das unidades afetando a remuneração variável.....	87
4.1.2.1.8 Conclusão da análise das entrevistas para a dimensão I-processos.....	88

4.1.2.2	<i>Análise das entrevistas para a dimensão II- Características dos adotantes</i>	89
4.1.2.3	<i>Análise das entrevistas para a dimensão III- ímpeto para a difusão</i>	91
4.1.2.4	<i>Análise das entrevistas para a dimensão IV- Atividade de teorização</i>	93
4.1.2.5	<i>Análise das entrevistas para a dimensão V- variância na implementação</i>	95
4.1.2.6	<i>Análise das entrevistas para a dimensão VI- Taxa de fracasso estrutural</i>	97
4.1.2.7	<i>Análise das entrevistas para a dimensão VII- contradições institucionais</i>	98
4.1.2.7.1	Ineficiência	98
4.1.2.7.2	Inadaptabilidade	100
4.1.2.7.3	Incompatibilidade	102
4.1.2.7.4	Desalinhamento de interesses	104
4.1.2.8	<i>Conclusão da análise das entrevistas com as sete dimensões</i>	105
4.1.3	<i>Análise dos resultados do questionário</i>	106
4.1.3.1	<i>Análise do questionário para a dimensão II- características dos adotantes</i>	107
4.1.3.2	<i>Análise dos questionários para a dimensão I- processos</i>	109
4.1.3.2.1	Princípios	109
4.1.3.2.2	Unidades de negócios	112
4.1.3.2.3	Práticas	114
4.1.3.3	<i>Análise dos questionários para a dimensão III- ímpeto para difusão e IV- atividade de teorização</i>	122
4.1.3.4	<i>Análise dos questionários para a dimensão VII- Contradições institucionais</i>	123
4.1.3.4.1	Ineficiência	123
4.1.3.4.2	Não adaptabilidade	124
4.1.3.4.3	Incompatibilidade	124
4.1.3.4.4	Desalinhamento de interesses	125
4.1.3.4.5	Conclusão para a dimensão VII- contradições institucionais	126
4.1.4	<i>Contexto das evidências para avaliação da institucionalização do preço de transferência na organização</i>	126
5	Conclusões e Considerações Finais	128

Apendice A – Questionário	134
Apendice B – Autorização.....	140

1 Introdução

A introdução está composta por contexto, problema, questão da pesquisa, objetivos e justificativas. Destaca as motivações e as contribuições e finaliza com as delimitações, linha de pesquisa e estrutura do trabalho.

1.1 Contexto

Diante de um cenário de globalização e competição, as organizações utilizam o preço de transferência para mensurar e transferir bens e serviços entre áreas internas descentralizadas, estimular os gestores e obter as contribuições dos resultados globais. Nesse sentido, Pereira e Oliveira (2015, p. 392) mostram que “os gestores por meio de suas decisões, deveriam procurar otimizar as contribuições das atividades sob sua responsabilidade para o resultado global da empresa”.

Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2016) enfatizam a responsabilidade do controle pelo gestor e a tomada de decisões, apoiadas pelo centro de custo, centro de receita, centro de resultado e centro de investimentos. A valorização desses resultados pode ser transferida aos produtos e serviços por meio do preço de transferência, visando a favorecer o resultado global da empresa (Pereira & Oliveira, 2015).

Garrison, Noreen e Brewer (2013) destacam o preço de transferência utilizado como ferramenta para avaliar as divisões e motivar os gerentes para o interesse da organização e não somente da divisão. Jiambalvo (2009, p. 344) evidencia o preço de transferência como uma vantagem para a organização, pois “os gerentes das subunidades podem estar mais bem informados do que a alta gerência e podem, portanto, responder mais rápido às mudanças”. Guapo (2011) enfatiza o preço de transferência utilizado de forma estratégica, as contribuições das subunidades e o compartilhamento das informações com a alta administração.

O preço de transferência pode ser utilizado para:

- a) Descentralização das principais atividades das organizações;
- b) Controle;
- c) Tomada de decisões;
- d) Motivação e avaliação dos gerentes; e
- e) Mensuração do resultado.

Seu uso é destacado por vários autores (Eccles, 1983; Frezatti et al., 2016; Garrison et al., 2013; Grunow, Beuren, & Hein, 2010; Guapo, 2011; Hirshleifer, 1956; Jiambalvo, 2009; Junqueira & Moraes, 2005; Pereira & Oliveira, 2015; Shor & Chen, 2009).

Eccles (1983) destaca conflitos e problemas relacionados ao preço de transferência, como: problemas de desempenho e externos, disputas interpessoais, desequilíbrio nos custos da unidade produtora, flutuação de demanda e preço baseado no custo ou mercado. Garrison et al. (2013) complementam com conflitos de autonomia de divisões, margem de contribuição, capacidade ociosa, fornecedor externo e aspectos internacionais. Dessa forma, os conflitos podem gerar um desequilíbrio de forças, autonomia e desempenho, vindo de fora da organização ou causado internamente.

Junqueira e Moraes (2005) apontam como problema do preço de transferência a incompatibilidade dos objetivos das unidades com os da organização como um todo. Tal entendimento é apoiado por Eccles (1983), ao evidenciar que a determinação do preço de transferência interno pode estar em desacordo com a estratégia da organização. Esse fato não foi verificado por Guapo (2011) no estudo de caso da organização.

Terzioglu e Steen (2014) mostram os conflitos vinculados ao preço de transferência, como: falta de cooperação entre divisões, deficiência no compartilhamento de informações, falta de motivação e desempenho dos empregados e falha no alinhamento dos objetivos. Os autores evidenciam que o preço de transferência com base no mercado, e o negociado, são injustos e geradores de conflitos, destacando o papel da alta gerência como mediadora para forçar uma solução entre as subunidades.

O preço de transferência permite avaliar as divisões e estimular os gestores na tomada de decisões (Garrison et al., 2013; Jiambalvo, 2009; Pereira & Oliveira, 2015; Souza, Cardoso, & Machado, 2011). É utilizado nas organizações descentralizadas e pode influenciar o comportamento das organizações concorrentes (Junqueira & Moraes, 2005). Ainda, acompanha a estratégia da organização, transferida gradualmente às demais unidades (Guapo, 2011; Shor & Chen, 2009).

O comportamento dos gestores pode gerar conflitos diante de sua motivação, avaliação de desempenho, compartilhamento de informações, cooperação, disputas e desequilíbrios (Eccles, 1983; Junqueira & Moraes, 2005; Terzioglu & Steen, 2014). Esses conflitos podem ajudar a identificar o grau de institucionalização no modelo de Tolbert e Zucker (2014), a estabilidade e legitimidade do preço de transferência. Além disso, identificar as contradições de Popik e Lavarda (2016) e, principalmente, o sucesso do preço de transferência na organização (Tolbert & Zucker, 2014; Wanderley & Soeiro, 2016).

Tolbert e Zucker (2014) evidenciam o modelo dos processos de institucionalização, seguindo o princípio que o ator organizacional tem racionalidade limitada, destacado como alternativa à máxima utilidade. As ações habituais e o comportamento dos atores identificam

o início do processo de Habitualização. A difusão da estrutura e o consenso social levam ao processo de Objetificação. A Sedimentação tem a propagação completa, conserva a estrutura, perpetua grupos sociais e possui baixa resistência dos opositores. Assim, nesse modelo, mostram que o processo de institucionalização e os comportamentos são distintos para a estrutura se tornar institucionalizada. As autoras consideram a passividade do ator organizacional.

Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira. (2005, p. 103) indicam que as organizações “não utilizam em larga escala novas abordagens de contabilidade gerencial porque os processos de institucionalização dos novos conceitos efetivamente não ocorreram”. Com vistas a analisar os aspectos que dificultam tais mudanças, destacam o enfoque da Nova Sociologia Institucional (NSI ou *New Institutional Sociology* - NIS), propondo parâmetros para avaliar as relações entre organizações e sistemas culturais, crenças, normas e tradições para sua legitimidade. Frezatti et al. (2016) relacionam a NSI com o ambiente institucional e a legitimidade, que afeta o comportamento das organizações, impactando o ambiente externo e a adaptabilidade das organizações.

DiMaggio e Powell (1983) mostram a homogeneidade das práticas organizacionais por meio dos isomorfismos: coercitivo, utilizado de forma obrigatória; mimético, copiando de outras organizações; e normativo, aplicado por meio de leis, normas e categorias de classes. Exemplificam o coercitivo com a obrigação das subsidiárias em adotar práticas contábeis orçamentárias. Tolbert e Zucker (2014) mostram a institucionalização, identificada com as pressões ambientais legitimadas dos gestores.

Russo (2011) avalia a institucionalização do Balanced Scorecard (BSC) em uma companhia de saneamento básico, conforme dimensões e estágios de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014). Essa classificação da pesquisa se refere a aquele momento na SABESP, que destaca o BSC no estágio semi-institucionalizado e que o processo de desinstitucionalização pode causar a sua descontinuidade.

Popik e Lavarda (2016) identificam as contradições das lógicas institucionais para o processo de mudança em práticas de gestão em uma cooperativa agropecuária, como ineficiência, desalinhamento de interesses e resistência a esse processo. Wanderley e Soeiro (2016) verificam o insucesso do BSC em uma companhia de energia elétrica. Observou-se um baixo nível de contradições institucionais, o que justifica tal insucesso.

1.2 O problema e a questão

O problema está relacionado a como avaliar a institucionalização do Preço de Transferência em uma organização, o que leva à seguinte questão de pesquisa: como avaliar a institucionalização do sistema de preços de transferência?

Os parâmetros para avaliação baseiam-se na NIS, com vistas a verificar as relações no ambiente institucional para a legitimidade e adaptação dessa prática nas organizações.

1.3 Objetivos e justificativas

O objetivo desta pesquisa é avaliar a institucionalização do sistema de preços de transferência em uma organização multinacional e industrial que opera no Brasil.

O arcabouço da NIS possibilita estudar a prática do preço de transferência sob a ótica social, avaliação como ela é influenciada pelas crenças, normas, tradições e ambientes (externo e interno) na busca da legitimidade.

Quanto ao objetivo secundário:

Identificar como as tensões decorrentes das diferentes lógicas institucionais e consequentemente de diferentes racionalidades contribuem para a mudança social nas práticas relacionadas ao preço de transferência na organização pesquisada.

A justificativa está no campo pouco explorado da contabilidade gerencial, relacionado ao estudo do preço de transferência gerencial, sob a perspectiva institucional, destacada por Frezatti, Aguiar, Wanderley e Magaleño (2015). Espera-se que este estudo possa ser utilizado por organizações que tenham condições comparáveis com a que foi estudada.

1.4 Motivações

A motivação encontra-se no estudo em empresa industrial, que, comprovadamente, utiliza o preço de transferência, é descentralizada e disseminada em várias unidades de negócios (Guapo, 2011). Ademais, na identificação do processo de institucionalização do preço de transferência e nas diferentes lógicas e racionalidades com os gestores que o utilizam e conhecem, para a efetiva tomada de decisão e medidas de desempenho.

A utilização do sistema de Preço de transferência está fortalecida na organização que é objeto empírico deste estudo, ela tem 125 anos no mundo e no Brasil 60 anos. Seu objetivo é manter-se líder de mercado no ramo de caminhões, ônibus e motores, permanecendo com foco em soluções customizadas para os clientes, com uma cultura forte, voltada à melhoria contínua, qualidade e sustentabilidade, conforme sítio da organização pesquisada em 2016.

Além da utilização na organização, o acompanhamento de todo o processo de criação das unidades estratégicas de negócios (UEN), junto com o preço de transferência interno

(PTI), traz à tona o estudo do caso comum, cotidiano e peculiar e sua estabilidade. Iniciou o processo com a unidade industrial e a de serviços, nos anos 1990. A partir de 2000, introduziu quatro unidades industriais das cinco criadas. No momento, são 18 UEN, diversificadas em especialidades compartilhadas com toda a organização. Evidenciam semelhanças com as unidades parceiras no exterior, mostradas na hierarquia da organização (Guapo, 2011).

1.5 Contribuição

Com este estudo, pretende-se contribuir para melhor compreender os processos e estágios de institucionalização do artefato preço de transferência em uma organização. Isso pode ser expandido a outras organizações que utilizam esse artefato.

Também se objetiva a contribuir como referência para outras organizações, que tenham ou pretendam ter a prática do preço de transferência, tanto pelos achados quanto insights. Ambos se relacionam ao desafio de identificar o processo de institucionalização de uma prática de Contabilidade Gerencial, com a abordagem institucional sobre o preço de transferência, retratado neste estudo como PTI.

1.6 Delimitações e limitações

A principal delimitação está na complexidade dos comportamentos organizacionais identificados nas diferentes fases do processo de institucionalização e as respectivas dimensões comparativas. Tolbert e Zucker (2014) sugerem que uma variação nos níveis de institucionalização nos processos sequenciais implica padrões de comportamentos sociais, que alteram sua estabilidade e seu poder de determinar comportamentos.

A triangulação da análise de documentos, entrevistas e questionários indica a tendência para as características e dimensões da institucionalização. A solução para a questão de pesquisa e o processo e estágio de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014), limitam o desenvolvimento do estudo nos três processos e estágios de institucionalização: habitualização e pré-institucional, objetificação e semi-institucional, e sedimentação e total institucionalização.

O *framework* proposto por Tolbert e Zucker (2014) para o processo de institucionalização é composto de três fases ou estágios (pré-institucional, semi-institucional e total institucionalização) e seis dimensões comparativas (processo, características dos adotantes, ímpeto para difusão, atividade de teorização, variância na implementação e taxa de fracasso estrutural). A triangulação e análise de documentos, entrevistas e questionários, na

busca da tendência para a identificação de elementos que possibilitem sua classificação se mostra complexa e de certa forma subjetiva.

Tanto as entrevistas quanto os questionários ficam limitados à população da organização que conhecem e utilizam o preço de transferência. O ponto de saturação das dimensões estudadas fica restrito a novas descobertas ou insights da população estudada.

Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005) contestam o modelo e o processo utilizado no processo de institucionalização passiva que desconsidera os efeitos de agência, associados ao ator organizacional, no que diz sentido à resistência ou persistência no uso de determinadas instituições. Ainda, destacam a estratégia de investigação de estudo de caso longitudinal para avaliação de forças, tais como o poder e a legitimidade.

1.7 Linha de pesquisa

A linha de pesquisa está relacionada à controladoria e gestão. O projeto está conectado com a identificação do processo e estágio de institucionalização de artefato de Contabilidade Gerencial, com destaque para preço de transferência, conhecimento de tensões e racionalizações para a mudança social em organização no Brasil, e as consequências a longo prazo.

1.8 Estrutura

A estrutura do trabalho assim subdividido:

Capítulo 1 – Introdução: contexto do preço de transferência, voltado à descentralização, globalização, competição das organizações e motivação dos gestores, utilizado para a mensuração e avaliação. Demonstra a institucionalização do preço de transferência com as dimensões e os processos de institucionalização do modelo de Tolbert e Zucker (2014). Evidencia o comportamento e o ambiente na organização com as contradições institucionais de Wanderley e Soeiro (2016). Identifica o problema de como o preço de transferência está institucionalizado em decorrência das tensões e racionalizações. A questão é identificar como o processo de sua institucionalização está associado com as resistências à mudança e contradições decorrentes das diferentes lógicas institucionais e consequentes tensões decorrentes desse contexto. O objetivo traz o desafio de conhecer e entender a institucionalização, identificar tensões e racionalizações e as consequências a logo prazo. Esse estudo se vale de outro precedente sobre preço de transferência na mesma organização (Guapo, 2011). Além disso, se relaciona com o processo da gestão por meio de unidades de negócios, no uso do preço de transferência nesse contexto, e consequentemente os efeitos

causados pelas tensões decorrentes das diferenças lógicas institucionais e tensões decorrentes dessas. As delimitações evidenciam a complexidade de mudanças e estabilidade de estruturas e comportamentos.

Capítulo 2 – Referencial Teórico: identifica as definições do preço de transferência, uso para mensuração, avaliação e desempenho das unidades e gestores, para tomada de decisões, controle e resultado global. Destaca a descentralização e o preço de transferência usado em áreas internas, unidades de negócios, divisões e segmentos. Evidencia a visão sistêmica com a valorização dos centros de custo, receita, resultado e investimentos. Mostra vantagens, desvantagens e conflitos na utilização do preço de transferência. Destaca suas classificações com base no custo, mercado e negociado, praticado mundialmente com ênfase nas indústrias. Identifica a Nova Sociologia Institucional (NSI ou NIS) com o comportamento, ambiente, relações e relacionamentos com os indivíduos e a organização.

Demonstra os processos e estágios de institucionalização: Habitualização (Pré-institucional), Objetificação (Semi-institucionalizado) e Sedimentação (Total Institucionalização). Mostra as características com as seis dimensões para o estudo comparativo. Destaca as fontes de contradições para mudanças. Apresenta o uso em indústrias, destacando estratégia, problemas de desempenho, disputas, conflitos e adaptação com base para o estabelecimento de diferentes racionalidades e diferentes lógicas institucionais, e em decorrência dessas, as tensões. Enfatiza a legitimação, estabilidade e adaptação com o relacionamento entre indivíduos, organização e ambiente como resultados do processo de institucionalização.

Capítulo 3 – Metodologia: estudo de caso (Yin, 2015), com a análise de conteúdo dos documentos, triangulada com as entrevistas e questionários. O protocolo do estudo de caso estabelece os procedimentos para a coleta e análise de dados, por meio dos documentos pesquisados, questões para entrevista e questionário.

Capítulo 4 – A apresentação e análise dos resultados: baseada em análise documental, teste da entrevista, entrevistas e questionários. Finaliza com a apresentação dos resultados da pesquisa e as evidências das análises de conteúdo dos documentos, entrevistas e questionários.

Capítulo 5 – As conclusões e considerações finais trazem sugestões para novas pesquisas.

2 Referencial Teórico

2.1 Preço de transferência

Pereira e Oliveira (2015, p. 392) definem o Preço de Transferência como o valor de transferência de “bens e serviços entre as atividades e áreas internas de uma organização”. Eles destacam o reconhecimento do resultado gerado em cada atividade ou área, para otimizar as contribuições dos resultados globais da organização. Além da mensuração, as características do conceito de preço de transferência devem estimular os gestores a buscar o sucesso da organização, por meio de sua área ou atividade.

De acordo com Garrison et al. (2013, p. 505), “o preço de transferência é o preço cobrado quando uma divisão ou segmento fornece produtos ou serviços para outra divisão ou segmento de uma organização”. Exemplificam que a divisão de caminhões da Toyota fornece caminhões a outras divisões da Toyota, os quais são utilizados em suas operações. A avaliação dessas divisões utiliza o preço de transferência para que a divisão que produz o produto ou serviço receba o crédito por isso.

Os autores também exemplificam o caso da indústria petrolífera Shell, com as divisões de petróleo e vendas a varejo, quando um segmento de uma empresa fornece produtos ou serviços a outro da mesma empresa. A divisão de refino busca o preço de transferência mais alto, enquanto a de varejo, o mais baixo possível; e para o lucro divulgado de toda empresa, não há nenhum efeito direto.

Segundo os autores, a determinação do preço de transferência afeta a lucratividade das divisões e os interesses dos gerentes, e com isso, busca a motivação dos gerentes, conforme com o interesse da empresa, não somente da divisão. A discussão se inicia com o preço de transferência negociado, os métodos de sua determinação com base no preço de custo e no de mercado. A escolha do método utilizado de preço de transferência gera conflitos de autonomia de divisões, margem de contribuição, capacidade ociosa, fornecedor externo e aspectos internacionais.

Garrison et al. (2013) complementam que o preço de transferência é utilizado para o preço de produtos ou serviços cobrados de uma divisão ou segmento de uma organização. Além disso, na mensuração da lucratividade, busca a motivação dos gerentes, consoante o interesse da organização, não somente da divisão.

Eccles (1983) mostra um diálogo entre o gerente geral de uma divisão vendedora de produtos internos, um gerente geral de uma divisão compradora desses produtos e de um professor, conhecedor do preço de transferência. Evidencia o entendimento e a análise dos

problemas e conflitos para definição do PTI. Identifica problemas relacionados à decisão de origem do fornecedor interno ou externo e à decisão de preço para as unidades de negócios. Ambas as ideias do autor estão conectadas à estratégia da organização.

Eccles (1983) demonstra a política de preço de transferência conforme as características das organizações competitivas, cooperativas e colaborativas. Também classifica a política segundo a estratégia, estrutura, sistemas, processo, método de avaliação dos gerentes e controle da alta gerência. Finalmente, destaca cinco problemas que geram conflitos para a política de preço de transferência: problemas de desempenho, disputas interpessoais, força de balanceamento, flutuação de demanda e preço do produto.

Além dos problemas, Jiambalvo (2009) cita algumas desvantagens da descentralização na duplicação das atividades e metas não convergentes. Uma desvantagem ou inconveniência do método utilizado do preço de transferência está em causar conflitos com a autonomia de divisões (Garrison et al., 2013).

Ao definir o preço de transferência como aquele utilizado para avaliar as transferências internas de bens e serviços, Jiambalvo (2009) mostra que a avaliação das subunidades pode decidir a expansão ou mudança das operações. Do mesmo modo, a avaliação dos gerentes das subunidades pode motivá-los a maximizar o valor da organização.

Como relatam Pereira e Oliveira (2015), definir o preço de transferência tem como pontos principais as atividades e áreas internas, a mensuração do resultado, a descentralização e o controle. Destacam ainda a tomada decisão dos gestores e a geração de conflitos.

Jiambalvo (2009) pontua que as organizações descentralizadas têm o poder de tomada de decisão voltada aos gerentes das subunidades. Mostra que as vantagens da descentralização estão relacionadas a melhores informações, respostas mais rápidas às mudanças, maior motivação para os gerentes e treinamento de excelência para os executivos.

Apesar de não ser o objetivo deste estudo, existem aspectos internacionais do preço de transferência utilizados por corporações multinacionais nas transferências entre fronteiras internacionais. Nesse caso, seu objeto está em minimizar impostos, tarifas e riscos nas variações cambiais, e fortalecer uma subsidiária estrangeira (Garrison et al., 2013).

2.1.1 O estudo dos modelos de preço de transferência nas organizações

Pereira e Oliveira (2015) visualizam o preço de transferência a partir de um processo em transformação, que consome recursos com os custos e gera produtos e serviços com as receitas em uma empresa. Destacam os processos interligados de forma independente e descentralizados em uma empresa industrial, como: compra de insumos, recebimento e

estocagem de materiais, consumo de recursos, transformação, manutenção, vendas, captação e aplicação de recursos financeiros. Além disso, evidenciam oito modelos de preço de transferência, com base em custos, em negociação entre gestores e em preços de mercado.

Apontam como modelos de preço de transferência com base em custos:

a) O custo total realizado transfere o produto ou serviço, pelo valor dos custos totais fixos e variáveis incorridos ou *full costs*, absorvidos pelo volume de produção do período. Ademais, identifica os pontos fracos, ao repassar eficiências e ineficiências e distorções no rateio, sem o resultado das atividades.

b) O custo variável realizado faz a transferência pelo valor total dos custos unitários variáveis incorridos. Evidencia o ponto forte para os custos fixos ficarem nas origens e os pontos fracos de repasse de ineficiência, sem o resultado nas atividades.

c) O custo marginal tem a base da transferência no valor do lucro máximo para o preço de venda e volume de produção. Mostra o desprezo pelo mercado e as variações de demanda, acrescido dos pontos fracos do *full costs* no item 1, anterior.

d) O custo variável padrão evidencia o preço predeterminado nas condições presentes, com base no custeio variável, em que os custos fixos não são transferidos. Pode impedir a transferência de ineficiências, como pontos fortes. Caracteriza o ponto fraco de não identificar o resultado nas atividades.

e) O custo mais margem é uma variante dos itens a, b, c e d anteriores, que adiciona uma margem sobre o custo-base. Como ponto fraco, identifica e incorpora resultados ilusórios, em razão da arbitragem de ineficiência da margem.

Quanto aos modelos de preço de transferência baseados em negociação entre gestores, Pereira e Oliveira (2015) definem a base para a transferência de produtos ou serviços como o valor negociado e aceito pelos gestores envolvidos nos parâmetros de custo ou mercado. Ressaltam os pontos negativos para a influência na negociação do poder político e a habilidade de negociação.

Os autores, finalmente, destacam aqueles modelos com base em preços de mercado:

a) Os preços correntes de mercado têm a base no preço médio vigente de mercado. Como ponto positivo, não são influenciados pelo custo. Como ponto negativo, incorporam custos que a empresa não incorre, como: impostos, comissões, seguros, fretes e outros.

b) O preço de mercado ajustado atualiza o preço médio de mercado utilizado, retirando situações que não acontecem nas transações internas. Não incorpora os custos que

não ocorrem na empresa; como ponto fraco, incorpora distorções internas e externas de difícil estimativa, como custos financeiros, provisões e políticas individuais da empresa.

Segue na figura 1 um resumo dos modelos de preço de transferência com base nos custos, negociados e baseados em preços de mercado:

Custo mais margem <ul style="list-style-type: none"> • Margem sobre o custo base • Arbitragem na margem 	Negociação entre gestores <ul style="list-style-type: none"> • Valor aceito de custo, mercado ou outros • Habilidade de negociar e poder político 	Preços correntes de mercado <ul style="list-style-type: none"> • Preço médio corrente • Sem custos e com elementos sem incorrência 	Preço mercado ajustado <ul style="list-style-type: none"> • Preço ajustado menos eventos incorrentes • Difícil estimativa de vários custos
Custo total realizado <ul style="list-style-type: none"> • Custos fixos e custos variáveis • Distorções no rateio 	Custo variável realizado <ul style="list-style-type: none"> • Custos variáveis unitários sem custo fixo • Repassa ineficiências 	Custo marginal <ul style="list-style-type: none"> • Lucro máximo • Desvia do mercado e das variações de demanda 	Custo variável padrão <ul style="list-style-type: none"> • Pré-determinado do custo variável • Sem transferir ineficiências

Figura 1. Modelos de preço de transferência.

Fonte: Adaptado de “Preço de transferência: Uma aplicação do conceito do custo de oportunidade”, P. C. Pereira, & A. B. S Oliveira, 2015. In A. Catelli (Coord.), *Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON*, pp. 394-395; “Contabilidade Gerencial”, J. Jiambalvo, 2009, pp. 362-365.

As características dos principais modelos de preço de transferência estão resumidas na figura 1, anterior, que destaca o preço de transferência com base em custos, em negociação e em preços de mercado, também verificados por Jiambalvo (2009).

Referido autor destaca o preço de transferência como a venda interna de bens e serviços das subunidades. Evidencia que a receita é realizada com esse procedimento aos clientes fora da empresa. Identifica as seguintes abordagens para o preço de transferência:

a) O preço de mercado representa o preço que a divisão pagaria no mercado externo, reduzindo os custos de frete e propaganda, ajustando ao novo preço de transferência. As divisões o percebem como preço justo e razoável, pois é o preço pago no mercado externo.

b) O custo de oportunidade é definido como o benefício para a escolha de uma alternativa em vez de outra, tomando como referência toda a organização. O autor sugere como melhor preço de transferência para produzir e transferir o item à divisão compradora.

c) Os custos variáveis são utilizados para a venda interna na inexistência do mercado externo, com informações precisas do custo de oportunidade, para cada unidade adicional produzida, considerando a margem de contribuição global e o lucro da organização.

d) O custo total viabiliza o lucro da unidade da divisão vendedora, corrigido com a inclusão de margem para o novo preço de transferência, na visão de maximizar o lucro da divisão. A inclusão dos custos fixos, variáveis e margem podem desconsiderar o custo de oportunidade de fabricar o produto transferido, o que pode não maximizar o lucro da empresa como um todo.

e) Os preços negociados delegam responsabilidade, motivação e tomada de decisões aos gerentes. Negociar o preço de transferência de forma independente pode refletir habilidades de negociação, e não o custo de oportunidade. Ademais, preservar a autonomia e a ideia da descentralização, com melhores informações dos custos e benefícios da transferência.

Jiambalvo (2009) sinaliza o custo de oportunidade e o preço de mercado com um bom preço de transferência. Pereira e Oliveira (2015) também destacam o preço de transferência utilizado no Sistema de Gestão Econômica como o custo de oportunidade. Mostram que reflete a melhor alternativa econômica e benefícios gerados à organização. Garrison et al. (2013) confirmam o preço de transferência com as abordagens de capacidade ociosa e sem fornecedor externo. Destacam, com base na negociação, preço de custo variável ou total e preço de mercado competitivo, como melhor alternativa.

Segue na figura 2 as principais diferenças no preço de transferência com base no custo, negociado e baseado no mercado:

Custo	<ul style="list-style-type: none"> • Custos variáveis ou totais • Distorções e ineficiências
Negociado	<ul style="list-style-type: none"> • Motiva os gerentes • Acordado entre divisões
Mercado	<ul style="list-style-type: none"> • Incorpora elementos que a empresa não incorre • Difícil estimativa de outros custos

Figura 2. A comparação dos tipos de modelos de preços de transferência.

Fonte: Adaptado de “Preço de Transferência: Uma Aplicação do Conceito do Custo de Oportunidade”, P. C. Pereira, & A. B. S Oliveira, 2015. In A. Catelli (Coord.), *Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON*, pp. 394-395.

A figura 2, anterior, destaca a comparação entre os principais modelos do preço de transferência, conforme suas características positivas e negativas. Esse preço, baseado no custo, pode repassar eficiências e ineficiências; o negociado depende de aceitação e pode ser influenciado; e o com base no mercado não é influenciado pelo custo e incorpora custos não incorridos (Pereira & Oliveira, 2015).

Hirshleifer (1956) enfatiza os benefícios da descentralização na tomada de decisões de organizações descentralizadas, algumas como centros de lucros independentes. Destaca o problema de precificação de mercadorias e serviços para maximizar o lucro da organização. Ainda, que o preço de transferência interna afeta o nível de atividade da divisão, a taxa de retorno dos investimentos e o lucro total. Caracteriza o preço de mercado como o correto para um mercado competitivo, o preço marginal para o mercado pouco competitivo ou sem mercado para um único produto, e ambos são utilizados de forma geral. Além disso, o preço

de mercado é considerado o mais utilizado nas operações das divisões, estabelecendo a visão de expandir ou abandonar o produto ou serviço.

2.1.2 A descentralização e a integração das atividades nas organizações

Jiambalvo (2009) define a descentralização como o poder de os gerentes tomarem decisões nas subunidades. Aponta a diversificação em divisões, centralização de tomada de decisões e medição de desempenho da divisão para o resultado final. Evidencia o crescimento em tamanho e complexidade das organizações, para segmentar em subunidades de negócios como divisões. Mostra os gerentes com autoridade para tomar decisões de forma eficaz e eficiente. Dessa forma, destaca a integração do desempenho das unidades de negócios com o resultado final da organização, objetivado à tomada de decisões descentralizada.

O mesmo autor aponta quatro vantagens da descentralização, com melhores informações e respostas mais rápidas a mudanças, exemplificando com a formação de preço para um novo produto e utilização de capacidade ociosa de um fornecedor. Outra vantagem está na motivação dos gerentes, quando munidos de poder de tomada de decisão. Finaliza com o treinamento de excelência a futuros executivos, justificado com a tomada de decisões importantes e a responsabilidade de suas ações.

O autor pontua dois problemas com a descentralização: a duplicidade de atividades e a busca de objetivos pessoais, evidenciando a falta de convergência de metas. Tal problema é resolvido com a avaliação de desempenho dos gerentes das subunidades, de acordo com os interesses da organização.

Como ponto positivo, mostra que a descentralização leva à avaliação das subunidades e dos gerentes, conforme operações bem-sucedidas e busca de melhorias. Assevera que as medidas de desempenho influenciam o comportamento dos gerentes; de forma resumida, evidenciando que aquilo que é medido é alcançado. Expandir ou mudar depende da avaliação das subunidades e suas operações, enquanto maximizar o valor da empresa depende da avaliação e motivação dos gerentes (Jiambalvo, 2009).

Pereira e Oliveira (2015) abordam os preços de transferências de produtos e serviços entre as unidades internas de uma organização, para avaliar desempenhos e resultados. As atividades empresariais interdependentes, geridas de forma descentralizada, utilizam-no para normalizar a intermediação das relações entre as áreas, a fim de avaliar o desempenho e os resultados. Os gestores devem procurar otimizar as contribuições das atividades e os seus resultados para maximizar o resultado global.

Garrison et al. (2013) apontam a organização descentralizada com a dispersão de autoridade para a tomada de decisões em toda organização, em vez de poucos alto executivos. O grau de descentralização varia da delegação de autoridade de gerentes de níveis mais altos a mais baixos. Sugerem o princípio para a descentralização na autonomia dos gerentes, visando a determinarem o preço de transferência e decidir vender internamente ou externamente.

Jiambalvo (2009) demonstra que, com a descentralização, a avaliação do desempenho dos gerentes das subunidades influencia o comportamento dos gerentes para motivação ou ação que maximize o valor da empresa. Da mesma forma, a avaliação do desempenho das subunidades identifica operações bem-sucedidas e áreas que precisam de melhorias, como expansão ou mudança nas operações. Afirma que a responsabilidade dos gerentes é exclusiva aos custos e receitas que eles podem controlar.

Evidencia a responsabilidade dos gestores com uma subunidade, como um departamento, uma subsidiária ou divisão, denominados centros de responsabilidade, definidos como unidades organizacionais. As unidades são responsáveis por controlar os custos com os centros de custos e por gerar lucro com os centros de lucro, por meio das vendas e do controle de custos. Os centros de investimentos correspondem a uma unidade, com a geração de lucro e o controle de investimento em ativos (Jiambalvo, 2009).

Frezatti et al. (2016) complementam a responsabilidade do controle pelo gestor, pela alta administração e a avaliação de resultado para a tomada de decisões com o centro de custo, da receita, de resultado e de investimentos, evidenciados na Tabela 1, adiante. O gestor tem controle sobre custos e despesas no centro de custo; receitas no centro de receita; custos, despesas e receitas no centro de resultado e custos, despesas, receitas e investimentos no centro de investimentos:

Tabela 1
Características dos centros de responsabilidade

Responsabilidade pelo controle	Tipos de centros de responsabilidade			
	Centro de custo	Centro de receita	Centro de resultado	Centro de investimento
Controlado pelo gestor	Custos e despesas	Receitas	Custos, despesas e receitas	Custos, despesas, receitas e investimentos
Controlado pela alta administração	Receitas e investimentos	Custos, despesas, receitas e investimentos	Investimentos	-
Foco para avaliação de resultado e desempenho	Custos e despesas relativos a alguma meta	Receitas em relação a alguma meta	Lucro relativo a alguma meta	Retorno do investimento em relação a alguma meta

Fonte: Adaptado de “Controle Gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico” F. Frezatti, W. Rocha, A. R. Nascimento, & E. Junqueira, 2016, p. 113.

Frezatti et al. (2016), na tabela 1 anterior, mostra o controle da alta administração com receitas e investimentos para o centro de custo; custos, despesas, receitas e investimentos para o centro de receita; e investimentos para o centro de resultado. Quanto ao foco para avaliação do resultado, existe a relação à meta e evidencia os custos e despesas para o centro de custo; receitas para o centro de receita; lucro para o centro de resultado e retorno do investimento para o centro de investimento.

Pereira e Oliveira (2015) destacam que os gestores têm a responsabilidade de procurar maximizar as contribuições das atividades sob sua responsabilidade, com vistas a otimizar o resultado global e, conseqüentemente, garantir a continuidade da empresa. Ainda, com a área sob seu controle e a empresa como um todo. Entretanto, eles otimizam seus resultados e contribuem para o resultado global da organização de forma favorável.

Eccles (1983) evidencia conflitos e problemas na definição do preço de transferência interno e na decisão da origem de recursos internos ou externos, segundo a estratégia da organização.

O autor destaca tensões relacionadas ao controle do preço de transferência e gerenciamento do processo. Inicia com o desempenho relacionado a situações externas e disputas interpessoais de gerentes. Aponta a força de desequilíbrio dos custos da unidade produtora. Ressalta que, com as vendas insignificantes em relação à unidade compradora, cria uma relação de dependência da unidade produtora.

Continua com o problema da flutuação de demanda entre unidade compradora, vendedora e fornecedores externos. Finaliza com o problema do preço do produto baseado no preço de mercado e no preço de custo, que envolve problemas mais complexos do que somente os custos. Conclui que os problemas relacionados ao preço de transferência são gerenciados efetivamente e que não existe solução simples. O gerenciamento dos problemas varia consoante a direção dos desejos dos gerentes e o tipo de organização competitiva, cooperativa e colaborativa (Eccles, 1983).

Souza, Rodniski, Schnorr e Silva (2016) destacam a utilização do preço de transferência nas empresas agroindustriais brasileiras, evidenciando duas de grande porte com características centralizadoras, para avaliar o resultado da cadeia produtiva descentralizada e contribuir com o resultado global da organização. Verificaram inconsistências com a decisão centralizada, o uso de gestão descentralizada e o preço de transferência. O uso tem base no preço de mercado e preço baseado em custo.

Dessa forma, a utilização do preço de transferência avalia a cadeia produtiva descentralizada e possui características centralizadoras. Apesar de inconsistências da decisão

centralizada, conflitos, tensões e problemas no gerenciamento do processo também são verificados por Eccles (1983).

2.2 Estudos anteriores sobre preço de transferência

Os estudos sobre preço de transferência destacam sua utilização de forma estratégica e descentralizada, afetando o comportamento dos gestores e evidenciando sua utilização na indústria (Grunow et al., 2010; Guapo, 2011; Junqueira & Moraes, 2005; Shor & Chen, 2009; Souza et al., 2011).

Shor e Chen (2009) confirmam seu uso de forma estratégica. Evidenciam-no em indústrias como alocação de custos entre divisões descentralizadas. Mostram que ele afeta o comportamento dos competidores, pelo preço final. Demonstram sua aplicação como um esquema implícito para o uso de preços altos e predatórios, voltado aos externos, como o monopólio, impactando o comportamento dos gerentes e da unidade de negócio.

Os autores reportam como o PTI pode ser usado como ferramenta estratégica entre empresas competitivas para alcançar um lucro maior para todos os participantes, sob um novo ponto de equilíbrio. O preço de transferência pode alterar o comportamento dos competidores, pela alocação de custos entre suas divisões descentralizadas, especialmente em indústrias reguladas. Algumas indústrias reguladas, como a AT&T, podem utilizar preços predatórios para evitar novos entrantes e contribuir com a quebra da indústria, por adotar altos preços de indústrias não reguladas, exemplificado com a Western Electric.

Os autores apontam que a explicação intuitiva dos resultados para o objetivo de acordos está no aumento do preço, perto do nível de monopólio. Os acordos de aumento de preço e quantidade podem gerar uma política de descontos e permitir os preços máximos. Assim, as divisões compradoras inflam os custos das divisões produtoras. Mostram que estudos em indústrias sugerem que oligopólios tendem a convergir, por meio de estratégias de seus modelos de negócios e estrutura das organizações. Concluem que as empresas em uma indústria se beneficiam do preço inflado próximo ao nível de monopólio e que a descentralização se torna popular em muitas indústrias (Shor & Chen, 2009).

Shor e Chen (2009) demonstram que a organização pode utilizar o preço de transferência de forma estratégica entre organizações competitivas, levando a lucros superiores para todas as indústrias. Pontuam que ele é um modo de alocação de custos entre as divisões, de forma descentralizada. Revelam que sua estrutura, frequentemente, afeta o preço final até os competidores, alterando o seu comportamento.

Guapo (2011) destaca o preço de transferência em transações internas de produtos e serviços como parte do sistema de controle gerencial. Justifica que parte da tomada de decisões é descentralizada em empresas divisionalizadas para as unidades de negócios. Objetiva à avaliação do funcionamento dos sistemas de controle com base em preços de transferência, para apontar as melhores práticas, distorções e consequências. Utiliza um estudo de caso avaliado no contexto de sua estratégia organizacional, de acordo com o modelo de Eccles (1983), para organização competitiva, cooperativa e colaborativa.

Guapo (2011) reafirma a utilização do preço de transferência de forma estratégica com o sistema de controle gerencial. Evidencia o uso para avaliar o desempenho e motivar a gerência das unidades de negócios de uma organização industrial descentralizada. Aponta que o preço de transferência tem um conceito global, por meio de um sistema integrado com as unidades de negócios, para o sistema global de consolidação das informações financeiras. Conclui a organização com a estratégia colaborativa, conforme Eccles (1983).

Guapo (2011) confirma o modelo colaborativo para a estratégia da organização, sua estrutura, sistemas de avaliação, processos de negociação, métodos de avaliação dos gerentes e controle da alta administração. Corroba que a tomada de decisões descentralizadas em organizações pelas de unidades de negócios internas avalia o desempenho das subunidades e motiva a gerência.

Souza et al. (2011) também ressaltam a utilidade do preço de transferência para a gestão descentralizada, com estudo em três indústrias. Apontam seu uso como instrumento de planejamento, controle e avaliação de desempenho dos gestores.

Os mesmos autores mostram que o PTI é útil para a gestão descentralizada. Sinalizam que ele é utilizado como instrumento de planejamento, controle e avaliação de desempenho das áreas dos gestores, identificando as principais fontes geradoras de valor na empresa. Ressaltam o estudo em três indústrias gaúchas com a estrutura departamentalizada e divisional, gestão descentralizada e delegação de poder aos gestores das unidades de negócios (UEN).

Os autores destacam, na comparação das indústrias, o modelo divisional, o modelo de gestão, a avaliação de desempenho, os centros de responsabilidade e a utilização de preços de transferências internos. Concluem que o PTI interno é usado por indústrias gaúchas no processo de uma gestão descentralizada. Constatam as indústrias como empresas divisionalizadas e descentralizadas, delegação de responsabilidades, critérios de avaliação de desempenho e controle de custos. Evidenciam a necessidade de estudo mais profundo sobre o

preço de transferência, com potencial contribuição de estudo de caso único (Souza et al., 2011).

Grunow et al. (2010) identificam os métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores empresas industriais do Brasil. O universo da pesquisa está nas 500 maiores e melhores empresas do Brasil. Selecionaram 272 empresas industriais, com 98 empresas respondentes (36% de 272 empresas), das quais 73 utilizam o preço de transferência em operações intercompanhias e intracompanhias, e 38 responderam ao questionário (58% das 73 empresas).

Destacam sua utilização tanto no âmbito interno, entre filiais, centros de responsabilidade e departamentos de uma organização, quanto externo. Os resultados mostram que o método com base no preço de custo é o mais utilizado para valorização das transferências internas de produtos, nas maiores indústrias do Brasil.

Ressaltam o preço de transferência com base em custos, como: custo real, custo padrão, custo standard com uma margem, custo marginal – variável e preço sombra. Evidenciam o preço de transferência negociado, administrado e com base no custo de oportunidade. Os resultados mostram que o preço de transferência com base no preço de custo é o método de valorização das transferências internas de produtos das empresas. A estrutura organizacional dessas empresas tem base em centros de responsabilidade.

Os autores identificam que o preço de transferência contribui para análise das divisões, aumento da competitividade da organização e maximização dos resultados. Apontam que a descentralização busca o controle do gestor para a tomada de decisões e avaliação do desempenho. Mostram que a descentralização pode gerar a duplicação de atividade e metas pessoais incompatíveis com os objetivos da organização.

Junqueira e Moraes (2005) reportam o controle e as responsabilidades dos gestores, da alta administração e para a avaliação do centro de custo, centro de resultado e centro de investimentos. O gestor controla os custos para o centro de custo; os custos e receitas para o centro de resultado e custos, receitas e investimentos para o centro de investimentos. A administração central tem controle nas receitas e nos investimentos para o centro de custo e investimentos para o centro de resultado.

Evidenciam os autores que o centro de custo é avaliado segundo alguma meta, exemplificando o orçamento. O centro de resultado também é exemplificado com avaliação do orçamento, e o de investimentos é exemplificado com o retorno de investimentos. Afirmam que os gestores podem tomar decisões, que são avaliados pelo desempenho e

resultado dos recursos à sua disposição. Ademais, que eles são premiados por seu desempenho, segundo o resultado global da entidade (Junqueira & Moraes, 2005).

Junqueira e Moraes (2005) relatam que o preço de transferência com base no mercado retrata melhor o desempenho das áreas. Apontam a avaliação do desempenho dos gestores com a gestão descentralizada. Demonstram a posição da empresa em relação aos concorrentes, diante da competição e maximização dos resultados. Mostram o preço de transferência na forma de custo total realizado, custo total mais margem de lucro, com base nos preços correntes de mercado, preço de transferência negociado e baseado no custo de oportunidade.

Os questionamentos são voltados para se as empresas são descentralizadas e os gestores avaliados e premiados pelo seu desempenho. Assim, se houver respostas positivas, ratificam o preço de transferência com base no custo de oportunidade como modelo ideal. Corroboram ser necessário identificar a contribuição dos centros de responsabilidade para a contribuição global da empresa, com os custos, receitas e ativos da divisão para a avaliação dos gestores (Junqueira & Moraes, 2005).

Os referidos autores informam que o preço de transferência com base no mercado retrata o desempenho das áreas da empresa e seus concorrentes. Apresentam uma proposta de modelo de mensuração da rentabilidade das áreas de negócios e avaliação do desempenho dos gestores para uma gestão descentralizada. Concluem que os modelos de preços de transferência com base no mercado apoiam o processo de gestão, segundo premissas, requisitos lógicos e conceitos adequados para avaliar a empresa em relação aos concorrentes.

Junqueira e Moraes (2005) também destacam o uso do preço de transferência para avaliar os gestores de forma descentralizada, mostrando o conflito como uma desvantagem quanto a objetivos incompatíveis com a organização como um todo. Problemas com a determinação do preço de transferência interno, conforme características da organização, podem estar desvinculados da estratégia da organização (Eccles, 1983).

Além das vantagens já destacadas, a mensuração do preço de transferência apoia o processo de gestão (Junqueira & Moraes, 2005). O preço de transferência é utilizado como ferramenta de controle gerencial, com desafios contínuos para preços e custos, além de estarem alinhados com a estratégia da organização (Guapo, 2011).

Terzioglu e Steen (2014) evidenciam os conflitos do preço de transferência com cooperação entre divisões, compartilhamento de informações, congruência de objetivos, motivação e desempenho dos empregados. Focam no setor de serviços, apesar de examinar o comportamento do preço de transferência no setor industrial. Mostram que ele afeta a

rentabilidade e o desempenho da divisão. Destacam o método baseado no custo como o mais utilizado na prática, e o segundo método, com base no mercado, que, para os autores, é negociado e injusto, pode gerar mais conflitos. Concluem que os resultados levam a conflitos para reduzir custos e a alta gerência a forçar uma solução entre as subunidades.

Grunow et al. (2010) identificam o preço de transferência utilizado nas maiores indústrias do Brasil e destacam sua utilização tanto interna quanto externamente. Guapo (2011) avalia os sistemas de controle com base no preço de transferência em um estudo de caso em empresa industrial, que produz e comercializa veículos pesados no Brasil.

A partir da tabela 3, diante, seguem o resumo dos autores, o objetivo dos seus estudos, a metodologia utilizada e os principais resultados, que ajudam a demonstrar e comparar esses estudos.

Tabela 2

Resumo dos estudos anteriores de preço de transferência evidenciados no trabalho

AUTORES	OBJETIVO	METODOLOGIA	RESULTADOS
Junqueira e Moraes (2005)	Propor modelo de mensuração da rentabilidade e de mensuração de desempenho na gestão descentralizada.	Pesquisa bibliográfica	Possibilidade de projetar modelos de preços de transferências para apoiar o processo de gestão. O preço de transferência com base no mercado representa melhor o desempenho das áreas, empresa e concorrentes.
Shor e Chen (2009)	Investigar como o preço de transferência pode ser utilizado como ferramenta estratégica em empresas competitivas, para alcançar um objetivo secreto.	Modelo estatístico	Na indústria competitiva, o preço final leva a um lucro abaixo do ótimo. Entretanto, todas as empresas na indústria se beneficiam de preços de transferências inflacionários. Demonstraram os autores que a estratégia de descentralização tem sentido com a estratégia de lucros na indústria.
Grunow et al. (2010)	Identificar os métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores empresas do Brasil.	Pesquisa descritiva do tipo levantamento <i>survey</i> , com abordagem quantitativa.	O preço de custo é o método de valorização das transferências internas nas maiores empresas do Brasil com estrutura baseada em centros de responsabilidade.
Guapo (2011)	Avaliar o sistema de controle com base no preço de transferência, apontar as melhores práticas, distorções e consequências nos sistemas	Estudo de caso único com entrevistas	Evidencia a organização com estratégia colaborativa. Sistema alinhado com a estratégia de diversificação em um mercado competitivo e de intensa tecnologia. Promove congruência de objetivos das unidades de negócios e alta administração. Avalia o desempenho das subunidades e motiva a gerência.

Continua

Conclusão

Souza et al. (2011)	Analisar o uso do preço de transferência interna como parte dos instrumentos gerenciais das empresas.	Estudo de caso múltiplo em três indústrias gaúchas, por meio de entrevistas com os gestores. Estudo exploratório, descritivo e quantitativo.	Prevalece o preço com base no custo real e custo padrão mais margem. Confirma o uso do preço de transferência para planejamento, controle e avaliação de desempenho das áreas e gestores.
Terzioglu e Steen (2014)	Examinar os conflitos do preço de transferência e a solução no setor de serviços australiano.	Entrevistas com gerentes e pesquisa exploratória.	Existência de conflitos de preço de transferência na maioria das organizações, resolvidos com a negociação direta entre as partes.

A tabela 3, anterior, percebe-se que parte dos estudos enfatiza a relação entre a prática de preço de transferência e a descentralização da organização em unidades de negócios (Grunow et al., 2010; Guapo, 2011; Junqueira & Moraes, 2005; Shor & Chen, 2009; Souza et al., 2011) confirmando sua utilização em indústria (Grunow et al., 2010; Guapo, 2011; Shor & Chen, 2009; Souza et al., 2011).

O preço de transferência também foi abordado como um conceito global e utilizado para avaliar desempenho e controle, motivar gestores (Guapo, 2011; Junqueira & Moraes, 2005; Souza et al., 2011;), concordar com a estratégia da organização (Grunow et al., 2010; Guapo, 2011; Shor & Shen, 2009), afetar o comportamento dos gestores e das unidades (Junqueira & Moraes, 2005; Souza et al., 2011) e gerar conflitos (Guapo, 2011; Junqueira & Moraes, 2005; Shor & Chen, 2009; Terzioglu & Steen, 2014).

O preço de transferência como ferramenta estratégica e descentralizada destaca conflitos, vantagens e desvantagens, que poderão ser verificados sob um novo ponto de equilíbrio, conforme as características da organização (Eccles, 1983; Guapo, 2011; Shor & Chen, 2009; Souza et al., 2011; Terzioglu & Steen, 2014).

2.3 Instituições

Tolbert e Zucker (2014) mostram o modelo geral dos processos de institucionalização para análise organizacional interna e externa. Evidenciam a abordagem da institucionalização baseada em processo e os fatores determinantes das variações nos três níveis de institucionalização. Assim, a análise organizacional tem perspectiva e abordagem institucionais, por meio de variações de níveis de institucionalização.

As autoras utilizam dois modelos para tomada de decisão e comportamento. O primeiro, com a atitude do ator racional, voltado para cálculos de custos e benefícios das alternativas, e o comportamento direcionado para a maximizar a utilidade. O segundo, o

modelo institucional contrapõe o ator racional; nesse, os indivíduos aceitam e seguem normas sociais, sem reflexão ou resistência comportamental, e se baseiam em interesses próprios.

Guerreiro et al. (2005) objetivam a refletir sobre a mudança e estabilidade dos sistemas de contabilidade gerencial, além de descobrir o motivo do pouco uso da base conceitual disponível na teoria. Indicam que as novas abordagens de contabilidade gerencial não são utilizadas, porque os processos de institucionalização não ocorreram.

Di Maggio e Powell (1983) mostram que o ator racional torna as organizações similares ao buscar mudanças. Descrevem os isomorfismos coercitivo, mimético e normativo, como resultado para a homogeneidade das organizações. Apontam centralização e dependência de recursos, dependência organizacional, objetivos e metas diferentes, técnicas incertas, estrutura de difusão e profissionalismo para exemplificar mudanças isomórficas.

2.3.1 Nova sociologia institucional (NSI ou NIS)

Tolbert e Zucker (2014) destacam as organizações como atores sociais independentes, considerando tanto atores organizacionais quanto individuais. A dinâmica da mudança social tem a premissa de que os componentes da estrutura de um sistema devem ser integrados, de forma que a mudança em um componente requer adaptação em outro. Outra premissa tem a contribuição para o funcionamento de um sistema social; assim, a estrutura se mantém em equilíbrio.

As disfunções excedem as contribuições e mudam o equilíbrio social com problemas para certos arranjos estruturais. O primeiro problema está na diferença ou variância entre os elementos da estrutura da organização formal, buscando maximizar a eficiência, com o controle e a coordenação das atividades de trabalho. A relação entre tamanho e complexidade buscava a especialização e a supervisão dos problemas de coordenação.

No fim dos anos 1960, o desenvolvimento da pesquisa organizacional contribuiu para os efeitos das forças ambientais na determinação da estrutura organizacional formal. Na década de 1970, houve o enfoque das relações organizacionais como ambiente na dependência de recursos, com atenção para manter a economia e o poder da organização. Ao enfatizar o poder, desafiavam as abordagens dominantes com aspectos de eficiência da produção e dependência de recursos. A influência dos processos sociais que reduziam ou limitavam o processo decisório era ignorada (Tolbert & Zucker, 2014).

Guerreiro et al. (2005) destacam os três enfoques da teoria institucional. O primeiro, com a NIS (New Institutional Sociology), em uma grande rede de relações entre organizações e sistemas culturais. O ambiente institucional influencia o relacionamento das organizações

com o mercado e suas crenças, normas e tradições, e é caracterizado por regras, práticas, símbolos e crenças, apoiados com a legitimidade. A principal contribuição para este trabalho está no estudo das organizações com suas regras e práticas, apoiadas na legitimidade.

O segundo enfoque da NIE (New Institutional Economics) trata a teoria dos custos de transação, muda o foco da firma como produção para a firma como uma estrutura de governança e foca o ambiente institucional com regras sociais, legais e políticas. O ambiente institucional exerce uma grande influência no comportamento das organizações. Nesse caso, o custo da transação e o ambiente institucional destoam do objetivo desta pesquisa.

A OIE (Old Institutional Economics) se pauta na instituição e não mais no comportamento racional e maximizador para decisões. As ideias individuais, os hábitos modificáveis, formalizados e institucionalizados e os comportamentos estão conectados com o conceito de rotina. As principais características de uma instituição têm caráter coletivo de dar significado ao comportamento organizacional das atividades diárias, caráter objetivo, normativo, de não questionamento, repetitivo, de estabilidade e de orientar ações (Guerreiro et al., 2005).

Frezatti et al. (2016) destacam os três enfoques como correntes fundamentais ou vertentes, que buscam o comportamento humano nas atividades sociais exercido nas instituições. A NSI (Nova Sociologia Institucional) e a VEI (Velha Economia Institucional) consideram processos históricos e culturais. Entretanto, a NEI (Nova Economia Institucional) conceitua que não existe modelo ideal, que o ser humano não é racional, e procura entender o processo de mudança e adaptação da organização, por meio das relações entre indivíduos.

Mostram que a VEI incorpora história, valores, culturas e hábitos, e tem questões políticas, crenças, poder, hábitos e valores. O insucesso de muitas inovações está na aceitação pelas pessoas, se rotiniza das, legitimadas e incorporadas no dia-a-dia, institucionalizadas. As organizações são compostas por regras e rotinas, que podem incorporar o ambiente externo no processo de mudança.

Evidenciam que, com a NEI, o ser humano não age racionalmente e o indivíduo é racional, porém, com capacidade restrita. Para a NEI, as instituições possuem elementos formais com as regras, leis e constituições, e informais, com as normas de comportamento, convenções e códigos de conduta. Os custos da transação buscam o aumento da eficiência, como exemplo, a decisão de fabricar com a produção própria ou comprar com a produção terceirizada.

O objetivo, a motivação e a justificativa deste estudo apontam para a NSI, (*NIS*), que estuda o ambiente institucional com normas, crenças, tradições e a legitimidade que afeta o

comportamento das organizações. Tem como ponto principal o impacto do ambiente externo, e a questão central, a adaptabilidade das organizações para se ajustar ao ambiente político e social. Destaca o conceito de isomorfismo com a similaridade organizacional (Frezatti et al., 2016).

2.3.2 Processos de institucionalização

Tolbert e Zucker (2014) mostram a institucionalização como um processo de criar e perpetuar grupos sociais. Além disso, é um tipo de ação que se torna habitual com atores específicos. Ações habituais têm referência a comportamentos para resolver problemas habituais, por um ator ou grupo de atores. Os tipos e classificações de atores e ações habituais se tornam gerais, identificando o significado da ação de objetificação. O início do processo com a habitualização desenvolve comportamentos padronizados para solucionar problemas. A objetificação traz a conexão desses comportamentos com estímulos particulares.

A sedimentação evidencia a exterioridade, com a transmissão aos novos membros com uma realidade própria; portanto, confronta o indivíduo como fato externo e coercitivo. Evidenciam que o grau de institucionalização aumenta com o nível de objetivação e exterioridade, com a conformidade dos indivíduos. Da mesma forma, são altas a transmissão e manutenção da ação e baixa sua resistência a mudanças. Destacam que os resultados baixos afetam a difusão, manutenção das estruturas, teorização e promoção, exceto no caso de custos baixos para as mudanças.

Com base em Tolbert e Zucker (2014), segue na Figura 3, adiante, o processo de institucionalização com as forças que atuam entre os três diferentes processos:

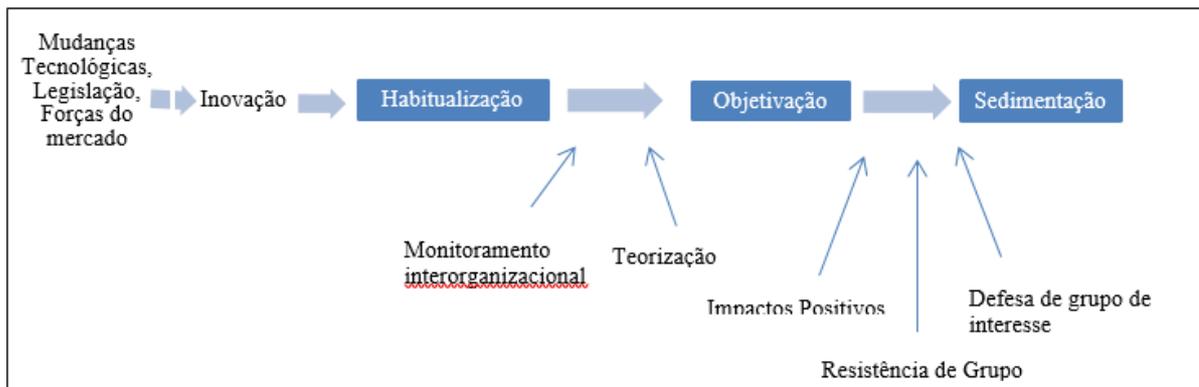


Figura 3. Processos de institucionalização.

Fonte: Adaptado de “A Institucionalização da teoria institucional”, de P. S. Tolbert, & L. G. Zucker. In S. Clegg, C. Hardy, W. Nordy. (Orgs.). *Handbook de estudos organizacionais*, 2014, p. 205.

As autoras mostram que o processo de habitualização envolve arranjos nas estruturas de uma organização ou conjunto de organizações, em resposta a problemas ou conjuntos de

problemas iguais ou semelhantes. Também inclui arranjos em políticas e procedimentos, classificados como um estágio pré-institucionalização. Relatam a criação de uma nova estrutura como uma atividade independente. Assim, inovações, problemas e soluções são desenvolvidos por outras organizações, de forma simultânea e similar, exemplificando com os organogramas de organizações similares.

O processo de objetificação é considerado mais permanente. Acompanha a difusão da estrutura e envolve o consenso social, com a decisão do valor da estrutura. Caracteriza-se pela adoção de uma nova estrutura, por meio de evidências e riscos, com o monitoramento dos competidores, visando a aumentar a competitividade e os benefícios a um baixo custo. A teorização atribui legitimidade à estrutura, para adquirir conhecimento e ser uma norma geral diante de inovações, problemas e soluções, evidenciando o sucesso.

O processo de objetificação destaca os adotantes como heterogêneos e com poder limitado. Mostra que o ímpeto para a difusão passa de uma imitação a uma base normativa. Além disso, possui uma história relativamente curta (Tolbert & Zucker, 2014).

Tolbert e Zucker (2014) informam que a sedimentação ou total institucionalização apoia a continuidade da estrutura. Tem a propagação completa, tanto no grupo de atores teorizados quanto no de adotantes. Ressaltam que a abrangência do processo de difusão e a conservação da estrutura são a longo prazo. Evidenciam que os atores afetados adversamente se mobilizam coletivamente. Revelam que o estágio de total institucionalização depende da baixa resistência dos opositores, apoio dos defensores, resultados positivos desejados e alto custo para a mudança.

As autoras apontam a desinstitucionalização como a reversão do estágio de total institucionalização, que ocorre com grande mudança de tecnologia ou no ambiente. Com base em Lawrence, Winn e Jennings, (2001), segue na Figura 4, mais adiante, o novo modelo de institucionalização, incluindo a visão de ritmo e estabilidade no tempo com o estágio de desinstitucionalização.

Tolbert e Zucker (2014) enfatizam que os três processos sugerem a variação entre os estágios de institucionalização. Destacam que os padrões comportamentais e sociais variam de acordo com a estabilidade e o poder para determinar comportamentos. Afirmam a importância de que os decisores têm racionalidade limitada no processo de tomada de decisão

Tolbert e Zucker (2014) mostram as características e consequências dos estágios e processos de institucionalização, na tabela 2, em seguida. Seo e Creed (2002) contribuem com o item VII- contradições institucionais, com fortes, meio fortes e fracas contradições:

Tabela 3
Dimensões conforme processos de Institucionalização e métodos comparativos

Dimensões e Estágios	Pré-institucional	Semi-institucional	Total Institucionalização
I- Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
II- Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
III- ímpeto para difusão	Imita	Imita e normatiza	Normatiza
IV- Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
V- Variância na implementação	Alto	Moderada	Baixo
VI- Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa
VII- Contradições institucionais	Forte	Média	Fraca

Fonte: Adaptado de “A Institucionalização da teoria institucional”, de P. S. Tolbert, & L. G. Zucker. In S. Clegg, C. Hardy, W. Nordy. (Orgs.). *Handbook de estudos organizacionais*, 2014, p. 209.

Na tabela 2 anterior, demonstrou-se os processos e estágios de institucionalização, conforme as características dos adotantes heterogêneos, ou diferentes para os processos de objetificação e sedimentação. Segundo as autoras supra, na fase de sedimentação, os atores teorizados são considerados adotantes adequados, e na fase de habitualização, a estrutura adotada para inovação se limita a organizações similares.

Evidenciam a característica do ímpeto ou o motivo para a difusão como imitação, assim como no caso de identificar soluções para os mesmos problemas, desenvolvidas por outras organizações, ou a própria norma. Identificam a medida da atividade de teorização que, no processo de objetificação, acompanha a difusão da estrutura. No processo de sedimentação, tem a propagação completa por várias gerações de membros da organização (Tolbert & Zucker, 2014).

As características de variância ou diferença na implementação e medida de fracasso se mostram baixas para o processo de sedimentação, diante da baixa resistência contrária do grupo de oposição, disseminação e apoio dos grupos defensores; e finalmente, os resultados positivos desejados (Tolbert & Zucker, 2014).

Segundo Strang e Meyer (1993), virtualmente, tudo pode se difundir, incluindo estruturas organizacionais. Os autores relatam que a taxa de difusão varia com a interação dos adotantes, homogeneidade da organização, padrões similares dos atores, estruturas e força de padronização. Afirmam que a difusão de modelos teóricos varia com a extensão de sua institucionalização. Complementam que a teoria é difundida conforme os adotantes, homogeneidade da população, práticas de difusão e mecanismos de difusão. Dessa maneira,

auxiliam com conteúdo para as explicações com as dimensões II-características de adotantes, III- ímpeto para difusão e IV- atividade de teorização.

Lawrence et al. (2001) verificam a relação entre os processos de institucionalização e o tempo, consoante o ritmo do processo de institucionalização e a estabilidade produzida pelas instituições. Destacam que ritmo e estabilidade dependem do mecanismo usado pelos agentes para dar suporte ao processo. Desenvolvem quatro mecanismos: influência, força, disciplina e dominação, que dão diferentes resultados no ritmo e estabilidade. Complementam que resultados complexos no tempo para o ritmo e estabilidade são combinações de vários mecanismos.

Os autores mostram a estabilidade a partir da legitimidade e a fase de desinstitucionalização. A difusão da inovação tem o ritmo baseado no processo de institucionalização, de forma rápida ou lentamente. A Legitimidade ocorre com a saturação, estabilidade e a redução do percentual de adotantes no processo de institucionalização.

Seo e Creed (2002), no mesmo cenário, entendem a mudança institucional na sua totalidade, no contexto histórico e com uma natureza dinâmica, tudo por meio de um modelo. Entendem a mudança institucional como uma interação dinâmica entre contradições institucionais e a ação ou prática (práxis) humana. Retratam prática (práxis) e a agência em vários níveis de interpretação incompatíveis com arranjos institucionais ou contradições institucionais, como uma força direcionada às mudanças institucionais. Pontuam que a mudança bem-sucedida foi introduzida e institucionalizada.

Mostram a construção social, a totalidade de múltiplas estruturas, as contradições e a prática (práxis) como princípios básicos para a mudança institucional. Identificam a legitimação da ineficiência técnica, não adaptabilidade ao meio ambiente externo, incompatibilidades ou conformidades institucionais e o desalinhamento de interesses com origens de contradição (Seo & Creed, 2002).

Seo e Creed (2002) utilizam um modelo para entender mudanças institucionais, pela interação entre contradições e a prática (práxis) humana. A prática é reconhecida como comportamento e ação humana em um contexto social. Informam que inconsistências, incompatibilidades, tensões, conflitos e contradições levam a mudanças nos processos e novas interações sociais. Destacam um modelo que justifica mudanças bem e malsucedidas, adaptadas a partir de ineficiências, inconsistências, dependências, legitimidade e estabilidade. Demonstram que arranjos sociais são processos políticos, que envolvem vários interesses de diversos atores e um grande poder.

Os autores destacam quatro fontes de contradições:

- a) Ineficiência, que pode contrastar com a legitimidade da eficiência técnica, resistir e não adotar uma nova solução ótima;
- b) Inadaptabilidade natural, segura, econômica e legítima, que cria um espaço entre o ambiente externo e a organização, resistente psicologicamente e economicamente a mudanças;
- c) Incompatibilidades institucionais que, diante da conformidade interna, criam uma incompatibilidade entre organizações. Utilizam de arranjos institucionais (aprendizado e inovação) e comportamentos garantidos, para criar inconsistências e incompatibilidades com as expectativas de diferentes níveis e setores da sociedade;
- d) Desalinhamento de interesses, que arranjos institucionais conflitem com interesses divergentes, criando desalinhamentos nos arranjos sociais e interesses de atores sociais.

Seo e Creed (2002) mostram que as fontes de contradições estão interconectadas, de forma que uma não adaptação pode criar um ambiente ineficiente e incompatível não reconhecido; porém, pode estar legitimado e estabilizado.

Conectam as quatro fontes de contradições como forças que direcionam às mudanças institucionais mediadas pela prática. Evidenciam a institucionalização incompleta (*loosing coupled*), com a experiência dos atores sociais coletiva e individualmente, direcionados para o presente, passado e futuro.

Na Figura 4, adiante, definem o modelo utilizado para uma mudança bem-sucedida. Iniciam com a institucionalização, seguem para uma forte contradição institucional, destacam a prática (práxis), que gera a mudança institucional e, novamente, a institucionalização dessa nova prática.

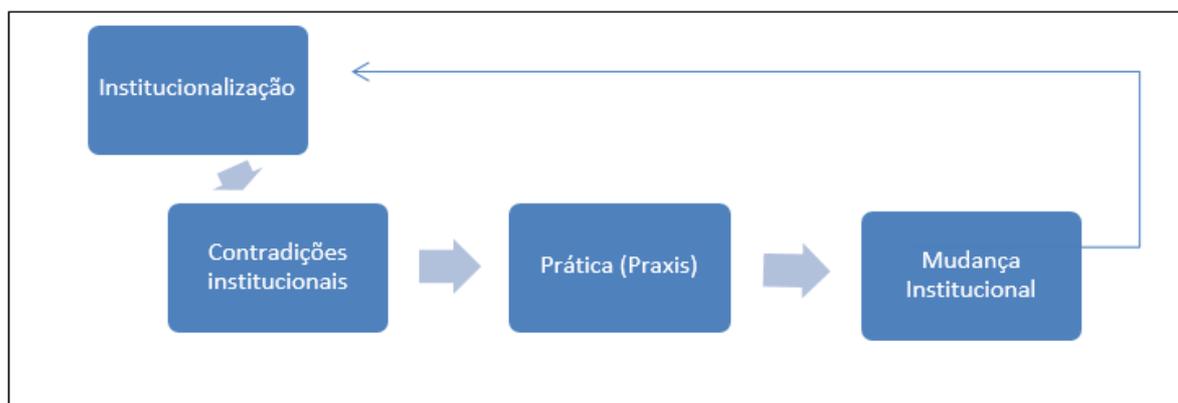


Figura 4. A institucionalização de mudança e as contradições

Fonte: Adaptado de “Institutional contractions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective”, M. Seo, & W. Creed, 2002, *Academy of Management Review*, 11, p. 232.

Os autores limitam o estudo e o modelo para uso de forma geral de mudanças institucionais. Enfatizam o modelo para os participantes institucionais, que, por meio de lutas políticas, destacam as pessoas que se beneficiam de arranjos sociais e desafios. Evidenciam que o modelo é mais aplicado a mudanças de arranjos institucionais já estabilizados.

Demonstram que estruturas organizacionais são produtos de forças internas e externas, como pressões econômicas, mudanças culturais e lutas políticas. Identificam que mudanças institucionais nascem quando normas e práticas conflitam com a necessidade de eficiência diária, ficam incompatíveis com o ambiente institucional e econômico e não servem os interesses e ideias dos participantes. Ressaltam que a mobilidade da lógica institucional e os recursos são aspectos centrais da prática.

Assinalam que o modelo deve ser validado e utilizado em pesquisas para testes no contexto, contradições, mudanças institucionais e agência humana. Concluem sugerindo que a prática é um fator mais comum e importante na mudança institucional e merece mais atenção (Seo & Creed, 2002).

Dessa forma, neste estudo, estão incluídos os processos e estágios de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014), além da evolução do processo de institucionalização, com a desinstitucionalização de Lawrence et al. (2001) e as contradições de Seo e Creed (2002) para a mudança institucional.

2.4 Estudos anteriores sobre institucionalização

Os estudos anteriores enfatizam desde a institucionalização de um artefato de contabilidade gerencial, por Russo (2011); o insucesso de um artefato da contabilidade gerencial, por Wanderley e Soeiro (2016); até os conflitos, adaptabilidade e alinhamento de interesses, por Seo e Creed (2002).

Russo (2011) propõe um modelo de avaliação do estágio da institucionalização do BSC (Balanced Scorecard) em uma organização, a partir da NIS e dos conceitos dos estágios de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014). Destaca que o BSC faz parte de instrumentos para a gestão estratégica, e que os gestores têm baixo nível de concordância das práticas do BSC. Mostra que o BSC se encontra no estágio de semi-institucionalização e processo de desinstitucionalização, que pode causar a descontinuidade e perda dos seus benefícios. Aponta a identificação e delimitação das atividades das dimensões como bastante complexas.

Popik e Lavarda (2016) objetivaram a identificar como as contradições institucionais e as ações ou práticas (práxis) impulsionaram o processo de mudança do controle gerencial.

Verificaram que as contradições institucionais incentivaram a implementação do planejamento estratégico como artefato de controle gerencial. Apontaram a ineficiência dos controles gerenciais e o desalinhamento de interesses entre gerentes e dirigentes como fontes de contradições. Evidenciaram a resistência de algumas pessoas no processo de mudança; porém, houve resultado, com a adesão plena e gerentes comprometidos ao planejamento estratégico.

Identificaram a prática humana como elemento necessário à mudança. Destacaram os diretores, consultor e gerentes como agentes de mudanças. Concluíram que a implementação do planejamento estratégico está institucionalizada. Além disso, que as contradições institucionais impulsionaram a prática como elemento necessário para ocorrer a mudança (Popik & Lavarda, 2016).

Wanderley e Soeiro (2016) apontam o insucesso na mudança da contabilidade gerencial da empresa Electra de energia elétrica. Destacam o BSC (Balanced Scorecard) como não legitimado e fora das atividades do dia a dia, que ele não pode substituir os sistemas de avaliação de desempenho anteriores. Mostram que a impossibilidade do processo de mudança não ocorreu, devido a contradições institucionais, não adaptabilidade e ineficiência da prática (práxis) humana.

Segue na figura 5, adiante, um modelo teórico para acompanhar mudanças malsucedidas. Para mudança bem-sucedida, há a figura 5 – A institucionalização de mudança e as contradições, apresentada no item 2.2.2 – Os processos de institucionalização com a inclusão de forte contradição institucional para o quadro de contradição institucional:

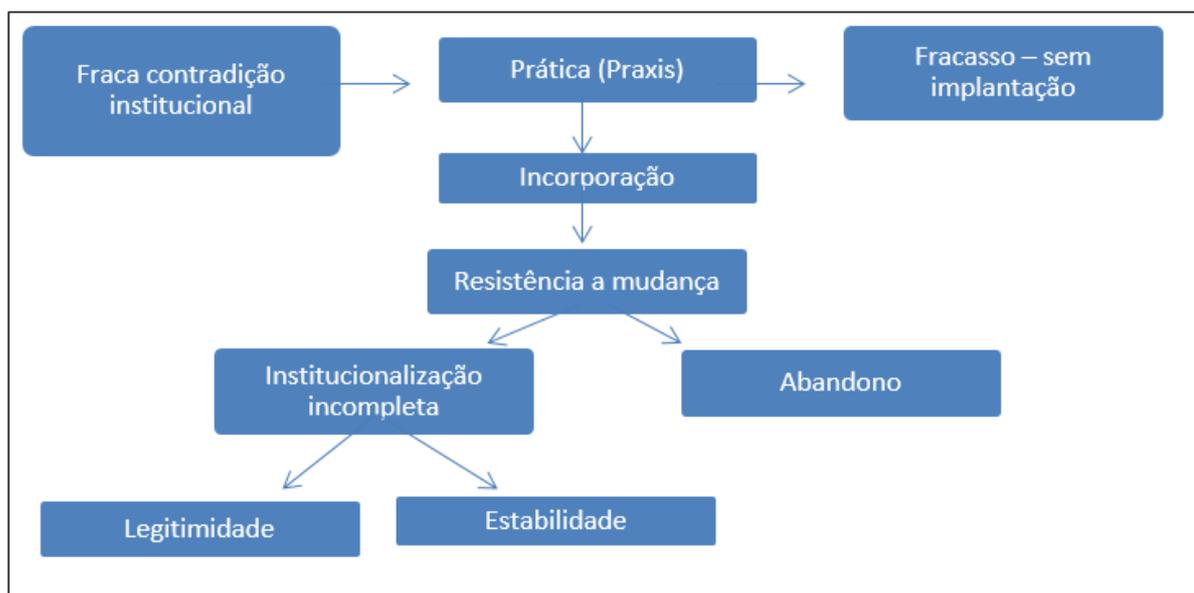


Figura 5. Modelo de mudanças malsucedidas.

Fonte: Adaptado de “Contradição Institucional e o Balanced Scorecard: Um caso de mudança sem sucesso” de C. A. Wanderley, & T. M. Soeiro, 2016, *Revista Universo Contábil*, 12, p. 50.

A mudança malsucedida, apresentada na figura 6, anterior, mostra o início do processo de mudança com fracas contradições. Após as fases de codificação e incorporação, encontra a resistência na aprovação. As novas regras e rotinas com valores e práticas serão abandonadas, ou incompletas, dissociadas do dia a dia das atividades da organização. Podem ganhar legitimidade externa ou assegurar a estabilidade. A figura 6 termina com fortes contradições para iniciar o processo de mudança.

Os autores incorporam o modelo de Seo e Creed (2002), evidenciado na mudança bem-sucedida, figura 3 do item 2.3.2 – Os processos de institucionalização. Fortes contradições acionarão a prática humana para introduzir mudanças institucionais e se tornarão institucionalizadas.

Modell (2002) destaca fatores institucionais que influenciam a prática da alocação de custos nas organizações, utilizando a NIS. Pesquisa seis propostas de como os efeitos de pressões e interações institucionais externas influenciam a prática de alocação de custos para o controle operacional. Relata aspectos simbólicos, ritualísticos e irracionais, associados à legitimação da organização, difusão de práticas nas organizações e ações de organizações individuais. Mostra, com a visão macro da organização, pela teoria da NIS, a homogeneidade organizacional, como pressões isomórficas internas e externas.

O autor objetiva a explicar como a alocação de custos influencia as práticas e ações organizacionais com um modelo analítico. Destaca que tanto a difusão voluntária quanto a coercitiva são práticas de alocação de custos consideradas ambíguas. A resistência da força de relacionamentos dentro da organização, a velocidade de adoção, o envolvimento tardio das subunidades e a conformidade social das práticas tendem a dominar os esforços para as necessidades das organizações individuais.

Segue na tabela 4, um resumo dos principais estudos relacionados a estágios de institucionalização, incluindo contradições institucionais, que são parâmetros para o desenvolvimento da metodologia para este trabalho:

Tabela 4

Resumo dos estudos anteriores de preço de transferência evidenciados no trabalho

Autores	Objetivo	Metodologia	Resultados
Seo e Creed (2002)	Identificar mudanças com as interações entre as contradições institucionais e a prática humana.	Perspectiva dialética para um modelo de entendimento de mudanças institucionais.	Conclui que a prática institucional é mais comum e importante nas mudanças institucionais, e que merece mais atenção.

Continua

Conclusão

Modell (2002)	Integrar a influência institucional na implementação da alocação de custos, em um modelo analítico.	Crítica à literatura da NIS, identificando estratégias associadas à ambiguidade da alocação de custos.	Resistência interna dos atores para custos uniformes. Interação de fatores internos e ambiente tecnológico com pressões institucionais externas, influenciando a alocação de custos.
Russo (2011)	Avaliar a institucionalização do BSC.	Estudo de caso único na SABESP.	Identificação do estágio semi-institucionalizado. Ademais, processo de desinstitucionalização, com descontinuidade do BSC e perdas dos benefícios.
Popik e Lavarda (2016)	Identificar as contradições institucionais e a prática humana para a mudança do controle gerencial.	Estudo de caso único em Cooperativa de Santa Catarina. Estudo descritivo com abordagem qualitativa. Entrevistas, documentos e observações.	O planejamento estratégico está institucionalizado de acordo com os agentes de mudança e a prática humana. Os autores identificaram a contradição de ineficiência dos controles gerenciais e o desalinhamento de interesses, que motivaram a mudança. O BSC não foi legitimado e não houve o processo de mudança, devido às contradições institucionais.
Wanderley e Soeiro (2016)	Verificar o insucesso do BSC na contabilidade gerencial.	Estudo de caso único em empresa de energia elétrica.	Não houve substituição dos sistemas de avaliação de desempenho anteriores. Utilização de novo modelo teórico para estudar as contradições e práxis humanas para a mudança.

Conforme a tabela 4 anterior, o modelo de institucionalização para este estudo é verificado em Russo (2011); porém as mudanças complementam este estudo, com contradições de sucesso ou insucesso (Popik & Lavarda, 2016; Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016), e a resistência dos atores (Modell, 2002).

3 Metodologia

3.1 A escolha do método de pesquisa

Yin (2015) mostra a definição do estudo de caso como uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo no mundo real, com os limites claramente evidenciados. Relata a investigação do estudo de caso com muitas variáveis e múltiplas fontes de evidências, com os dados convergindo de forma triangular. Aponta a lógica, as técnicas de coleta de dados e as abordagens de análise de dados na pesquisa de estudo de caso.

O autor afirma que o estudo de caso tem maior rigor na pesquisa, com procedimentos sistemáticos, e não são aceitação de evidências que influenciem achados e conclusões incorretas. Segundo o autor, há a distinção dos casos de ensino. Também afirma que o trabalho para relatar a evidência e condução da pesquisa inclui a parcialidade e o questionário. Demonstra preocupação com a incapacidade de generalização dos achados, documentos volumosos e ilegíveis, e finalmente, a possibilidade de importantes insights no estudo de caso (Yin, 2015).

Yin (2015) destaca como componentes do projeto de pesquisa a questão de pesquisa, justificada no termo “como” o preço de transferência está institucionalizado, e o caso com uma única entidade. Evidencia as questões de estudo para identificar a informação relevante a ser coletada sobre essa organização.

3.2 A Apresentação da organização

Segundo informação no sítio da organização em estudo, ela está no Brasil há 60 anos e no mundo há 126. Tem o objetivo de disponibilizar soluções customizadas aos clientes e ser líder em transporte sustentável. Trabalha com valores fundamentais em métodos aplicados e colaboradores dedicados.

Guapo (2011) relata os valores da organização com o cliente em primeiro lugar, respeito com os indivíduos e qualidade dos produtos e serviços. Ressalta que os resultados são consequência dos métodos e processos. As prioridades da organização são segurança e meio ambiente, qualidade, entrega e custo. Uma nova situação normal é alcançada com a execução correta e a melhoria contínua.

O mesmo autor tipifica a organização com controle centralizado, evidencia o organograma da distribuição das atividades entre os departamentos no Brasil e demonstra o espelhamento dos departamentos na matriz, com as áreas de produção e logística, compras,

pesquisa e desenvolvimento, corporativas, vendas industriais e marketing e vendas comerciais para o mercado.

Ressalta, além das unidades de negócios individualmente já correlacionadas, a área corporativa, com as unidades comuns e tesouraria, e a área de serviços internos, com as de recursos humanos, manutenção, sistemas e bens imóveis (*real state*). Aponta os *controllers* das unidades descentralizados, juntamente com a área de controladoria (Guapo, 2011).

Guapo (2011), em seu estudo de caso único sobre o preço de transferência, percebe que a empresa divisionalizada realiza estratégias de diversificação. Assim, tem ganhos com economia de escala e sinergias. O perfil colaborador e os desafios de preços e custos permitem gerar um ambiente de conflitos para emergir o processo de melhoria. O preço de transferência está de acordo com os objetivos das unidades de negócio e a alta administração. Além disso, é utilizado para avaliar o desempenho das subunidades, motivando a gerência.

Ainda, ele se destaca em estudo de caso em indústria automobilística de alta competitividade no ramo de veículos pesados, com departamentos e unidades de negócios. A estrutura divisionalizada o utiliza para as vendas internas entre as unidades de negócios. Os produtos são transferidos da área de produção e logística com *markup* para a de Corporate, e na sequência, de vendas industriais. Os custos indiretos das demais áreas, como Compras e Pesquisa e Desenvolvimento, são adicionados ao *markup* da unidade Corporativa (Guapo, 2011).

Guapo (2011) destaca, na figura 6, adiante, o *delivery value* como preço de transferência da unidade de produção e logística. Ademais, mostra o *base value* ou *base cost* utilizado para a unidade Corporativa, o *factory price* considerado para a de vendas industriais e o preço final para a comercial. Destaca momentos sem a completa autonomia dos gerentes das unidades, em detrimento das decisões concentradas na alta administração. Evidencia o fluxo de vendas internas de serviços com a absorção completa de seus custos, por transferências internas, enfatizando as áreas de *real state*, manutenção e recursos humanos:

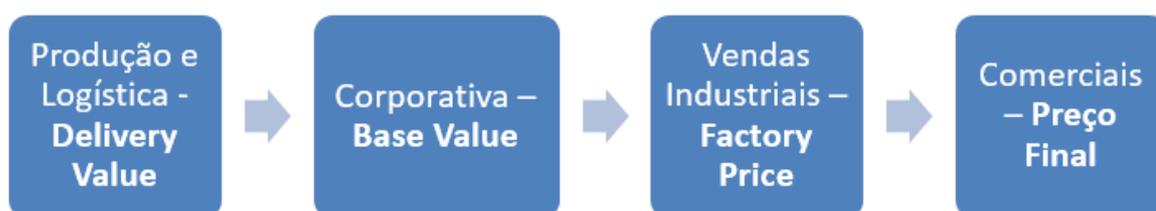


Figura 6. As unidades de negócios e o preço de transferência utilizado

Fonte: Adaptado de “Preços gerenciais de transferência como ferramenta de controle gerencial: O caso da Scania Latin América.” de A. L. A. Guapo, 2011, p. 104.

A figura 6 anterior, destaca o modelo do preço de transferência custo mais margem, que adiciona uma margem sobre os custos, isto é, “se aplica uma margem (mark-up) sobre o custo-base” (Pereira & Oliveira, 2015).

O *Delivery value* representa o custo da unidade de produção e logísticas com o custo de material mais os custos de pessoal, depreciação e outros custos diretos e indiretos. O *base cost* mostra o custo para a unidade de vendas industriais, que é criado a partir do *delivery value*, adicionando a margem dos custos da unidade corporativa local. O *factory price* traduz a receita dos produtos e serviços transferidos da unidade de vendas industriais para as unidades comerciais locais, de acordo com cada mercado, demandas e custos, verificados no *base margin*. O preço final evidencia os custos das unidades comerciais mais o *factory price*.

Além disso, o modelo do preço de transferência negociado entre gestores (Pereira & Oliveira, 2015) é acordado e negociado entre as unidades para se adaptar ao preço final do mercado por modelo, indicando a atualização do *factory price*, *base cost* e *delivety value*. A revisão do preço de transferência local é efetivada em reunião anual na matriz pela alta administração.

Os resultados concentram-se nos preços de transferências de caminhões, ônibus e motores, pelo *delivery value*, *base value* e *factory price*, demonstrados na figura 6. O sistema de controle gera cenários de desafios de custo e de preço. O sistema de preços de transferência é utilizado para avaliar o desempenho das unidades de negócio e promover o processo de melhoria contínua. Os desafios de preços são considerados uma oportunidade de discussão interdepartamental, concluída após exaustivas análises e revisões, criando conflito para levantar questões que desafiem os processos (Guapo, 2011).

Guapo (2011) concluiu que o preço de transferência é usado como ferramenta de controle gerencial, que busca desafiar continuamente custos e preços negociados. Mostra que o sistema está alinhado à estratégia de perfil colaborador da empresa, conforme um mercado competitivo e tecnologia intensa. Além de avaliar o desempenho das subunidades, motiva a gerência e mantém os objetivos entre as unidades de negócios e a alta administração.

3.3 A justificativa para a realização do estudo de caso único

Yin (2015) justifica o estudo de caso único com o contexto da teoria, questões e proposições teóricas. Destaca cinco justificativas:

a) Selecionar um caso crítico que pode representar o teste decisivo de uma teoria significativa, como o caso de uma história anterior de inovação;

- b) Representar um caso extremo ou peculiar, que pode gerar *insight* sem vez de descobertas;
- c) Objetivar ao caso comum com circunstâncias e condições cotidianas;
- d) Buscar um caso revelador para observar e analisar situações inacessíveis;
- e) Entender o caso longitudinal com dois ou mais pontos diferentes no tempo, com mudanças e tendências.

Guapo (2011) demonstra a utilização do preço de transferência na organização por meio de vendas internas entre as unidades de negócios de produção e logística, corporativa, vendas industriais, comerciais e cliente final. Aponta as vendas internas através do *delivery value*, *base cost*, *factory price* e preço final. Destaca as áreas de serviços, que transferem seu resultado às demais unidades, por meio de vendas internas. Evidencia que os custos indiretos das unidades de compras, pesquisa e desenvolvimento e tesouraria são adicionados ao *markup* da unidade corporativa.

Dessa forma, o estudo na organização é justificado por representar um caso comum, com circunstâncias e condições cotidianas, podendo ser peculiar para evidenciar *insights*. A confirmação do uso do preço de transferência de Guapo (2011) evidencia-se nas dimensões para identificar o estágio de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014). As questões destacam a sensibilidade e opinião dos gestores e *controllers*, que utilizam e conhecem o preço de transferência na organização, para mostrar como está institucionalizado e como está relacionado às contradições institucionais.

Tolbert e Zucker (2014) apontam a necessidade de medidas diretas e melhor documentação para associar resultados ao estágio ou nível de institucionalização. Apontam que diferentes procedimentos podem ser usados segundo a amplitude e a forma de colher dados. Sinalizam que o grau de institucionalização de estruturas envolve uma estratégia com a triangulação de fontes e métodos, como análise de conteúdo de materiais escritos, questionários e outros métodos de coleta de dados.

A justificativa de Yin (2015) objetiva a averiguarem organização que utiliza comprovadamente o objeto de estudo. Nesse caso, o preço de transferência está corroborado no estudo de Guapo (2011), como caso cotidiano e comum. Pode representar *insights* peculiares, com a análise de dados documentais, das entrevistas e dos questionários. A observação direta dos acontecimentos estudados e das pessoas envolvidas com o preço de transferência também buscam entender o seu processo. Além disso, a fase de institucionalização na organização com as possíveis e prováveis tensões e contradições (Popik & Lavarda, 2016; Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016).

3.4 Protocolo do estudo de caso

Por meio deste estudo, objetivou-se a conhecer e identificar o estágio de institucionalização do PTI em uma organização. O problema de pesquisa buscou identificar como o PTI está institucionalizado nas unidades de negócios. O estágio de institucionalização segue o modelo desenvolvido por Tolbert e Zucker (2014) e as contradições institucionais de Seo e Creed (2002) e Wanderley e Soeiro (2016).

Yin (2015) destaca o início da preparação para a coleta de dados com as habilidades e os valores para o investigador, seu treinamento e a ética. Mostra a importância das capacidades para formular boas questões e interpretar respostas, ser um bom ouvinte, permanecer adaptável, ter noção clara do assunto e ser imparcial e ético. Ainda, a preparação para a coleta de dados, com o desenvolvimento do protocolo, triagem dos candidatos e estudo de caso-piloto.

A coleta de dados teve início a partir dos documentos disponibilizados na organização e relacionados com o preço de transferência, destacados por Guapo (2011) como: *delivery value*, *base cost*, *factory price* e preço final. As questões para a coleta de dados com as entrevistas e questionários baseiam nas dimensões de Tolbert e Zucker (2014), utilizadas por Russo (2011) com o BSC e nas contradições de Seo e Creed (2002) e Wanderley e Soeiro (2016).

O protocolo evidencia as duas primeiras seções com a visão geral do estudo de caso e os procedimentos de coleta de dados com nomes, plano de coleta e preparação do trabalho de campo. A etapa seguinte identifica as questões de coleta, com a natureza, ideia, planejamento, prática inovadora e orçamento próprio. A etapa final, um guia, tem o esboço, formato para os dados e informação bibliográfica. Destaca-se a preparação para a coleta de dados na primeira seção do protocolo, a partir da visão geral (Yin, 2015).

Para a seção seguinte de Yin (2015), neste trabalho, com o procedimento de coleta de dados, utilizou-se o trabalho de Guapo (2011), com a comprovação do uso e estudo do preço de transferência na organização. A coleta foi feita a partir dos documentos encontrados e disponibilizados na organização, relacionados ao preço de transferência (Guapo, 2011), como o *delivery value*, *base cost*, *factory price* e preço final com as unidades de negócios.

Após o plano de coleta de documentos, foi feita a coleta de dados, com as entrevistas das lideranças, *controllers*, responsáveis e pessoas envolvidas diretamente com as unidades de negócios. Foi incluída a área de controladoria, responsável pela centralização e consolidação das informações financeiras das unidades de negócios. Dessa forma, foram entrevistadas oito

peessoas: quatro *controllers* das respectivas unidades que utilizam o sistema de preço de transferência, as lideranças da área do preço de transferência e controladoria e os gerentes da área do sistema de consolidação.

Seguindo as orientações de Yin (2015), a entrevista foi feita antes de aplicar o questionário, que também incluiu as pessoas que conhecem o sistema de preço de transferência e não puderam participar das entrevistas. Foram utilizados recursos próprios e autorização da organização para as entrevistas e questionários, conforme gerente da área de controladoria industrial e anuência da área de recursos humanos. O questionário alcançou os *controllers*, chefes e gerentes das 16 unidades, com conhecimento do sistema de preço de transferência, da área do sistema de preço de transferência e do sistema de consolidação.

A terceira seção de Yin (2015) evidencia as questões de estudo de caso, que distinguem as sete dimensões mostradas na tabela 2 (item 2.2.2 – Processos de institucionalização), que caracterizam os processos de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014). As questões buscaram entender como o preço de transferência foi institucionalizado e o estágio de institucionalização em que se encontrava.

O constructo da pesquisa foi elaborado com base no *framework* de Tolbert e Zucker (2014) para a identificação dos estágios e fases do processo de institucionalização, que contém seis dimensões comparativas. Além disso, inclui os conceitos advindos das lógicas institucionais de Seo e Creed (2002). Dessa forma, o constructo resultante tem sete dimensões comparativas, seis de Tolbert e Zucker (2014) e uma acrescida de Seo e Creed (2002).

As dimensões de I a VI de Tolbert e Zucker (2014) e a VII de Seo e Creed (2002) estão demonstradas conforme os estágios e processos de institucionalização, como adiante:

- I. Processos: demonstrar a caracterização do processo de institucionalização, segundo as dimensões encontradas para o preço de transferência, com base em Guapo (2011);
- II. Características dos adotantes: Identificar se os adotantes ou atores do preço de transferência são homogêneos ou heterogêneos. Destacar se há tendência para diferenças ou semelhanças entre os atores envolvidos com o preço de transferência.
- III. Ímpeto para difusão: conhecer o motivo para difundir o preço de transferência na organização como imitação, normatização ou ambas.
- IV. Atividade de teorização: mostrar a proximidade da atividade de teorização com o preço de transferência, com a tendência alta, baixa ou nenhuma.
- V. Variância na implementação: destacar a diferença de implementação do preço de transferência com o alcance nas unidades de negócios e níveis hierárquicos, de forma baixa, moderada ou alta.

VI. Taxa de fracasso estrutural: mostrar que a medida de insucesso do preço de transferência tem relação com a legitimidade, estabilidade e continuidade da organização, de forma alta, moderada ou baixa.

VII. Contradições institucionais: evidenciar a ineficiência para a solução ótima, inadaptabilidade ao ambiente interno e externo, incompatibilidade com as expectativas e desalinhamento de interesses. Além disso, a resistência a mudanças de Seo e Creed. (2002), Tolbert e Zucker (2014) e Wanderley e Soeiro (2016) destacam as tensões, discussões, contradições, pouco uso e comportamentos.

A fim de assegurar que fossem ouvidos os entrevistados em quantidade suficiente para assegurar a adequada obtenção das informações, foi utilizado o conceito de saturação apresentado por Fontanella, Ricas e Turato (2008). Nessa abordagem esses autores identificam que quando em um processo contínuo de entrevistas, o pesquisador começa a obter as mesmas respostas dos entrevistados, pode-se considerar que obteve-se a saturação e assim considerar que foram entrevistados em quantidade suficiente.

Desse modo, tanto a entrevista quanto o questionário se limitaram a analisar os envolvidos diretamente e indiretamente com o preço de transferência na organização. Houve a expansão para os responsáveis das unidades de negócios e pessoas com conhecimento do preço de transferência, com acréscimos evidentes e relevância para a pesquisa, por meio de novas informações, até que fossem evidenciados a repetição de discursos, dados captados e novas informações.

A estratégia da pesquisa envolveu a coleta de dados para analisar os documentos encontrados no sítio da organização, complementadas com a análise dos resultados das entrevistas. A análise dos questionários evidenciou a tendência para a institucionalização do preço de transferência na organização, conforme os três estágios e processos de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014).

3.5 Evidência coletadas

A pesquisa empírica obteve evidências por três diferentes abordagens: análise de documentos, entrevistas e questionários. A tendência para a dimensão e estágio de institucionalização encontrada nos documentos foi triangulada e comprovada com a análise de conteúdo das entrevistas realizadas. O questionário finalizou a confirmação da percepção do estágio de institucionalização do preço de transferência na organização em estudo, e como esse está institucionalizado.

3.5.1 Pesquisa documental

A pesquisa documental foi feita com a análise e classificação de registros e documentos secundários, disponibilizados nos sítios internos na organização matriz e local. A pesquisa, a partir da busca por documentos relacionados aos termos *delivery value*, *base cost*, *factory price* e preço final e outros documentos vinculados ao preço de transferência entre as principais unidades de negócios.

Os documentos encontrados relacionados ao preço de transferência foram classificados conforme o conceito, princípio, processo e sistema de preço de transferência. As informações foram encontradas tanto na organização matriz no exterior com informações centralizadas, quanto na local, adaptadas e traduzidas para as unidades de negócios do Brasil. A utilização da palavra chave *delivery value* destacou a área central de controle industrial no exterior.

A análise de conteúdo dos documentos identificou formulários, listas, modelos, processos, educação, instrução e mapeamento do preço de transferência. Os documentos relacionados ao processo do preço de transferência foram identificados conforme a data do documento. A data da publicação no sítio interno da organização foi considerada como atualização do documento original.

Os documentos foram organizados alfabeticamente, consoante conteúdo encontrado em cada do sítio e em ordem cronológica, buscando evidenciar a evolução do preço de transferência na organização.

Os documentos analisados a seguir estão classificados nas principais características do PTI, ordenados por data, ano e mês, destacando os grupos de: treinamento, atualização, educação para o modelo e o sistema, mostrando o desenvolvimento do preço de transferência na organização. As letras alfabéticas evidenciam somente a ordem em que os documentos foram encontrados e analisados e servirão para acompanhar e classificar na análise de conteúdo.

O Treinamento para o PTI identifica o início com o mapeamento, desenvolvimentos, instruções e educação para o preço de transferência na organização. Classifica também os princípios e instruções utilizados nas unidades de negócios. A educação para o sistema de PTI solidifica o conhecimento e envolvimento com as unidades de negócios, com contabilizações, manuais operacionais e modelo financeiro. A educação para o modelo de PTI mostra a evolução para o faturamento do preço de transferência e evidencia a continuidade das

informações e conhecimento. A Atualização para o PTI mostra cálculos, desvios, análises, comentários e atualizações para o preço de transferência na organização.

Seguem os documentos encontrados na área de controladoria industrial da organização:

a) 2013, modelo financeiro com os princípios contábeis, custo total, custo alvo, custo base, PTI, custo referência e valor do cliente (v1 1998, 06);

b) 2005, 08, guia do usuário, fluxo, CMV, contabilizações da venda interna entre unidades de produção, administração, marketing e vendas; estoque e reconciliações com valor de produção, valor de confiança e valor base;

c) 2006, 07, como utilizar a margem entre as unidades, cálculo percentual e contabilização com rotinas e códigos para produtos (v1 2002, 06);

d) 2008,01, venda interna e gerenciamento dos estoques, contabilização do custo (CPV) para as unidades através de eventos e combinação contábil. 2008,04, com procedimentos para venda interna de eventos, rotas, códigos e rotinas;

e) 2009, 07, mapeamento e processo com fases do PTI;

f) 2009, 10, instruções, processo de PTI com custo básico, UEN: Pesquisa e Desenvolvimento, Compras e Produção, custo alvo, custo referência, custo calculado e fases com funil;

g) 2010, 03, educacional, custo referência, custo alvo e custo calculado para o sistema PTI, custo das variantes e fechamento contábil;

h) 2011, 03, instruções, análise de variação do PTI com receita e custo.

i) 2013,05, manual operacional, manual completo para utilização do SPCI com o PTI, eventos, contabilização e rotas de receita e custos internos (v1 2012, 03);

j) 2013,06, cálculo do custo PTI para os gerentes de projetos das fábricas;

k) 2013, 06, modelo PTI, desvio do custo alvo (longo prazo) para o custo VE e real com custo base, princípios e custo mundial;

l) 2013, 06, análise e comentário da variação do custo PTI e custo real como produção, material e financeiro;

m) 2013, 06, processo PTI, fases, funil, inovação e fluxo;

n) 2013, lista e relações de informações com os controladores industriais das fábricas e departamentos correlacionados no exterior e local;

o) 2014, informação e fases do PTI para acompanhamento do cálculo do custo das variantes e cálculo posterior.

p) 2014, 07, habilidades básicas (faturamento com o PTI);

q) 2014, 09, educacional (preço para o PTI).

r) 2015, treinamento para o modelo financeiro, filosofia, gerenciamento, processo e estrutura.

A classificação dos documentos na linha do tempo na figura 7, adiante, mostra a evolução com a disseminação do modelo financeiro do preço de transferência no exterior a partir de 2003. De 2005 a 2008, destacam-se os procedimentos e as contabilizações. O mapeamento do processo com instruções específicas e utilização dos custos é evidenciado de 2009 a 2001. Em 2014 e 2015, destacam-se as habilidades e o treinamento com a educação para o modelo financeiro:

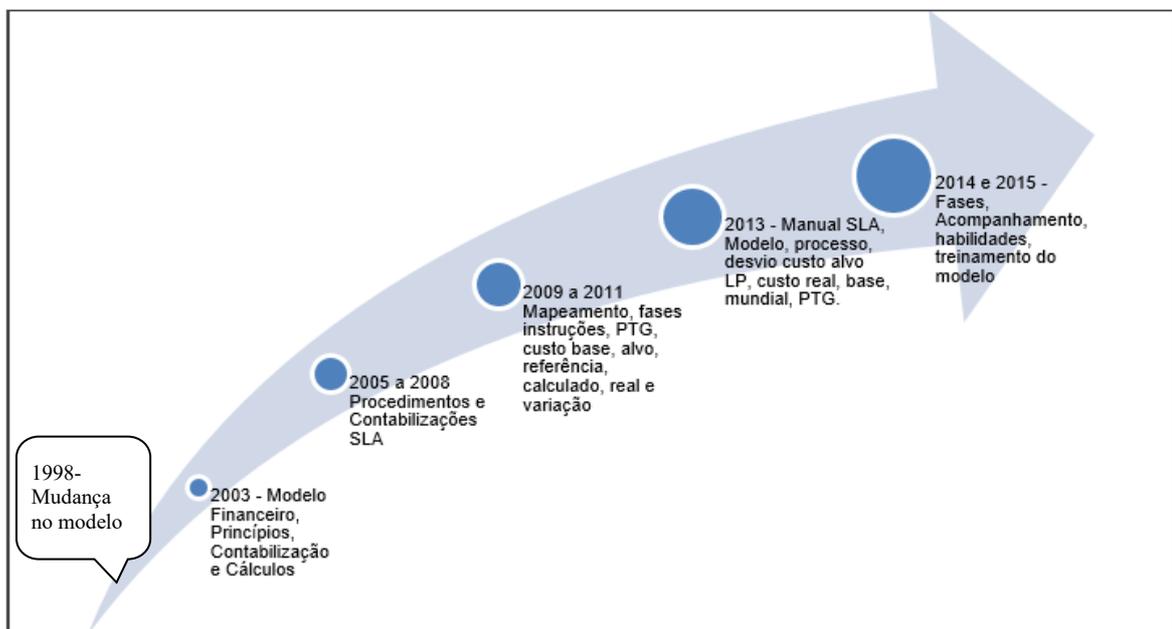


Figura 7. Linha do tempo para os documentos relacionados ao preço de transferência.

A figura 7, anterior, mostrou a evolução dos principais documentos encontrados nos sítios da controladoria industrial na matriz da organização, desde 1998, com o documento a, como o primeiro documento encontrado, e sua última atualização em 2013, até o último documento r, em 2015, utilizado como treinamento na organização local.

A análise dos documentos encontrados na organização buscou evidências relacionadas às dimensões de Tolbert e Zucker (2014), evidenciadas na tabela 5 adiante, item 3.5.2 – Entrevistas semiestruturadas. As evidências relacionadas à dimensão I- processos, estão de acordo com os princípios, práticas e unidades, com documentos relacionados ao *delivery value*, *actual costs*, *target costs*, *base costs* e *factory price*.

As evidências para a dimensão III- ímpeto para a difusão, buscou apresentações relacionadas ao preço de transferência na organização e para a dimensão IV- atividade de teorização busca manuais relacionados aos processos, princípios e teorias.

Os documentos disponibilizados foram classificados conforme processos e características de Tolbert e Zucker (2014) para a habitualização, objetificação e sedimentação. Por fim, a conclusão das evidências documentais comparativas mostrou tendências para entender como está institucionalizado o processo do preço de transferência na organização.

3.5.2 Entrevistas semiestruturadas

Godoi, Bandeira-de-Mello e Silva (2015) destacam que a entrevista objetiva a recolher dados descritivos, não ser rígida por ser um assunto pouco explorado e confidencial para a organização. Relatam que a entrevista é um instrumento para recolher dados verdadeiros, podendo ser aperfeiçoada e modificada, de forma ética e enriquecedora.

As entrevistas semiestruturadas são utilizadas para aprofundar o entendimento do fenômeno estudado. Na sua forma presencial, foram feitas com os gestores que trabalham diretamente com o preço de transferência, responsáveis pelas quatro unidades de negócios que utilizam esse sistema, e pela consolidação das informações financeiras, que também conhecem o preço de transferência.

Fontanella et al. (2008) mostram que a técnica de coleta de dados exploratória é utilizada em pesquisas qualitativas. A identificação do grau de conhecimento do processo do preço de transferência foi feita com os responsáveis diretos pelo preço de transferência e das unidades de negócios. A distinção dos grupos culturais evidenciou a homogeneidade da amostra, valorizando as diferenças pessoais.

As entrevistas foram agendadas previamente com a duração de uma hora, todavia, envolveram aproximadamente, 50 minutos de gravação, pois incluiu em média 10 minutos de apresentação, explicação e contexto do estudo. O contexto da pesquisa destacou questões tanto para as entrevistas quanto para o questionário, validado previamente com responsável pela atualização do preço de transferência na organização junto com a matriz. A distribuição do tempo incluiu questões livres sobre seu uso e disseminação, inclusive buscando identificar novos documentos não tratados na lista da análise documental.

As entrevistas objetivaram a complementar as informações da análise documental, segundo percepções e conhecimentos dos atores (analistas, *controllers* e gestores) responsáveis direta e indiretamente pelo preço de transferência. O resultado das entrevistas

confirma em parte a análise do questionário aplicado a esses indivíduos, até o ponto de saturação, como um modelo integrado, de forma holística e compreensiva.

Buscou-se a validação dos conceitos utilizados nas entrevistas por meio de procedimentos e documentos secundários encontrados nos sítios internos da organização. Foi utilizado o método de comparação do resultado das entrevistas, com identificação das principais características individuais do processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014), referente ao preço de transferência da organização utilizado em Guapo (2011).

Após as entrevistas, foi solicitado aos entrevistados o preenchimento do questionário e a indicação de prováveis respondentes. Além dos entrevistados, priorizou-se os *controllers* e analistas das unidades de negócios que utilizam e conhecem o preço de transferência. Por fim, buscou-se os gestores responsáveis pela consolidação das informações financeiras.

Não foi necessário estender as entrevistas e o questionário, no caso de solicitação, indicação, identificação de novas informações e para outros gestores que não estavam mais nas áreas relacionadas ao preço de transferência e unidades de negócios.

O pré-teste para entrevista e questionário buscou os conhecedores do preço de transferência na organização. Foram utilizados como referência os analistas e os gestores responsáveis pelo preço de transferência. A coleta de dados incluiu os gestores responsáveis pela consolidação do preço de transferência na organização, que conhecem os resultados de toda a organização local no Brasil, enviados à matriz no exterior.

A escolha da primeira fase da entrevista com os gestores responsáveis diretos pelo preço de transferência foi o parâmetro para as demais, praticamente sem ajustes. A fase seguinte envolveu os demais gestores das unidades de negócios e analistas, até a saturação, conforme Fontanella et al. (2008).

Foram entrevistados o gerente e chefe da área de controladoria industrial, gerente e dois analistas da área comercial, chefe e agora gerente da unidade industrial, ex-gerente da controladoria industrial e agora como gerente comercial, chefe da área de custos e estoque.

Os estágios de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014) da tabela 2, destacados anteriormente no item 2.2.2 – Processos de institucionalização, estão sumarizados e classificados em três grandes blocos adiante, para facilitar a análise dos documentos, das questões nas entrevistas e assertivas do questionário, evidenciando as dimensões e o respectivo processo e etapa de institucionalização:

a) A fase do processo em que se encontra o preço de transferência. As características dos adotantes para a diferenciação e determinação dos adotantes e seu executantes na organização;

b) Ímpeto para difusão, com a identificação das formas pelas quais se deu o processo de difusão do uso do PTI. Também evidenciou a dimensão da medida da atividade de teorização e a da variância na implementação do preço de transferência na organização.

c) Também evidenciou a medida da taxa de fracasso do PTI. As contradições institucionais mostram as mudanças bem e malsucedidas (Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016).

A tabela 5, a seguir, destaca a relação das dimensões do processo de institucionalização de Tolber e Zucker (2014) com as questões de pesquisa. Determina o processo e estágio de institucionalização, desenvolvida e utilizada para a análise de documentos e com as entrevistas. O primeiro item do processo do preço de transferência teve como base o estudo e a utilização na mesma organização de Guapo (2011). O item sete está relacionado com às contradições de Seo e Creed (2002) e Wanderley e Soeiro (2016), para auxiliar na análise de mudança bem e malsucedida, institucionalização, práticas e estabilidade.

Tabela 5
Estrutura para questões do estudo de caso

Dimensões	Questões para entrevista	Processos de institucionalização
I-Processos	Busca identificar em que situação processual está o PTI.	Habitualização, Objetivação e Sedimentação
II-Características dos adotantes	Busca identificar o tipo de colaborador (visão funcional e/ou competência e/ou localidade) que se vale do PTI.	Homogêneos Heterogêneos
III-Ímpeto para difusão	Busca identificar o mecanismo pelos quais se dá (ou se deu) a difusão do uso do PTI.	Imita Normatiza
IV-Atividade de Teorização	Busca identificar o estágio de reflexão teórica sobre a formulação, modificação e adaptação do PTI na organização.	Nenhuma Alta Baixa
V-Variância na implementação	Busca identificar as diferentes formas pelas quais o PTI pode ser identificado e encontrado na organização.	Alta Moderada Baixa
VI-Taxa de fracasso estrutural	Busca identificar a existência de formulações e ou utilizações malsucedidas do PTI em determinadas áreas da organização.	Alta Moderada Baixa
VII-Contradições Institucionais	Busca identificar as diferentes lógicas institucionais advindas das diferentes racionalidades sobre o PTI existentes na organização.	Forte Média Fraco

Fonte: Adaptado de “Institutional contractions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective”, M. Seo, & W. Creed, 2002, *Academy of Management Review*, 11, p. 232; “Institucionalização do Balanced Scorecard pelas organizações – O Caso SABESP” (Dissertação de mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, 2011, P. T. A. Russo, p. 114; “A Institucionalização da teoria institucional. In

Clegg, S.; Hardy, C.; Nordy, W. Handbook de estudos organizacionais”, P. S. Tolbert, & L. G. Zucker, 2014, p. 209.

Na tabela 5, anterior, a primeira dimensão relaciona a questão que identifica e caracteriza o processo de institucionalização do preço de transferência, conforme seu uso na organização com base no estudo de Guapo (2011).

A dimensão das características dos adotantes destaca os atores e o envolvimento das lideranças, gestores e gerentes com o preço de transferência. Evidencia as diferenças dos executantes e o conhecimento sobre o preço de transferências. Confirma a solução encontrada para uso na organização, áreas de conhecimentos, responsáveis e usuários de sua informação.

A terceira dimensão, a da difusão pode ser estimulada pela atividade de teorização. Isso se deve pelo fato de que o processo de teorização leva ao estímulo pela busca da informação e do conhecimento. O que também contribui para que a prática (no caso o PTI) seja propagado para os seus usuários. A difusão também avalia como a formação de hábitos e rotinas estão associados ao uso de manuais e informativos técnicos.

A dimensão da teorização evidencia o processo de criação teórica de uma nova forma de PTI, ou sua adaptação. A medida de teorização identifica o processo no qual se encontra o PTI na organização em estudo, vinculando-o com intensidade com que os seus usuários e ou desenvolvedores estão lidando com essa prática no momento em que a pesquisa empírica é realidade.

A quinta dimensão da variância na implementação identifica se há poucos ou muitos modelos relacionados ao preço de transferência, e se existem diferenças na utilização do seu modelo e sistema. Esta dimensão pode mostrar o grau de alcance da informação, a restrição do conhecimento aos responsáveis pelo sistema do preço de transferência e a disseminação pela organização.

A dimensão de fracasso mostra a medida de fracasso. Evidencia o conhecimento adquirido com os responsáveis, a manutenção das informações e atualizações do sistema de PTI. Pode evidenciar como a educação para o conhecimento do preço de transferência está mantida nas unidades e áreas.

A sétima dimensão das contradições institucionais busca evidenciar a adaptabilidade e eficiência da prática do preço de transferência. Mostra se há desalinhamento de interesses de interesses e incompatibilidade com as atividades do dia a dia. Além disso, verificar se há resistência a mudanças, adesão plena e como são tratados os desvios com o uso do preço de transferência na organização.

O roteiro de entrevistas da tabela 6, adiante, busca respostas para as dimensões, relacionadas, novamente, da primeira à sétima dimensão. Destaca as questões para identificar:

- I. O processo em que se encontra o preço de transferência na organização,
- II. Os adotantes, com as características dos executantes e gestores,
- III. A difusão, com seu ímpeto para difusão, graduação e disseminação do conhecimento, com normas e manuais ou imitação.
- IV. A teorização, como atividade que mostra o conhecimento adquirido, alto ou baixo, e a origem da informação compartilhada com as demais áreas ou unidades, comprovada com os documentos evidenciados na análise documental.
- V. A variância na implementação busca variação e diferenças na utilização e desvios com o preço de transferência.
- VI. O fracasso na estrutura, que evidencia a taxa de utilização para as áreas e unidades, para a mensuração dos resultados, e a utilização com outros sistemas da organização.
- VII. As contradições que mostram ineficiência, desalinhamento, incompatibilidade, não adaptabilidade e resistência.

Tabela 6
Roteiro para as entrevistas

Dimensões	Questões
I-Processos	Quais conceitos são utilizados com o preço de transferência? Qual é o modelo utilizado, e qual é a modelagem final? Como foi o processo histórico de implantação do sistema de preço de transferência? Onde originou o conceito e o sistema? Quais foram as fases e etapas para construção? Como ocorre o processo de uso do preço de transferência para as unidades de negócios? Como o sistema de preço de transferência influencia outras ferramentas de gestão, como o resultado, orçamento e outras? Como ocorrem as reuniões para avaliação do preço de transferência?
II-Características dos adotantes	Como ocorreu a introdução de ferramentas de tecnologia da informação (TI) para o preço de transferência, e como auxiliam no processo e na prática? Os resultados das unidades de negócios apurados a partir do preço de transferência afetam a remuneração variável da empresa? Quais são as características dos usuários, como formação, função, área em que atua e tempo de empresa? Os usuários são específicos da área de consolidação? Existem usuários das unidades de negócios e da área de controladoria?

Continua

Conclusão

III-ímpeto para a difusão	Quais mecanismos de difusão e propagação do preço de transferência estão disponíveis na organização?
	Houve a imitação de alguma outra organização que utiliza o sistema de preço de transferência?
	O sistema e conceito de preço de transferência se originaram na matriz ou vieram do mercado?
IV-Atividade de teorização	Qual foi o processo de formulação da teoria do preço de transferência ocorrido na organização? E como, no momento atual, esse processo ocorre?
V-Variância na implementação	Existem diferenças no modelo de preço de transferência em cada uma das unidades de negócios e/ou diretorias. Quais são as motivações que geraram tais diferenças?
VI-Taxa de fracasso estrutural	Existem unidades, áreas ou diretorias em que o sistema de preço de transferência não teve êxito ou não está implantado?
	Como o sistema de preço de transferência influencia o nível de eficiência da organização, da unidade de negócios e das áreas?
VII-Contradições institucionais	O sistema de preço de transferência pode ser adaptado para outras organizações? Como responde a mudanças de fatores do ambiente externo da organização?
	A prática do sistema de preço de transferência conflita com outras práticas gerenciais adotada pela organização no suporte ao processo de decisão?
	O sistema de preço de transferência tem divergência na sua utilidade e na opinião dos gestores?

Fonte: Adaptado de “Institutional contractions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective”, M. Seo, & W. Creed, 2002, *Academy of Management Review*, 11, p. 232; “Preços gerenciais de transferência como ferramenta de controle gerencial: O caso da Scania Latin América”. (Dissertação de mestrado). Pontifícia Universidade Católica – PUC, A. L. A. Guapo, 2011, pp. 93-126; “Institucionalização do Balanced Scorecard pelas organizações – O Caso SABESP” (Dissertação de mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, P. T. A. Russo, 2011, p. 117; “A Institucionalização da teoria institucional. In Clegg, S.; Hardy, C.; Nordy, W. Handbook de estudos organizacionais”, P. S. Tolbert, & L. G. Zucker, 2014, p. 209; “Contradição Institucional e o Balanced Scorecard: Um caso de mudança sem sucesso”, C. A. Wanderley, & T. M. Soeiro, T. M, 2016, *Revista Universo Contábil*, 12, p. 50.

A entrevista foi semiestruturada, com base no roteiro e nas questões para entrevista. Buscou a análise qualitativa, para identificar o processo de institucionalização do preço de transferência. Foi utilizada para estender e confirmar a análise dos documentos, procurando identificar novas fontes de documentação.

Para interpretar os dados, foi aplicada a análise de conteúdo, pela análise descritiva dos achados com a triangulação das evidências dos documentos. Isso foi confirmado pelas entrevistas, com o questionário, para verificar a abrangência da população, incluindo analistas, controladores e gestores, mesmo sem contato direto com o preço de transferência.

Os oito entrevistados estão relacionados com o sistema e processo do preço de transferência. O gerente e liderança, com a consolidação das informações financeiras e o sistema de preço de transferência. Os gestores controladores responsáveis pelas unidades de negócios, que utilizam diretamente o sistema de preço de transferência;

A entrevista utilizou a prática da estatística descritiva, com base em Russo (2011) e Tolbert e Zucker (2014). Verificaram-se respostas positivas para as seguintes dimensões: das características dos executantes como homogêneos ou heterogêneos; ímpeto para difusão na imitação ou norma; atividade de teorização nenhuma, alta ou baixa; variância na implementação alta, moderada ou baixa, taxa de fracasso estrutural alta, moderada ou baixa.

As evidências para as análises das entrevistas seguiram o roteiro para as entrevistas, com vistas a encontrar a classificação para as dimensões de Tolbert e Zucker (2014).

De acordo com as evidências nas entrevistas para confirmar as respostas para as questões, foi utilizado percentual ajustado de Russo (2011), por evidências confirmadas com os entrevistados, mostrando a classificação das dimensões, destacando os seguintes critérios:

- a) Sedimentação, concordância das questões com os entrevistados acima de 80% (ajustado de Russo (2011) de 90% para 80%);
- b) Objetificação, concordância dos entrevistados entre 40% e 80%;
- c) Habitualização, concordância dos entrevistados abaixo de 40%;
- d) Ímpeto para difusão e atividade de teorização, evidência alta acima, de 80%;
- e) Contradições institucionais, concordância fraca abaixo de 40%, média entre 40% e 80% e alta, acima de 80%.

Por fim, a conclusão da análise das entrevistas comparativas mostrou tendências para o entendimento de como está institucionalizado o processo do preço de transferência na organização.

Os resultados das entrevistas foram triangulados e confirmados com a análise de documentos e o questionário, para identificar os estágios e processos de institucionalização.

3.5.3 Questionário

O questionário foi solicitado a 30 pessoas da organização, conforme segue:

- a) Gerentes, lideranças e analistas que conhecem o preço de transferência na organização da área financeira;
- b) Gestores controladores das unidades de negócios;
- c) Analistas controladores das unidades de negócios;
- d) Gerentes anteriores das áreas se chefes anteriores responsáveis pela área do Preço de Transferência e de consolidação.

As assertivas foram classificadas de acordo com três blocos principais, sumarizados para facilitar a análise das entrevistas:

- a) A determinação das características do processo do preço de transferência. Características e distinção dos adotantes com os itens;
- b) A determinação do ímpeto para a disseminação, atividade de teorização e variância na implementação;
- c) A determinação da taxa de fracasso estrutural e contradições institucionais.

As respostas dos questionários foram de natureza qualitativa, com cinco escalas. A concordância plena teve valor cinco, concordância, valor quatro, neutro ou indiferente, valor três, discordância, dois, e discordância total, um. A validação permitiu somente uma resposta para cada pergunta. Foram analisadas questões respondidas sem a coerência percebida nas entrevistas, e houve nova validação com o uso de questões de forma negativa, sem alteração das mesmas. A análise das respostas foi feita através do método estatístico com base na média, desvio padrão e variância das respostas, formalizadas em formulário específico no *google docs*, destacadas no apêndice 1, de acordo com respostas coerentes, aceitas e validadas.

A seguir, a estrutura para as assertivas do questionário conforme as dimensões adaptadas de Russo (2011), Seo e Creed (2002) e Tolber e Zucker (2014), destacadas natabela4 do item 3.5.2 – Entrevistas Semiestruturadas.

A Tabela 7, adiante, refere-se ao bloco das características dos adotantes de Tolbert e Zucker (2014):

Tabela 7

Questões para identificação das características dos adotantes

Dimensão	Questões para a características dos adotantes
II-Adotantes	<p>Qual é o seu grau de escolaridade? <input type="checkbox"/> Graduação <input type="checkbox"/> Especialização <input type="checkbox"/> Mestrado <input type="checkbox"/> Doutorado <input type="checkbox"/> Outros</p> <p>Qual é a sua formação? <input type="checkbox"/> Engenharia <input type="checkbox"/> Administração <input type="checkbox"/> Economia <input type="checkbox"/> C. Contábeis <input type="checkbox"/> Outros</p> <p>Quanto tempo está na organização? <input type="checkbox"/> Até 2 anos trabalhados <input type="checkbox"/> até 5 anos <input type="checkbox"/> até 10 <input type="checkbox"/> até 20 <input type="checkbox"/> até 30 <input type="checkbox"/> acima de 30 anos</p> <p>Quanto tempo está nesta função na organização? <input type="checkbox"/> Até 2 anos <input type="checkbox"/> até 5 <input type="checkbox"/> até 10 <input type="checkbox"/> até 20 <input type="checkbox"/> acima de 20 anos</p>

A tabela 8, adiante, refere-se ao bloco mais robusto, com as dimensões dos processos (Guapo, 2011), ímpeto para a difusão, atividade de teorização e variância de implementação (Russo, 2011), e Contradições institucionais (Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016). As dimensões também estão destacadas natabela4 – Estrutura para questões do estudo de caso no item anterior 3.5.2 – Entrevistas semiestruturadas.

A dimensão dos processos (I) foi dividida em três blocos a seguir: Princípios de gestão que orientam o uso do preço de transferência (Princípios), Preço de Transferência e Unidades de Negócios (Unidades) e Práticas do preço de transferência na organização (Práticas). Para a dimensão das contradições institucionais (VII), segue a distribuição nas seguintes variáveis: Ineficiência, não adaptabilidade, incompatibilidade institucional (incompatibilidade) e desalinhamento de interesses (desalinhamento).

Tabela 8

Assertivas para identificar as dimensões dos processos, ímpeto para a difusão e atividade de teorização, e contradições institucionais.

Dimensões	Assertivas
I-Processos (Princípios)	1- A estratégia é definida mutuamente entre a alta administração e a unidade de negócio. 2- A organização adota a estratégia de diversificação relacionada ao diferencial competitivo baseado na excelência e na qualidade. 3- A estrutura organizacional adotada é divisionalizada em unidades de negócios. 4- A integração entre unidades de negócios aproveita as sinergias existentes. 5- O sistema de preço de transferência na organização alinha-se com a estratégia de diversificação e interdependência das unidades. 6- As decisões de vendas internas do sistema de preço de transferência são concentradas na alta administração. 7- As decisões de vendas internas do sistema de preço de transferência são tomadas no contexto competitivo e com negociação interdivisional, ancoradas no desafio de preços e de custos.
I-Processos (Unidades de Negócios)	8- O sistema de preço de transferência contribui com a otimização do resultado global da empresa, alinhando as unidades de negócios aos objetivos corporativos. 9- O resultado apurado por unidades de negócios utilizando o preço de transferência transfere eficiências e ineficiências entre as unidades de negócios. 10- O sistema de preço de transferência motiva a busca por melhoria de desempenho nas unidades de negócios. 11- O sistema de preço de transferência contribui com a maior autonomia na tomada de decisões na unidade de negócio. 12- O sistema de preço de transferência contribui com a maior agilidade na tomada de decisões na unidade de negócio.
I-Processos (Práticas)	13- O <i>delivery value</i> é apurado a partir dos custos de produção e logística. 14- O <i>delivery value</i> é comparado ao preço de mercado, para promover melhoria de resultado e desafiar o processo produtivo. 15- Se o <i>delivery value</i> for inferior ao preço de mercado, geralmente, é tomada a decisão de reduzir o <i>delivery value</i> em determinada medida, para que haja o aumento da produtividade na visão de longo prazo. 16- Quando o <i>delivery value</i> for superior ao preço de mercado, é indicada a situação de desafio de preços, pressionando o sistema de maneira que esforços de marketing sejam implantados para melhorar a margem do produto.

Continua

-
- 17- Se o *delivery value* for insuficiente para absorver os custos do produto identificando desafios de custos na área de produção e logística, isso melhoraria a qualidade e preço para reduzir a margem negativa.
- 18- Os custos das unidades de compras e pesquisa e desenvolvimento são transferidos internamente para a unidade corporativa.
- 19- A unidade corporativa faz a ponte entre a unidade industrial e a unidade de vendas industriais, garantindo que os custos corporativos sejam absorvidos com a margem do *delivery value* para o *basevalue/cost*.
- 20- O *base value/cost* reflete o preço meta de longo prazo, com o objetivo de absorver o custo administrativo, mais a margem relativa ao custo médio de capital ponderado empregado (WACC).
- 21- Apesar do *markup* cobrir os custos corporativos e fazer ajustes de curto prazo, é na definição do *delivery value* que, efetivamente, materializa-se a mensagem do desafio de preço e custo.
- 22- O *base value/cost* é cobrado para os produtos transferidos pelo sistema de preço de transferência para a área de vendas industrial, tanto no Brasil quanto na Europa.
- 23- A tesouraria exerce a função de banco interno, e os recursos são mensurados pelo custo medido ponderado de capital (WACC) global da empresa.
- 24- As diferenças financeiras resultantes das taxas de juros, outros custos e a média ponderada de capital (WACC) são absorvidas na unidade de tesouraria e outras unidades de negócios.
- 25- O *factory price* é um preço negociado, levando-se em consideração as unidades de venda industrial e a área comercial.
- 26- A determinação do *factory price* é o resultado de uma série de variáveis: preço de produtos similares (*benchmarking*), *Base value/cost*, elasticidade, preço, volume de vendas e rentabilidade esperada dos projetos de Pesquisa e Desenvolvimento.
- 27- O *factory price* não utiliza um procedimento de *markup* sobre os custos com o *base value/cost*, para não gerar distorções no preço máximo no mercado.
- 28- Se o processo de determinação do *factory price*, com referência ao preço máximo do mercado de determinado produto para a cobertura do *base value/cost*, não for suficiente, isso gera pressão de produção.
- 29- A partir do *factory price*, é estimulada a meta de margem de lucro para a unidade comercial de vendas.
- 30- Os custos dos esforços de vendas têm que ser otimizados, para alcançar a meta de lucro da área comercial.
- 31- As metas de lucros da área comercial são monitoradas e negociadas, conforme condições de mercado, com o conselho executivo global das unidades comerciais durante a atualização estratégica anual.
- 32- A área comercial tem oportunidade de negociar proposta de aumento de lista de preços das áreas de vendas industriais, com base na percepção do mercado e da força de demanda.
- 33- A área de *real state* cobra aluguel com base no mercado de uma área semelhante utilizada.
- 34- Os serviços da área de manutenção são cobrados por um preço de transferência baseado na projeção de custos da área, objetivando à melhoria contínua e produtividade.
-

Conclusão

	35- O custo da subutilização da área de manutenção deve ser absorvido pela própria área, sem transferir para as demais unidades.
	36- A unidade de tecnologia da Informação (TI) cobra seus serviços com base na referência do preço de mercado.
	37- A unidade de Recursos Humanos (RH) transfere seus serviços de treinamento, restaurante, saúde, médico e segurança com base em preços de mercado e custos internos.
III-Ímpeto para a difusão, e	38- As práticas de implantação e uso do sistema de preço de transferência na organização mudam sempre que ocorre alteração em grandes organizações no mercado.
IV-Atividade de Teorização	39- A organização possui um conjunto de práticas consolidadas de implantação e controle do preço de transferência, que se encontram em manuais e procedimentos, utilizados conforme constam na publicação desses documentos.
	40- O modelo teórico desenvolvido para o preço de transferência utilizado na organização atende às necessidades específicas da organização.
VII-Contradições institucionais (ineficiência)	41-O sistema de preço de transferência influenciou negativamente o nível de eficiência da organização, ou de uma unidade de negócio, ou de uma área.
VII- Contradições institucionais (não adaptabilidade)	42- O sistema de preço de transferência não responde às mudanças dos fatores externos à organização.
VII-Contradições institucionais (incompatibilidade)	43- A prática do sistema de preço de transferência conflita com outras práticas gerenciais adotadas pela organização no suporte ao processo decisório.
VII-Contradições institucionais (desalinhamento)	44-Há opiniões divergentes entre os gestores sobre a utilidade do sistema de preço de transferência na organização.

Fonte: Elaborado pelo autor e adaptado de “Institutional contractions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective”, M. Seo, & W. Creed, 2002, *Academy of Management Review*, 11, p. 232; “Preços gerenciais de transferência como ferramenta de controle gerencial: O caso da Scania Latin América”. (Dissertação de mestrado). Pontifícia Universidade Católica – PUC, A. L. A. Guapo, 2011, pp. 93-126; “Institucionalização do Balanced Scorecard pelas organizações – O Caso SABESP” (Dissertação de mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, P. T. A. Russo, 2011, p. 123-127.

O pré-teste foi realizado com três pessoas não relacionadas com a pesquisa e com o primeiro entrevistado, sem alteração do conteúdo do questionário. Ocorreram algumas mudanças para melhorar o sentido de algumas assertivas, e outras menores, para que as assertivas se adequassem às entrevistas, principalmente pelo fato de o nome de *base value* ter o mesmo sentido e conceito de *base costs*.

Consoante as evidências dos questionários para confirmar as respostas para as assertivas, com base em Guapo (2011), foi utilizado percentual ajustado de Russo (2011), com as evidências confirmadas para a soma das concordâncias 5- concordância total e 4- concordância parcial, com as respostas dos questionários, mostrando a classificação das dimensões, destacando os seguintes critérios:

- a) Sedimentação, evidências para concordâncias acima de 80% com as respostas para as entrevistas (ajustado de Russo (2011) de 90% para 80%);
- b) Objetificação, concordâncias entre 40% e 80%;
- c) Habitualização, concordâncias abaixo de 40%;
- d) Ímpeto para difusão e atividade de teorização, evidências altas acima de 80%;
- e) Contradições institucionais, evidências fracas, abaixo de 40%, médias, entre 40% e 80% e altas acima de 80%.

O apêndice A ao fim do trabalho, mostra o questionário completo no formato de visualização dos respondentes, com as mesmas quatro questões da tabela 7 para a seção 1 e as 44 assertivas da tabela 8 para a seção 2, ambas tabelas mostradas anteriormente.

Por fim a conclusão da análise dos questionários comparativos mostrou a tendências para entender como está institucionalizado o processo do preço de transferência na organização.

Os resultados dos questionários foram triangulados e confirmados com a análise de documentos e entrevistas, para identificar os estágios e processos de institucionalização.

3.5.4 Triangulação dos Achados

A triangulação dos achados buscou identificar as sete dimensões e avaliar o processo de institucionalização do preço de transferência na organização. Considerou-se o resultado da análise dos documentos, verificado com o resultado da análise das entrevistas e confirmado com o da análise dos questionários. Isso apontou uma tendência ou novas descobertas com o processo de institucionalização, características dos adotantes; ímpeto para a difusão, atividade de teorização, variância na implementação, taxa de fracasso estrutural e contradições institucionais.

Os achados da análise documental consideram os documentos encontrados do sítio da organização e categorizados no item 3.5.1 - análise documental. A classificação dos principais documentos relacionados objetivou a responder às dimensões que identificam os estágios de institucionalização.

Os achados das entrevistas relacionados com o item 3.5.2 – entrevistas semiestruturadas, destacaram o agrupamento das dimensões em três blocos, iniciando com o processo e as características dos adotantes. O segundo bloco, para identificar o motivo da difusão, atividade de teorização e variância na implementação, finalizando com a taxa de fracasso institucional e as contradições institucionais. A estrutura para as questões auxiliou o

roteiro para as entrevistas, que incluiu as sete dimensões detalhadas. As respostas para as questões das entrevistas buscaram identificar, caracterizar e confirmar dimensões e o processo de institucionalização. Ademais, verificar novos documentos e confirmar aqueles relacionados na análise documental, no item 3.5.1, anteriormente citado.

A estrutura para as assertivas do questionário se baseou tanto nas questões para a entrevista quanto no roteiro para as entrevistas, detalhando novamente as sete dimensões de institucionalização do preço de transferência. O questionário contribuiu pela confirmação de como o preço de transferência estava institucionalizado. A população poderia ser estendida ou limitada a novos atores, até que produzissem respostas coerentes e com novas informações.

A referência para as assertivas baseia-se em Guapo (2011), e destaca as palavras-chaves como: descentralização, desempenho, resultado, mensuração, responsáveis, gestores e alta administração, relacionadas aos processos e às unidades de negócios e da organização; ademais, treinamento, implantação, adaptação, objetivo, alteração, modificação, e ineficiência, todas relacionadas ao preço de transferência na organização.

Dessa forma, a contribuição dos achados, a análise de resultados e a conclusão têm base na análise documental, análise das entrevistas e dos questionários.

3.6 Limitações do método

O método de abordagem dedutivo identifica a teoria geral para a interpretação de uma situação específica. Assim, a pesquisa aqui carreada pode ser entendida nas condições específicas para este trabalho.

Outras limitações estão relacionadas à complexidade das percepções dos entrevistados e respondentes, da análise de documentos e da realização das entrevistas. A observação dos fatos na organização ocorreu sem a intervenção do entrevistador.

A falta de documentos, como atas e informações de treinamentos realizados sobre o preço de transferência, dificultou a análise do grau de alcance da informação, podendo ser confirmada por meio das entrevistas e dos questionários.

A base para a dimensão do processo do preço de transferência foi o estudo de Guapo (2011), utilizado para análise documental e do questionário, pois o modelo completo do preço de transferência não foi encontrado nos materiais dos sítios da organização.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

A apresentação e análise de resultados partiram da triangulação dos resultados das dimensões, consoante resultados obtidos com a análise dos documentos, entrevista e questionário. Na sequência, são evidenciados os detalhes individuais para a conclusão da pesquisa com a análise documental, das entrevistas, e dos questionários, mostrando as dimensões e como o preço de transferência está institucionalizado na organização.

4.1 Apresentação do resultado da pesquisa

A apresentação do resultado mostra um resumo das informações, por meio de análise documental, entrevistas e questionário. Destaca, na sequência, o contexto para pesquisa com a análise documental, das entrevistas e do questionário, conforme a identificação dos itens das dimensões com os documentos disponibilizados, o roteiro para as entrevistas e as questões para o questionário.

4.1.1 Análise documental

Os documentos relacionados ao preço de transferência *delivery value* foram encontrados e disponibilizados nos sítios da área de controladoria industrial da organização. Estão relacionados ao processo de tecnologia da informação, modelo e atualização do preço de transferência. São identificados com o material de educação, instrução e treinamento para as unidades industriais, com as fábricas, logística, pesquisa e desenvolvimento; vendas industriais e comerciais.

As evidências de institucionalização dos documentos encontrados, relacionadas ao preço de transferência, foram classificadas de acordo com as dimensões de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014).

4.1.1.1 Análise documental de acordo com a dimensão I- processos

A análise dos documentos considerou os subgrupos princípios, unidades e práticas, conforme estudo de Guapo (2011), para o estudo do preço de transferência na organização. A tabela 9, adiante, destaca as evidências para esse processo:

Tabela 9

Evidências da dimensão do processo do preço de transferência

Tipos de evidências de institucionalização nos documentos	Qtde.	%
Institucionalização da dimensão I - processos	484	100%

Continua

	Conclusão	
- Características dos princípios	70	14%
- Características das unidades	118	24%
- Características das práticas	296	61%

As dimensões verificadas na tabela 9 mostram a dimensão I- processos, com os princípios, práticas e unidades. A análise dos documentos relacionada aos processos evidenciou os termos *delivery value*, *actual costs*, *base cost*, *factory price* para as características das práticas; das próprias unidades para as unidades e *target costs*, *benchmarking*, *price list*, *approval meeting* para os princípios do preço de transferência na organização.

4.1.1.1.1 Análise documental para os princípios

A análise da dimensão I- processos do preço de transferência na organização quanto aos princípios aponta que a teorização de Tolbert e Zucker (2014) atribui legitimidade à estrutura para adquirir conhecimento.

A classificação do processo para os princípios, conforme a tabela 9, anterior, reporta as evidências dos documentos relacionados a estrutura, benchmark, lista de preço, custo alvo, cálculo do custo, reuniões de aprovação e demais evidências dos documentos relacionados às estratégias, conceitos e princípios do preço de transferência na organização.

Para esses princípios, destaca uma visão menor, com 14%, conforme tabela 9, anterior, pontuando os documentos com evidências para os conceitos, manutenção do custo alvo, reuniões de decisão, atualização e aprovação do preço de transferência entre as unidades.

Os manuais estão concentrados e atualizados pela matriz com o conhecimento restrito, confirmado nas entrevistas. Dessa forma, os conceitos e princípios se encontram nos documentos utilizados para definir a estratégia, atualizar e aprovar reuniões, destacando objetivos, eficiência, desempenho, autonomia e agilidade.

Os demais documentos relacionam a estrutura do preço de transferência (*delivery value*), refletida na lista de preço e nos conceitos do cálculo com o *benchmark*, custo alvo e cálculo do custo.

4.1.1.1.2 Análise documental para as unidades

Os mesmos documentos também evidenciaram o preço de transferência utilizado com as principais unidades de negócios industriais de produção e as unidades de suporte à produção, como compras e pesquisa e desenvolvimento. Ademais, as unidades de vendas

industriais, com o preço de vendas para as comerciais, estão destacadas no fluxo do preço de transferência do *delivery value* para o *base cost* e para o *factory price*.

A classificação do processo para as unidades destaca as evidências dos documentos pertinentes às unidades industriais, pesquisa e desenvolvimento, compras, vendas industriais, comerciais e outras evidências pautada sem objetivos, eficiência, desempenho, autonomia e agilidade das unidades, relacionadas ao preço de transferência na organização.

As evidências para as unidades industriais mostram o uso para explicação das transferências, que inclui as unidades de suporte à produção, destacadas com 24% das evidências na tabela 9, anterior, tanto em manuais quanto nas apresentações encontrados nos documentos.

As unidades relacionadas ao preço de transferência estão fortemente conectadas com a descentralização de atividades, controle e tomada de decisões (Garrison et al., 2013; Jiambalvo, 2009; Junqueira & Moraes, 2005; Pereira & Oliveira, 2015; Souza et al., 2011).

4.1.1.1.3 Análise documental para as práticas

A análise da documentação das práticas se mostrou mais difundida com o *delivery value*, *base cost*, *factory price* e *actual costs*. Assim, o preço de transferência com as unidades de suporte é absorvido pela de margem adicionada ao custo.

Para as evidências do processo práticas foram encontrados nos documentos relacionados aos termos *delivery value*, *base cost*, *factory price*, *customer price*, *actual costs*, como custos e preços praticados e relacionados ao preço de transferência entre as unidades de negócios da organização.

As evidências dos documentos para institucionalização do processo de preço de transferência na organização destacaram uma tendência para as práticas do dia a dia, relacionadas com 61% das evidências, conforme tabela 9, anterior.

O modelo do preço de transferência praticado mostrou-se mais adaptado ao modelo com base em custo mais margem, ajustado ao mercado (Guapo, 2011; Perereira & Oliveira, 2015), utilizando reuniões de aprovação e atualização do preço de transferência na organização.

A estrutura para as informações disponibilizadas no sítio da área industrial destaca uma provável institucionalização, com base no poder coercitivo da matriz, em normas e procedimentos do preço de transferência (DiMaggio & Powell, 1983). Essa estrutura demonstra a institucionalização do processo do preço de transferência, com base em práticas, evidenciada na tabela 9 anterior, com 61% de evidências.

4.1.1.1.4 Conclusão da análise documental sob a dimensão I- processos

A análise das evidências dos documentos identifica o preço de transferência mais orientado às práticas do que aos princípios e unidades. O registro do modelo *delivery value*, *base cost* e *factory price* encontra-se mostrado na tabela 9 com 61% das evidências; porém o registro do modelo completo com a teoria do preço de transferência está divulgado no estudo de Guapo (2011), utilizado como base nas entrevistas e no questionário.

Fundamentado nos documentos analisados à luz da teoria institucional e dimensões de Tolbert e Zucker (2014), o preço de transferência na organização encontra-se no estágio de sedimentação, principalmente com a baixa atividade de teorização, sem resistência de grupos, que dificilmente leva à mudança da estrutura existente. O processo de difusão deverá ser melhorado nas unidades locais, diante da dificuldade de encontrar novos documentos, apesar da adaptação do preço de transferência ao mercado.

Tolbert e Zucker (2014) destacam que resultados baixos para a transmissão afetam a difusão e manutenção das estruturas. Contudo, os princípios do preço de transferência, mostrados na tabela 9, com 14 % das evidências, apontam uma estabilidade e sedimentação com baixa difusão. Além disso, Tolbert e Zucker (2014) relatam que a teorização atribui legitimidade a estrutura, e a tabela 09, anterior, destaca evidências baixas para o processo com as unidades em 24%. Apesar de uma provável teorização e difusão baixas, fica evidente que a legitimação de uma estrutura com sua institucionalização em grandes organizações tem mais probabilidades de se tornar totalmente institucionalizadas, confirmado por Tolbert e Zucker (2014).

4.1.1.2 Análise documental de acordo com a dimensão II- características dos adotantes

Não foram encontradas evidências nas análises dos documentos para a dimensão III- características dos adotantes. Entretanto, os documentos de instrução e educação foram elaborados, aprovados e atualizados pela área industrial na matriz. Os documentos encontrados que conceituaram o processo de preço de transferência foram identificados, principalmente, no sítio da área de controladoria da matriz da organização. Para a organização local, foram evidenciados os critérios adotados, relacionados ao sistema de preço de transferência, com a definição de margens e contabilização.

Os documentos elaborados, aprovados e disponibilizados pela área de controladoria industrial podem ser considerados grupos de atores homogêneos, inclusive com acesso restrito às demais áreas e unidades da organização. Os atores homogêneos para a documentação levam à classificação do processo de habitualização. Todavia, sob o ponto de vista das

unidades, os adotantes se mostram heterogêneos, com grupos de atores distintos e com a manutenção, estabilidade e legitimidade para o processo de sedimentação (Lawrence et al., 2001; Tolbert & Zucker, 2014).

4.1.1.3 Análise documental de acordo com a dimensão III- ímpeto para difusão

A análise relacionada à dimensão III- ímpeto para difusão do preço de transferência, evidenciou a integração com o modelo financeiro da organização e a normatização da matriz com as apresentações dos processos do preço de transferência na organização, conforme tabela 10 adiante:

Tabela 10

Evidências de institucionalização nos documentos

Tipos de evidências de institucionalização nos documentos	Qtde.	%
Institucionalização da dimensão I - processos	484	81%
Institucionalização da dimensão III - ímpeto para difusão	99	16%
Institucionalização da dimensão IV - atividade de teorização	18	3%
Total de evidências	601	100%

Os documentos sugerem evidências para a dimensão III- ímpeto para difusão como baixa, destacada na tabela 10, anterior, com 16% de evidências, principalmente relacionadas às apresentações de caráter normativo. Mostram a difusão do modelo com o *delivery value*, *base costs* e *factory price*, e as unidades industriais e de suporte, correspondendo ao modelo de transferência de custos e receitas com o preço de transferência. O modelo é utilizado para transferir bens e serviços e favorecer o resultado global da organização (Frezatti et al., 2016; Garrison et al., 2013; Jiambalvo, 2009 e Pereira & Oliveira, 2015).

Modelos gerais facilitam a comunicação e influência entre os atores e padrões organizacionais se espalham. Além disso, Strang e Meyer (1993) destacam que um modelo está institucionalizado quando codificado nas rotinas organizacionais. Desse modo, a atividade de teorização e o ímpeto para difusão mostram-se menos destacadas do que as práticas do preço de transferência na organização.

Tolbert e Zucker (2014) destacaram que o processo de objetificação acompanha a difusão da estrutura. Assim, os documentos não identificam a propagação completa para os membros da organização; conseqüentemente, não justificam o processo de sedimentação.

A dimensão III- ímpeto para difusão, mostra-se mais conectada com a coerção da matriz, por meio de normas e manuais, justificando o processo de objetificação. Como a difusão da documentação está restrita às normas difundidas na matriz, confirma o risco de a teoria não estar sendo difundida localmente.

A sedimentação com a transmissão aos novos membros apresenta uma realidade própria dos processos para as práticas do preço de transferência na organização. Nesse contexto, Tolbert e Zucker (2014) mostram que a transmissão confronta o indivíduo com fator externo e coercitivo, evidenciando a difusão pela normatização da matriz.

4.1.1.4 Análise documental de acordo com a dimensão IV- atividade de teorização

A análise relacionada à dimensão IV- atividade de teorização evidenciou os manuais concernentes ao processo do preço de transferência na organização, conforme tabela 10 anterior.

Os documentos sugerem que as evidências estão relacionadas a manuais, sugestões do método de trabalho, objetivo do trabalho e uso dos resultados com o processo do *delivery value*, *base value* e *factory price*, pertinentes ao preço de transferência na organização. Os documentos destacam o modelo financeiro das operações industriais, mostrando a direção, provendo informações de controle de rentabilidade de produtos, componentes, mercados e clientes.

Os documentos apontaram que a dimensão IV- atividade de teorização está concentrada e restrita à matriz da organização, como um poder coercitivo sobre as unidades locais com práticas homogêneas (DiMaggio & Powell, 1983). Essa alta teorização dos documentos disponibilizados na matriz e baixa teorização dos documentos localmente leva ao risco de a teoria estar concentrada nas pessoas de mais experiência na organização, o que foi confirmado nas entrevistas e questionário.

Essa baixa teorização localmente leva à classificação do processo de sedimentação, que acompanha a dimensão III- ímpeto para difusão da estrutura como baixa (Tolbert & Zucker, 2014), seguindo a normatização da matriz.

4.1.1.5 Análise documental de acordo com a dimensão V- variância de implementação e VI- taxa de fracasso estrutural

Não há evidências para identificação nos documentos da dimensão V- variância na implementação; porém é possível observar uma única estrutura para o preço de transferência na organização com o *delivery value*, *base costs* e *factory price*. Isso também demonstrado por Guapo (2011), com o estudo do preço de transferência na organização e na figura 7 no item 3.2 – a apresentação da organização, sobre as unidades de negócios e o preço de transferência utilizado.

Para a dimensão V- variância na implementação, as evidências nas análises dos documentos mostram um único modelo de preço de transferência, que envolve os projetos de pesquisa e desenvolvimento, custo dos produtos de classe mundial para as unidades industriais e custo mais margem para a unidade de vendas industriais.

Apesar de não encontrar evidências nos documentos para a taxa de fracasso ou sucesso, pode-se observar um único modelo entre as unidades de negócios para o *delivery value*, *base costs* e *factory price*. Isso leva ao entendimento de uma grande integração com as unidades localmente, para a contabilização e consolidação das informações referentes ao *delivery value*, *base costs* e *factory price* como preço de transferência entre as unidades industriais, corporativa e vendas industriais.

Para a avaliação do processo de Tolbert e Zucker (2014), o processo de sedimentação leva à classificação baixa para as dimensões V- variância na implementação e VI- taxa de fracasso estrutural. Desse modo, a manutenção da estrutura para o preço de transferência na organização parece continuar legitimada, embora tenha havido percepção de baixa atividade de teorização localmente.

4.1.1.6 Análise documental de acordo com a dimensão VII- contradições institucionais

Não há elementos nos documentos que possibilitem identificara dimensão VII- contradições institucionais, relacionadas à ineficiência, inadaptabilidade, incompatibilidade e desalinhamento de interesses (Seo & Creed, 2002).

Também foram observadas a seguir as formas de não contradição para o preço de transferência estar eficiente, adaptado, compatível e alinhado aos objetivos da organização, de forma a indicar uma baixa contradição. Apesar de não estar diretamente conectada para indicar o processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014), pode ajudar a entender a legitimidade e interação com a prática. Dessa feita, justifica uma mudança bem-sucedida, sem conflitos, com a necessidade de eficiência diária (Seo & Creed, 2002).

Com base nas evidências disponíveis, a eficiência do preço de transferência na organização destaca a legitimidade e eficiência técnica com 61% das evidencias, segundo tabela 9, item 4.1.1.1 – análise documental de acordo com a dimensão I- processos. Isso confirma seu uso para a institucionalização dos processos relacionados às práticas do preço de transferência na organização.

Embora tenha havido falta de evidências nos documentos para inadaptabilidade baixa, é possível analisar um contexto com uma alta adaptação do preço de transferência na organização, diante de reuniões para cálculos, aprovações e atualização desse preço, isso foi

verificado na comparação do *delivery value*, *base costs* e *factory price*, com custo alvo, com os custos reais ou atuais.

A compatibilidade do preço de transferência na organização com os demais conceitos mostra-se forte e resistente. Isso porque não foi verificada incompatibilidade com o ambiente institucional e econômico (Seo & Creed, 2002), principalmente em relação à integração com a contabilidade, consolidação das informações financeiras e atualização da lista de preços para a unidade de vendas industriais.

As evidências documentais disponíveis não mostraram um desalinhamento do preço de transferência na organização, pois os objetivos estão alinhados com a matriz e, ao mesmo tempo, esse preço está sendo acompanhado nas unidades industriais e comerciais.

4.1.1.7 Conclusão das análises documentais de acordo com as sete dimensões comparadas

A análise documental identificou que o processo e sistema do preço de transferência vêm sendo utilizados desde 1998, com o primeiro documento encontrado e sua atualização disponibilizada no sítio da organização industrial. A dimensão do processo mostra o preço de transferência totalmente institucionalizado e sedimentado na organização, com atores heterogêneos para a organização local, normatização da matriz e baixa atividade de teorização.

Apesar da falta de evidências, a observação dos documentos leva a verificar uma baixa variância na implementação, além de baixa taxa de fracasso para confirmar a tendência para o processo de sedimentação do preço de transferência da organização.

O processo de sedimentação é auxiliado e complementado com a legitimação e estabilidade do preço de transferência na organização, a baixa contradição institucional para a ineficiência, inadaptabilidade, incompatibilidade e desalinhamento de interesses.

O risco verificado com a baixa atividade de teorização, e o ímpeto da difusão para a organização local, mostram uma dificuldade com a teoria do preço de transferência, sugerindo uma intensificação da difusão dos conceitos em detrimento das práticas diárias, evitando iniciar um processo de desinstitucionalização, ou com fortes contradições institucionais.

4.1.2 Análise das entrevistas

A seguir estão as análises para as questões das entrevistas, conforme roteiro para identificar as sete dimensões, com vistas a responder à questão da pesquisa, de como avaliar a institucionalização do preço de transferência na organização. A análise do conteúdo das entrevistas destaca o roteiro com as questões para as entrevistas, de acordo com a ordem

sequencial dos entrevistados, de modo a evitar a sua identificação. A referência da análise das dimensões seguiu com os entrevistados 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8, consoante novas argumentações eram inseridas, a fim de comprovar a questão do roteiro para as entrevistas.

Foram escolhidos quatro responsáveis pela área de consolidação das informações e relatórios financeiros, dois da unidade de vendas industriais, um do comercial e um da industrial. A escolha ocorreu por área em que atuam, conhecimento do preço de transferência e aqueles adquiridos em outras áreas e unidades de negócios na organização.

A seguir, destacou-se as evidências dos oito entrevistados para cada questão e sua identificação e classificação para entender as dimensões e avaliar a institucionalização do preço de transferência na organização.

Para definir os processos nas dimensões, foram escolhidas as evidências para questões, confirmadas com a análise de conteúdo do roteiro de entrevista com cada entrevistado. A falta de informação ou informação contrária tirou o entrevistado do cálculo para a determinação das evidências confirmadas. Os cálculos utilizaram os seguintes critérios:

- a) Sedimentação – acima de 80%, concordância das questões dos entrevistados;
- b) Objetificação – entre 40% e 80%;
- c) Habitualização – abaixo de 40%;
- d) Ímpeto para difusão e atividade de teorização – alta acima de 80%
- e) Contradições Institucionais – fraca abaixo de 40%, média entre 40% e 80% e alta acima de 80%.

Adiante, segue a classificação das evidências das entrevistas com as dimensões e a análise dos resultados das entrevistas para a triangulação com os documentos e questionário.

4.1.2.1 Análise das entrevistas para a dimensão I- processos

Esta dimensão evidenciou o processo do preço de transferência na organização, de acordo com a sequência dos entrevistados, considerados os conceitos, modelo, implantação, utilização, influência, acompanhamento e resultados. Buscou identificar o processo e estágio de institucionalização, com base em Tolbert e Zucker (2014), para o processo de habitualização, objetificação e sedimentação, segundo tabela 5, item 3.5.2 – Entrevistas semiestruturadas.

4.1.2.1.1 O conceito e modelo

O objetivo deste tópico foi identificar os conceitos e modelos utilizados para o preço de transferência na organização, para mostrar esse conceito como parte da atividade de

teorização, destacada por Tolbert e Zucker (2014). Foram destacados os pontos principais dos entrevistados, conforme suas respostas e complemento das informações do preço de transferência relacionado à dimensão I- processos.

Esse conceito e o modelo usado estavam relacionados às várias unidades na organização. É utilizado para avaliar o desempenho das unidades, industriais, fábricas, logística, pesquisa e desenvolvimento e compras, vendas industriais e comerciais.

O entrevistado 1 destacou que, “o conceito utilizado é o conceito de preço de transferência entre as diversas unidades [...] conceito utilizado de custo [...] que visa avaliar a performance das unidades [...] otimizar a eficiência de custos”, evidenciando que “esse é um modelo global, absorvendo custos locais e globais [...] tendo a visão clara para decisões através do modelo dos seus negócios”. Segundo Garrison et al. (2013), o preço de transferência é utilizado para avaliar as divisões, de acordo com os interesses da organização, e complementa com a institucionalização e baixo desalinhamento de interesses (Seo & Creed, 2002).

O entrevistado 2 confirmou o modelo utilizado do *delivery value* para o custo e *base cost* para o preço, “*delivery value* e *base cost model* [...] e o custo não é responsabilidade para a área de vendas [...] cria um modelo que mostra o *target* [...] e tem indicação para o custo do produto”. Destacou o preço “baseado em um específico nível de produção, não está conectado com situação atual”, mostrando a melhoria contínua e flexibilidade nos volumes. Apontou o custo direto (PVA-*product value added*), como a margem (*markup*), transferido para vendas comerciais. Esclareceu que “todo produto precisa contribuir [...] baseado no custo aplicamos uma percentagem”, diferenciado por tipo de produto, que contribui para o futuro, “ganhando hoje para investir no futuro”.

O modelo de preço de transferência visa a acompanhar o custo do produto na unidade de produção e a margem dos produtos nas unidades de vendas. O entrevistado 2 destacou diferenças no modelo do preço de transferência, “diferença na estrutura [...] fornecedores [...] diferente base de moedas”.

O entrevistado 3 relatou que o modelo “tem o processo do *delivery value* e *base cost*”, para o custo do produto, desde o seu desenvolvimento, compras, produção e logística com cálculo anual, baseado em média estimada de percentual da capacidade, de acordo com a demanda puxada pelo mercado, “tanto dentro quanto fora do Brasil”. O *base cost* na unidade corporativa agrega os custos das unidades suporte, como: manutenção, recursos humanos e tecnologia da informação, “unidades de suporte para produzir o produto”. A margem é agregada na unidade de vendas industriais “agrega a margem dele”. Os custos comerciais são

agregados na unidade comercial “agregam os custos comerciais para vender o produto [...] que faturam para as concessionárias”. Isso motivou o destaque para o modelo de preço de transferência custo mais margem (Pereira & Oliveira 2015).

O entrevistado 4 mostrou que “o preço de transferência aplicado nada mais é que o *delivery value* da fábrica”, considerado o custo da fábrica, agregando o *markup* “que a Suécia tem para cobrir os custos das áreas”, com o custo das áreas de pesquisa e desenvolvimento e suportes, feito o *base costs*, diferenciado para unidade comercial como custo respectivamente, em que a receita é o preço final. Destacou que “tem uma briga interna para o melhor preço de transferência” e a pressão de custos pode minimizar o custo, maximizar a margem ou repassar desconto na negociação com o preço final. Ressaltou que “o preço de transferência, ele é negociado com a área de *sales and marketing*”, vendas industriais, “que tem, que faz o preço de transferência”, caracterizando o modelo negociado (Garrison et al., 2013; Guapo, 2011; Jiambalvo, 2009; Pereira & Oliveira, 2015).

O entrevistado 5 informou o preço de transferência para cada unidade garantir os seus objetivos e *target costs*. Definiu o *delivery value* como o custo da produção e preço pré-calculado, com premissas e visão de longo prazo; isto é, superior a um ano, transferido para o *base cost* com a unidade de vendas industriais “a ideia do *delivery value* é a gente ter um preço pré-calculado”. A composição do *delivery value* utiliza o custo de material e percentual de PVA (*product value added*), relacionado à capacidade de produção, “se utilizasse o que está acontecendo na realidade, termina não colocando um *target* [...] a gente explica o que ficou diferente do *target*”. Ressaltou o objetivo da unidade de produção para o lucro zero, com a transferência dos custos.

O entrevistado 6 mostrou que o processo do preço de transferência destaca os custos utilizados com o *delivery value* internamente, para absorver custos de material, pesquisa e desenvolvimento, e compras, que são enviados à unidade industrial na matriz para acompanhar do objetivo e *base costs*, “está sendo transferido do Brasil para uma unidade” no exterior “existe a operação [...] basicamente para a absorção de custos”

O entrevistado 7 confirmou a formação do preço de transferência com o *delivery value* (custo de material, custo direto – PVA, custo indireto – TSO e *markup* com compras e pesquisa e desenvolvimento), *base costs* (*target* anual com *base* margem), *factory price*, *net price* e *public price*, “flutua com o volume de produção [...] vira o custo real [...] tem modelos diferentes, tem a variação cambial”. Reportou o modelo global da cadeia de negócios e produção da organização, como provável gerador de melhores margens para os produtos no mercado real, localmente e no exterior.

O entrevistado 8 mostrou que a experiência segue o modelo já citado anteriormente para decisões, com a unidade de produção, preocupada com custo, vendas industriais com a margem e comercial com as vendas e serviços, sem considerar as contribuições de novas vendas, “a margem da comercial é pequena [...] e o foco é vender”.

4.1.2.1.2 Implantação do processo

O objetivo deste tópico foi identificar a origem e as fases para implantar o processo do preço de transferência na organização, visando destacar o modelo global, baseado na matriz, com indícios de isomorfismo coercitivo (DiMaggio & Powell, 1983). Para Tolbert e Zucker (2014), isso traz as características mais para uma normatização da matriz do que uma imitação de outra organização.

O entrevistado 1 assinalou “que foi baseado em uma metodologia da matriz [...] adaptado para nossa realidade local [...] precificando os componentes”, de acordo com a visão de Garrison et al. (2013), para o conceito de preço cobrado entre divisões de uma organização. Evidenciou duas etapas para “trazer o modelo global [...] com média dos custos pela matriz [...] adaptar para os custos locais”.

Quanto à introdução do conceito e processo do preço de transferência com o custo global, o entrevistado 2 pontuou que “começou no final de 1990 [...] em 2015 entrou esta mudança”, com valores de custos locais. Evidencia que, para o preço de transferência “não tem internamente brigas”, e serve para dar indicações e mostrar tendências.

O entrevistado 3 ressaltou que “surgiu você quebrar [...] em várias unidades [...] por conceito toda unidade de suporte [...] o resultado delas tem que ser zero [...] distribuir entre as unidades”. O processo do preço de transferência se originou em conjunto com o projeto de separar a organização em unidades de negócios ou divisões (Garrison et al., 2013; Guapo, 2011).

O entrevistado 4 confirmou a implantação do sistema de preço de transferência junto com a divisão da organização em unidades de negócios, “foi implementado junto com [...] o conceito de dividir em unidades de negócios”. Destacou a fase de mudança do conceito de base de custo global para o local, que busca entender, avaliar e justificar o aumento de preço, “o preço global fica difícil de entender, avaliar e justificar aumento”. A diferença do valor real mostra o quanto há de cálculo de inflação e variação de moeda localmente.

O entrevistado 5 assinalou que houve uma segunda etapa para adaptar o modelo global do preço de transferência à realidade de custo local, como moeda e percentual de absorção, “o conceito é bem antigo”. E, em 2015 “a adaptação a nossa realidade de custos”.

O entrevistado 7 confirmou a implantação com o modelo de negócios da divisão das unidades de negócios em 2012 e atualização do *base cost* global para o *base cost* local em reais, com *PVA* e capacidade produtiva local, tornando o *base costs* mais real e melhor *base* margem, “*base margin* não era realista”. Evidenciou o mesmo conceito e modelo da matriz, que as unidades devem cobrir os seus custos, as unidades de vendas e vendas industriais retêm as suas margens e pagam as respectivas estruturas.

Demonstrou o *factory price* como preço industrial, o *public price* como preço final e o custo real, pois o *delivery value* fica flutuante. Por fim, mostrou que o modelo motiva os gestores a buscar um melhor desempenho, confirmando a vantagem do preço de transferência (Garrison et al., 2013; Jiambalvo, 2009; Pereira & Oliveira, 2015).

Essa questão mostrou a evidência de um processo global e adaptado aos custos locais, sem interferir com a integração do modelo. Dessa forma, o modelo destaca sua estabilidade, desde a implantação do processo e a conservação da estrutura, destacada por Tolbert e Zucker (2014). Apesar de tensões e conflitos, a análise das entrevistas demonstrou uma baixa contradição, com a não adaptabilidade mostrada por Seo e Creed (2002).

4.1.2.1.3 O uso do preço de transferência

O objetivo deste tópico foi identificar a utilização do preço de transferência nas unidades de negócios para a organização. Apresenta-se assim, um modelo bem definido e que as unidades estão integradas em todo o processo, que inclui as unidades de suporte. Tolbert e Zucker (2014) apoiam a continuidade de estrutura, evidenciada com a utilização e adaptação do modelo de preço de transferência na organização com as unidades industriais, comerciais e de suporte.

Seu processo nas unidades tem a base nos custos. Destacou o entrevistado 1 que: “temos os custos de produção, de material, de absorção das fábricas locais e globais [...] como unidades de compras, pesquisa e desenvolvimento, garantia, compras, logísticas [...] absorvendo os custos comuns e globais”, assinalado como modelo baseado em custo (Jiambalvo, 2009; Pereira & Oliveira, 2015). Mostra o preço de transferência como um custo alvo, acompanhado pelos valores reais, “temos o *delivery value* e *actual costs* do dia a dia, explicado através do *target deviation*” (entrevistado 1).

O entrevistado 2 reportou que a unidade de produção com compras e pesquisa e desenvolvimento é responsável por explicar os custos de material. Apontou que a transferência do *delivery value* com *markup* para a unidade corporativa segue para as vendas industriais, destacando como preço do produto negociado. Relatou que, “custo de produto é

cross function com desenvolvimento, compras e produção” e “que o preço é negociado para *sales and marketing*”, ressaltando o modelo de preço de transferência negociado (Guapo 2011; Jiambalvo, 2009; Pereira & Oliveira, 2015).

O entrevistado 3 pontuou a unidade de suporte de manutenção, pela transferência de seus custos com a receita interna, e “reviu o que mais afetava [...] com base no valor do mês [...] mais próximo do resultado [...] o processo vai evoluindo”, agregados e absorvidos aos custos do produto de cada unidade individualmente (produção, corporativa e vendas). Esses custos são rateados e atualizados mensalmente, de forma que o custo seja transferido pela venda interna de serviços.

O entrevistado 4 destacou que o preço de transferência é feito e revisado pela área de vendas industriais com o *base costs*, e a unidade comercial aprova os novos aumentos nas listas de preços com base no *factory price* “o *base cost* para *sales* e *marketing* é o custo [...] a responsabilidade do preço de transferência [...] *factory price*”. A revisão de toda a cadeia do preço de transferência pode ser utilizada para grandes clientes e com um grande volume. O efeito volume mensal pode afetar o custo, revisado anualmente.

O entrevistado 5 relatou o acompanhamento do processo de preço de transferência pela unidade, com a informação por produtos e suas respectivas metas de custo, margem e preço, em que “cada unidade tem a sua meta”. Evidenciou o *base cost* pelo uso dos custos fixos e os custos da unidade de pesquisa e desenvolvimento.

O entrevistado 7 sinalizou que o processo é trabalhoso, complexo e envolve muitos conceitos, buscando eficiência em cada etapa do preço de transferência, de acordo com as unidades de negócios, “busca eficiência em cada etapa”. O entrevistado 8 destacou o preço de transferência como referência para efetivar vendas e fóruns de discussões com a alta direção.

Há evidência da integração e envolvimento do preço de transferência com as unidades de produção e vendas, que demonstra atores teorizados, destacados por Tolbert e Zucker (2014). Não há evidências na análise das entrevistas para a contradição de ineficiência de Seo e Creed (2002), porém, parece estar presente a legitimidade da eficiência técnica para o acompanhamento do processo do preço de transferência nas unidades.

4.1.2.1.4 A influência de outras ferramentas de gestão

O objetivo desse tópico foi identificar a influência de outras ferramentas de gestão com o sistema de preço de transferência. Ainda, confirmar o modelo utilizado para a tomada de decisões e responsabilidades no processo, pelo acompanhamento com ferramentas de

projeção, mostrando o processo de decisão integrado para a manutenção e conservação da estrutura de longo prazo (Tolbert & Zucker, 2014).

O preço de transferência, como modelo de negócio, afeta o sistema de preço e a margem para a tomada de decisões, conforme o entrevistado 1: “o sistema de preço é levado em consideração na área comercial para tomada de decisões [...] utiliza como parâmetro o *base cost* e o custo real”. Essa situação mostra o uso do preço de transferência no comportamento dos gestores (Frezatti et al., 2016 e Jiambalvo, 2009). Ainda, sua integração é elencada, pois ele “tem que estar diretamente ligado com o orçamento [...] do grupo como um todo”.

O entrevistado 2 apontou o desafio para custo e preço como responsabilidade de explicar e acompanhar custos e os preços. Ademais, relatou que “nós discutimos quem é responsável por que [...] custo é produção [...] *sales and marketing* trabalha com preço [...] focar no que você está responsável [...] sempre com um pouco de desafio”.

O entrevistado 4 informou que o sistema de preço de transferência influencia a margem e a lista de preços das áreas de vendas industriais e comerciais, com “impacto direto, que gera o *gross margin* da área comercial [...] influencia direta na margem das duas áreas”. A projeção anual feita nos trimestres acompanha o preço de transferência nas unidades de negócios e entre elas.

O entrevistado 5 ressaltou a utilização do preço de transferência com a projeção de forma interna, pois seu resultado será eliminado com a consolidação das informações financeiras, “são números também utilizados para a projeção [...] são valores internos e não externos”. Destacou ferramentas financeiras, visando a acompanhar a margem nas unidades e de cada produto “tem como acompanhar a margem de cada produto”.

O entrevistado 7 mostrou que o sistema de preço de transferência influencia a eficiência e o controle dos custos e margens, juntamente com os gerentes de negócios por segmento e país, e com o controle por veículo vendido, “sistemas que controlem a performance por segmento e país”, destacando a avaliação e o desempenho pelo sistema de preço de transferência (Garrison et al., 2013; Jiambalvo, 2009; Pereira & Oliveira, 2015; Souza et al., 2011).

O Entrevistado 8 reportou que a projeção, o resultado e as unidades estão conectados e influenciados com o sistema de preço de transferência e vendas internas, “está tudo impactando [...] vendas internas e os preços de transferência [...] tudo desenhado para atender essas vendas internas entre as unidades [...] 100%”.

Dessa maneira o modelo e sistema de preço de transferência tem início com a projeção e acompanhamento mensal das unidades de negócios, evidenciando a integração do processo com as quantidades de produtos orçados para a projeção e o acompanhamento mensal para a projeção trimestral, verificada mensalmente.

Esse processo do preço de transferência da organização tem evidência para estar integrado. E a atividade de teorização, como dimensão de Tolbert e Zucker (2014), confirma que a teoria do preço de transferência mantém a legitimidade da estrutura com uma norma geral. Isso traz a conservação da estrutura diante da integração com outros processos de projeção e acompanhamento do preço de transferência, evidenciando a conservação da estrutura de longo prazo.

4.1.2.1.5 Os ritos de uso

O objetivo deste tópico foi identificar a continuidade da estrutura e sua adaptabilidade com reunião para avaliar e modificar o preço de transferência na organização. Dessa forma, a ocorrência de reuniões sem interrupções demonstra forte evidência de institucionalização para manter a estrutura, destacado por Tolbert e Zucker (2014).

As reuniões para avaliar o preço de transferência são anuais. As decisões partem da matriz, com participação e envolvimento das principais unidades de negócios. O processo de avaliação inicia-se localmente nas unidades de negócios, conforme o entrevistado 1: “são realizadas reuniões frequentes na matriz, onde nós participamos [...] as reuniões para decisões ocorrem anualmente [...] existe um processo com *kick off* (início) e etapas com as reuniões de decisão”. Assim, evidencia-se a política de preço de transferência para avaliar os gerentes e controle da alta gerência (Eccles, 1983).

O entrevistado 2 relatou que a decisão fica com a matriz, “anuais e no final *exboard* (*executive board*) decide [...] eles aprovam [...]” e que, anualmente podem ocorrer mudanças no custo e preço dos produtos para o processo e sistema de preço de transferência.

O entrevistado 3 mostrou que “faz a projeção para o ano [...] com a taxa para cada ano [...] há o acordo e alinhamento para o nível esperado”. Existe um acordo anual para verificar se os custos das unidades de suporte encontram-se dentro do esperado para as fábricas, como principais clientes.

O entrevistado 4 evidenciou que a área de vendas industriais atualiza o preço de transferência com o *base cost* e “não tem nenhuma discussão”, podendo sofrer reajustes e acordos com antecedência, conforme o preço final do cliente e a situação do mercado, “se o

mercado estiver aceitando aumento ou não estiver aceitando aumento [...] o preço de transferência e o preço final seguem uma mesma tendência”.

O entrevistado 5 apontou que as premissas de cálculos são atualizadas anualmente e podem ser discutidas com a matriz, pela elaboração de uma nova lista de custos e preços, “as vezes tem algumas discussões, mas a gente não faz parte [...] mas embasa com explicações”.

O entrevistado 6 assinalou que existe a atualização de moedas (euros, dólar, pesos e reais), consoante o peso ponderado no custo de material e as taxas mensais dos custos, relacionados a um conjunto de componentes dos principais produtos, para acompanhar e alterar anualmente o conjunto de peças e componentes –*basket*, “atualiza a variação das taxas que compõem o material importado dentro do produto”.

O entrevistado 7 informou que as reuniões de avaliação com a alta diretoria são mensais, evidenciando o desempenho real do *base costs*, *base margem* e *factory price*, com sua evolução no tempo. Ainda, mostrando a pressão do mercado e custo para um novo modelo, como estratégia de aumento nos preços, “não consegue aplicar *price increase*, porque tem a pressão de mercado”. A reunião anual é utilizada para a altera as premissas e os preços de transferência. “O que vale é vender valor”, pois os custos têm uma estrutura, considerando a venda de volume e de peças, serviços e soluções da frota vendida, que está rodando.

O entrevistado 8 apontou reuniões para o plano de operações voltadas ao mercado e ao custo, acompanhado no período seguinte, “a base de custo é calculada [...] para o ano seguinte”.

A confirmação para o processo de sedimentação e continuidade da estrutura de Tolbert e Zucker (2014) pode ser utilizada com a baixa inadaptabilidade, como fonte de contradição de Seo e Creed (2002), o que resiste a mudanças e mantém a estrutura.

4.1.2.1.6 A tecnologia da informação

O objetivo deste tópico foi identificar como ocorreu a introdução de ferramentas de tecnologia de informação e como auxiliam na prática. O sistema de preço de transferência mostrou sua integração com outros sistemas, pela absorção dos custos, contabilização, acompanhamento e lista de preços. Dessa forma, novamente, aponta-se a manutenção da estrutura, como mostrado por Tolbert e Zucker (2014).

O preço de transferência auxilia a área comercial, com a avaliação das margens mensalmente e a negociação pontual com o cliente. Além disso, segundo o entrevistado 1, “auxilia mais a área de negócios [...] através de ferramenta”, isto é, “um sistema que administra [...] para avaliar margem para tomada de decisão”. Desse modo utiliza o *markup*

global acima do *delivery value*, visando obter o *base cost*, o que destaca o modelo de custo mais margem de Pereira e Oliveira (2015). Diante disso, esses custos deixam de ser ilusórios com o acompanhamento mensal.

O entrevistado 2 esclareceu que o sistema de preço de transferência é utilizado somente para transferir o custo contabilmente ‘usa a contabilidade nas unidades [...] lá acompanha [...] para transferir o custo [...] dentro do *income statement* [...] receita contra custo’. Evidenciou que o acompanhamento é verificado no resultado da unidade de negócios (Garrison et al., 2013; Guapo, 2011; Pereira & Oliveira, 2015).

O entrevistado 3 assinalou que o sistema de absorção do custo de material e custo indireto é auxiliado pela comparação do preço de transferência na unidade industrial, “ajuda com certeza, tem uma métrica por traz disso [...] manter a métrica atualizada [...] nova variante”.

O entrevistado 7 relatou que a lista de preços por modelo desenvolve o preço base para venda local e no exterior, baseado no *factory price*, desenvolvido para o mercado e não para o custo, conforme lista de preço global e especificação do produto, “toda uma lista de preço por modelo, que fala com o mercado [...] fundamental e essencial”.

A manutenção e integração do preço de transferência com a continuidade da estrutura da organização, destacado por Tolbert e Zucker (2014), evidencia a institucionalização o processo de preço de transferência na organização. Ademais, está evidenciado uma relação direta com a baixa ineficiência, inadaptabilidade e desalinhamento de interesses, que mostraram interconectadas, evidenciando uma institucionalização mais completa, como fontes de contradições institucionais de Seo e Creed (2002).

4.1.2.1.7 O resultado das unidades afetando a remuneração variável

O objetivo deste tópico foi identificar como o preço de transferência afeta o comportamento do gestor e sua responsabilidade. Esse sistema mostrou sua desvinculação direta da remuneração dos gestores; assim, o modelo de Tolbert e Zucker (2014) mostra que a decisão e o comportamento são diferentes para a estrutura institucionalizada.

O preço de transferência está conectado com a melhoria da performance da unidade e a pressão na eficiência e redução de custos. O entrevistado 1 destacou que “esse modelo prevê uma melhoria na performance da unidade [...] está afetando a remuneração variável da empresa e dos negócios da empresa”. Evidenciou que “há uma pressão de cada unidade para que a outra na realidade trabalhe com eficiência reduzindo os seus custos”. Relatou que os objetivos anuais acordados com a matriz podem influenciar a remuneração variável (bônus).

O entrevistado 2 pontuou que o modelo de preço de transferência não afeta a remuneração dos gerentes. O entrevistado 3 informou que o bônus, como remuneração variável, relaciona a meta ao resultado operacional, mais para os gestores, e o volume de produção para os colaboradores “bônus para as lideranças [...] resultado operacional da organização [...] atingir a meta estabelecida”. Nem sempre a meta depende da contribuição do gestor e pode não motivar a liderança pelo preço de transferência na unidade de negócios (Garrison et al., 2013; Jiambalvo, 2009; Pereira & Oliveira, 2015).

O entrevistado 4 sinalizou que, para a área comercial, a margem bruta afeta a remuneração dos gestores, “amarrado com o *gross margin*, afeta”, o preço de transferência afeta a margem bruta da unidade e o bônus.

Os entrevistados 5 e 6 mostraram que o bônus, que afeta a remuneração dos gestores, está desvinculado do preço de transferência, por esse ser gerencial e estar eliminado na consolidação das informações financeiras.

O entrevistado 8 reportou as metas globais e o lucro da organização, que usa o preço de transferência, mas não para o bônus: “o lucro da empresa está sendo influenciado por essa metodologia”.

A manutenção da estrutura evidenciou o processo de sedimentação de Tolbert e Zucker (2014) para o preço de transferência. Ademais, que a decisão e o comportamento desvinculam da renda variável do gestor, o que também não mostrou uma resistência de grupo ou defesa de interesse para a mudança do preço de transferência na organização.

4.1.2.1.8 Conclusão da análise das entrevistas para a dimensão I-processos

A avaliação do preço de transferência na organização se enquadra no estágio de sedimentação, em virtude de conceitos utilizados, integração com as unidades e acompanhamento de reuniões anuais, para melhoria do processo de cálculo comprado com os dados reais. Ainda, com os demais sistemas de custos e utilização com a lista de preços.

Nesse contexto, os princípios, as unidades e as práticas conservam a continuidade da estrutura, enfatizados com a conformidade dos indivíduos (Tolbert & Zucker, 2014), com uma realidade própria utilizada nas unidades de negócios, por meio de práticas diárias.

A concordância de sete entrevistados com o modelo atual entre o total de oito, confirmou o processo de sedimentação para a teoria do preço de transferência na organização para um mesmo modelo, de acordo com Tolbert e Zucker (2014), para a conservação da estrutura.

4.1.2.2 Análise das entrevistas para a dimensão II- Características dos adotantes

Esta dimensão destacou as características dos adotantes e usuários, o uso no processo e sistema de preço de transferência, que envolve as áreas de consolidação, controladoria e as áreas de negócios.

O entrevistado 1 relatou que “cada unidade tem um usuário adequado, com formação adequada, financeira [...] para que o modelo trabalhe de forma harmoniosa [...] usuários muito específicos na área de preço de transferência”, reportaram o líder da unidade e o *controller*, que “depois usuários na área de negócios como gerente de negócios [...] para conhecer o preço de transferência”. Desse modo, as características dos adotantes se mostram diferentes ou heterogêneos, segundo Tolbert e Zucker (2014), podendo ser de diferentes formações, técnica, financeira e engenharia, diferentes áreas de negócios e com posições de líder da unidade, *controller* e gerente de negócios.

O entrevistado 2 apontou a utilização do preço de transferência pelo diretor da unidade de produção; porém, a maior delas está com as unidades de vendas, os responsáveis pelo mercado.

O entrevistado 3 assinalou que os usuários com acessos às unidades estão relacionados aos respectivos *controllers* das unidades e ao responsável, como diretor, gerentes, lideranças e gestores; porém, o acesso ao sistema está somente com a área responsável de controladoria central, “acesso a sistemas só *controllers*”, isto é, os *controllers* têm permissão para utilizar os sistemas de preço de transferência na organização.

O entrevistado 4 confirmou o acesso do *controller* às respectivas unidades, “os *controllers* tem acesso ao preço de transferência [...] quem faz o preço de transferência é a área de *sales and marketing*”. Acrescentou que outros envolvidos com a negociação do preço de transferência devem ter acesso ao de sua responsabilidade, como o caso dos gerentes de negócios, “todo mundo que participa da negociação, tem que ter acesso à informação”.

O entrevistado 5 apontou o sistema de preço de transferência utilizado para contabilização por mercado e utilização de *markup* para o *base cost*. Complementou com informação do custo de peças de outro sistema, e um terceiro sistema com informação dos custos indiretos; os sistemas estão “de acordo com mercado, unidades de negócios e contabilização”. Mostrou que os usuários são restritos às áreas que trabalham a informação centralizada, como: unidade industrial (*delivery vale*), vendas industriais (*base cost*) e comercial (*factory price*), além dos chefes dos *controllers*, “é bem centralizado [...] bem restrito [...] nos analistas que trabalham com essa informação”.

O entrevistado 6 destacou que os acessos estão relacionados às unidades que compram e vendem os produtos e serviços, restritos a pessoas que utilizam a informação do preço de transferência.

O entrevistado 7 assinalou os usuários restritos da controladoria, áreas de negócios e que trabalham com os preços, separando o *base cost* do *factory price* como responsabilidade de unidades diferentes, referindo-se a vendas industriais e área comercial, juntamente com a unidade parceira da matriz, “todas as áreas de negócios e *controllers*”.

O entrevistado 8 evidenciou que os gestores responsáveis pelo preço de transferência interna são os usuários para controle, em que o mundo real destoa do modelo gerencial.

Segue na tabela 11 a confirmação das entrevistas, conforme os oito entrevistados, e a classificação da dimensão II- para as características dos adotantes, conforme destaque em verde para as questões não confirmadas:

Tabela 11

Evidências nas entrevistas para a dimensão II- características dos adotantes

Dimensões	Características dos adotantes
Processos	Heterogêneos
Questões e evidências confirmadas com os entrevistados	75%
Questões e evidências não confirmadas com os entrevistados	25%
Entrevistado 1	- Formação adequada financeira; - Usuários na área de negócios
Entrevistado 2	- Diretor para produção e outro para vendas
Entrevistado 3	- Somente os <i>controllers</i> tem acesso a sistemas
Entrevistado 4	- Acesso a informação de quem participa da negociação
Entrevistado 5	- É bem centralizado com os analistas que trabalham com essa informação
Entrevistado 6	- Acesso com as unidades
Entrevistado 7	- Todas as áreas de negócios e <i>controllers</i>
Entrevistado 8	- Os gestores

Segundo a tabela 11, anterior, os adotantes são heterogêneos para 75% dos entrevistados e somente dois entrevistados que confirmaram os adotantes como homogêneos, os entrevistados 3 e 5. Dessa maneira, averiguou-se o processo de objetificação, com tendência para a sedimentação, diante das responsabilidades dos *controllers* e da controladoria, com o uso do preço de transferência na organização.

As evidências com atores teorizados considerados destacam a fase de sedimentação e objetificação, enquanto, para o estágio de total institucionalização, depende de baixa

resistência de opositores, apoio dos defensores, resultados positivos e alto custo para a mudança (Tolbert & Zucker, 2014)

4.1.2.3 Análise das entrevistas para a dimensão III- ímpeto para a difusão

O objetivo deste tópico foi identificar a origem da informação e sua propagação, se houve imitação de outra organização, se teve origem no mercado ou da matriz. Nesse contexto, características para a normatização levam a identificação do processo de objetificação e sedimentação de Tolbert e Zucker (2014). A seguir, são demonstrados os pontos mais importantes das entrevistas.

O entrevistado 1 destacou que a organização “segue o *Governance* [...] até mesmo o *financial manual* [...] material de difusão e propagação [...]”; isto é, a informação está disponível e divulgada com o guia financeiro e manual de governança corporativa, também apontado em Guapo (2011), com o documento como a organização é gerenciada.

O entrevistado 1 evidenciou que “seguimos o modelo que a matriz tem [...] não seria uma imitação”, apontando a normatização para o ímpeto de difusão de Tolbert e Zucker (2014). A utilização do isomorfismo coercitivo de DiMaggio e Powell (1983) para o processo e sistema de preço de transferência foca a integração entre todas as unidades industriais e comerciais da organização.

O entrevistado 2 pontuou que as informações de preço de transferência ficam restritas às áreas de mercado, finanças e na matriz, como “modelos para dirigir o negócio”. Relatou que tanto o processo quanto o sistema foram desenvolvidos na organização, “dentro da área de produção é o diretor que mostra [...] dentro da área de vendas tem mais pessoas usando”.

O entrevistado 3 relatou, que para as unidades suporte local, está “divulgado por e-mail [...] *inline* [...] publicado *intranet* [...] em sistemas”. As informações do preço de transferência são restritas, e de transferência das unidades de suportes, publicadas para conhecimento das demais. A atualização do sistema ocorreu com preços diferenciados da matriz, “preço de transferência estabelecido pela matriz”, especificamente definidos com base nas informações locais nos dias de hoje.

O entrevistado 4 informou que o preço de transferência está em uma lista e em um sistema. Contudo, a divulgação do conceito também parece estar restrita, pois “o preço em si, existe uma tabela colocada numa tabela [...] desconheço de estar disponível” a informação sobre conceitos do preço de transferência. Evidenciou que o processo foi desenhado em conjunto com as unidades de negócios.

O entrevistado 5 mostrou que o modelo do preço de transferência encontra-se divulgado nas áreas envolvidas, e somente aqueles que trabalham com informação têm acesso. E apesar de estar também no *guide* e modelo financeiro da organização, “tem os *guides* que orientam [...] o modelo de negócio”. O modelo é global, mas com diferenças na base da informação, como os custos do preço de transferência, “só os custos são diferentes”.

O entrevistado 6 sinalizou as publicações dos serviços internos vendidos pelas unidades de suporte, atualizados anualmente, como: transporte, refeição, utilização de computadores, e outros, “recursos humanos publica [...] taxa interna por colaborador”. Houve a normatização para os conceitos e sistemas da matriz, “o conceito veio da matriz”.

O entrevistado 7 reportou o conceito do preço de transferência para disseminar as áreas de controladoria de cada unidade de negócios do *delivey value*, *base cost* e *factory price*. A lista de preço é global, porém, ajustada localmente e com cada mercado. O conceito do preço de transferência veio da matriz, juntamente com as unidades de negócios.

A difusão da informação está na maneira de trabalhar, nos guias e manuais. A organização adotou a teoria para uso da matriz. Contudo, em outras organizações fora do Brasil, há poucas unidades internas e externas que utilizam o preço de transferência (entrevistado 8).

A análise das entrevistas evidencia os mecanismos de difusão e propagação do preço de transferência disponíveis na organização, a imitação com o uso em outra organização e a origem na matriz ou com disponibilidade no mercado. Apesar disso, a característica está na normatização com as informações, práticas e ajustes provenientes da matriz.

Segue, na tabela 12, a confirmação das entrevistas, de acordo com os oito entrevistados, e a classificação a dimensão III- ímpeto para a difusão, conforme destaque em verde para as questões não confirmadas:

Tabela 12

Evidências nas entrevistas para a dimensão III- ímpeto para a difusão

Dimensões	Ímpeto para a difusão
Processos	Normatização
Questões e evidências confirmadas com os entrevistados	63%
Questões e evidências não confirmadas com os entrevistados	38%

Continua

Entrevistado 1	- Metodologia da matriz; - Seguimos o modelo que a matriz tem.
Entrevistado 2	- Decisão anual com o conselho executivo da matriz. - Vendas não pode negociar com produção.
Entrevistado 3	- O preço de transferência tem o conceito global
Entrevistado 4	- Dificuldade de encontrar informação dos conceitos, porém o dia a dia o preço de transferência é eficiente.
Entrevistado 5	- Os acessos aos conceitos são para aqueles que trabalham com a informação do preço de transferência; - Modelo global e custos diferentes.
Entrevistado 6	- O conceito veio da matriz
Entrevistado 7	- Disseminação por área industrial e comercial
Entrevistado 8	- Está na maneira de trabalhar

Conforme tabela 12, anterior, destacou que a não confirmação com três dos entrevistados, entrevistados 5, 7 e 8, para a atividade diária e restrição das informações do preço de transferência leva à classificação de 63% deles, com ênfase para normas e regras da matriz. As características dos processos de objetificação e sedimentação de Tolbert e Zucker (2014) destacam a normatização com base em normas desenvolvidas pela matriz, e não uma imitação de outra organização, apesar o isomorfismo coercitivo (DiMaggio & Powell, 1983).

Além disso, Strang e Mayer (1993) evidenciaram que os mecanismos de difusão não dependem somente da construção dos adotantes e da prática, pois utilizam a teoria global como percepção relevante de exemplos locais de sucesso. Dessa forma as normas da matriz com a prática do preço de transferência pontuaram o sucesso do modelo do preço de transferência para às demais organizações.

4.1.2.4 Análise das entrevistas para a dimensão IV- Atividade de teorização

Esta dimensão apontou o processo para formar a teoria do preço de transferência, a sua ocorrência no passado e como esse processo acontece no momento atual da organização e unidades de negócios. Foi desenvolvido um modelo global a partir da matriz, adaptado localmente, em uma segunda etapa.

O entrevistado 1 relatou que “a teoria de preços é baseada nos custos [...] temos um *markup* para absorção dos custos [...] é baseada na eficiência dos nossos custos”. Assim, mais uma vez, evidencia-se o modelo de preço de transferência de custo mais margem, conforme Pereira e Oliveira (2015) e Guapo (2011). A atividade de teorização foi baixa. Isso mostra que a propagação está completa, destacando o processo de sedimentação de Tolbert e Zucker (2014).

O entrevistado 2 assinalou que o preço de transferência foi desenvolvido com o processo global de contabilização e a área de finanças global, com o mesmo modelo, “lançaram este modelo [...] desenvolvemos dentro da área de finanças juntos [...] princípios e métodos.

O entrevistado 3 destacou as informações a partir da “projeção do ano”, com o orçamento, “com base no volume para aquela projeção”, ajustado com o percentual da produção orçada e real.

O entrevistado 4 confirmou que a teoria do preço de transferência veio com o modelo, conceito e processos da matriz, “o modelo é esse e a definição é essa [...] mudança de *base cost* global para local [...] o processo em si continua o mesmo, com pequenas adaptações”.

O entrevistado 5 revelou que a teoria e o modelo se originaram da matriz, apenas com atualização para a realidade de custos locais, “a gente só tem a atualização para a nossa realidade de custos”.

O entrevistado 6 apontou que a formação da teoria foi instituída junto com a liderança local, que definiu e acompanhou os critérios do preço de transferência, “teve um grupo formado [...] para definição do *delivery value* e *base costs*”.

O entrevistado 7 assinalou que a teorização ocorreu em cada área, para buscar a eficiência e melhoria contínua, apesar de uma estrutura maior em cada unidade, em vez de uma estrutura central, “mostrar eficiência”.

O entrevistado 8 evidenciou que a teoria está presente no dia a dia, desde a projeção do custo para o ano seguinte, agregando margens, até o preço final.

Segue na tabela 13 a confirmação das entrevistas, segundo os oito entrevistados, e a classificação da dimensão IV- atividade de teorização, conforme destaque em verde para as questões não confirmadas:

Tabela 13
Evidências nas entrevistas para a dimensão IV- atividade de teorização

Dimensões	Atividade de teorização
Processos	Baixa
Questões e evidências confirmadas com os entrevistados	38%
Questões e evidências não confirmadas com os entrevistados	63%
Entrevistado 1	
Entrevistado 2	
Entrevistado 3	- Preço de transferência estabelecido pela matriz
Entrevistado 4	- O processo continua o mesmo com pequenas adaptações
Entrevistado 5	- O modelo de negócios é o mesmo para a organização
Entrevistado 6	- Definição com as lideranças
Entrevistado 7	- Áreas responsáveis
Entrevistado 8	- Está presente no dia a dia

A tabela 13, anterior, a atividade de teorização se mostrou baixa com quatro entrevistados, entrevistados 1, 2, 6 e 7, evidenciando a legitimação da teoria do preço de transferência na matriz, nas unidades de negócios e no dia a dia da organização. Tolbert e Zucker (2014) apontaram que resultados baixos afetam a difusão, manutenção das estruturas e teorização. O resultado evidenciou que o preço de transferência está legitimado na matriz, que localmente a atividade de teorização ficou baixa, com 38% das confirmações. O grupo de atores teorizados, destacado por Tolbert e Zucker (2014), evidenciou baixa atividade de teorização localmente, apesar das normas e conceitos se concentrarem no sítio da matriz.

4.1.2.5 Análise das entrevistas para a dimensão V- variância na implementação

Esta dimensão destacou as diferenças no modelo do preço de transferência na organização, nas unidades de negócios, diretorias e áreas, com destaque para as motivações que geraram essas diferenças.

O entrevistado 1 destacou que “Existem porque [...] de uma unidade para outra, temos diferenças, depois entre as outras unidades, diferenciação para cobrir os gastos locais [...] preço diferenciado para que absorvam a estrutura”. A variância na implementação e medida de fracasso tornam-se baixas, com pouca resistência contrária e os resultados positivos desejados (Tolbert & Zucker, 2014).

O entrevistado 2 enfatizou que as unidades têm a indicação de custos para avaliar preços com preço meta para as unidades de vendas e “ter uma tendência de preços”, e com o custo meta para as unidades de produção. Concluiu que “tem diferentes responsabilidades”.

O entrevistado 3 destacou que a metodologia e métrica de distribuição dos custos absorvidos são diferentes para cada unidade de distribuição do custo, como: metros quadrados, utilização, uso de informática, número de funcionários, “absorção feita por centro de custo e conta”, conforme Frezatti et al. (2016), com os centros de responsabilidade.

O entrevistado 4 apontou o mesmo conceito do preço de transferência. Todavia, para o mercado, o preço é negociado e acordado, enquanto para a área industrial, o custo é calculado e ajustado: “é o *delivery value* mais *mark-up*” para a área comercial é “preço mesmo, não é custo [...] o custo é calculado [...] o preço é negociado”, destacado os modelos de custo mais margem e negociado (Guapo, 2011; Jiambalvo, 2009; Pereira & Oliveira, 2015).

O entrevistado 5 relatou que a cadeia do preço de transferência agrega informações de custos e preços, mas o modelo é único, “o modelo de negócio é um só [...] cada uma tem o seu custo e o seu preço”.

O entrevistado 7 informou que existem diferenças nos custos do *delivery value*, *base value* e *factory costs* nas respectivas unidades; porém o conceito é global. Destacou ainda a venda de peças e serviços a longo prazo. Não há variação no modelo global do preço de transferência, mas há diferenças no uso para auxiliar o custo e o preço de venda (entrevistado 8).

Segue na tabela 14, adiante, a confirmação das entrevistas, conforme os oito entrevistados, e a classificação da dimensão V- variância na implementação, conforme destaque em verde para as questões não confirmadas:

Tabela 14

Evidências nas entrevistas para a dimensão V- variância na implementação

Dimensões	Variância na implementação
Processos	Moderada
Questões e evidências confirmadas com os entrevistados	50%
Questões e evidências não confirmadas com os entrevistados	50%
Entrevistado 1	- De uma unidade para outra temos diferenças
Entrevistado 2	- Onde foi criado continua sendo utilizado
Entrevistado 3	- Distribuir o resultado das unidades entre as unidades através de métricas
Entrevistado 4	
Entrevistado 5	
Entrevistado 6	- Adaptação para iniciantes
Entrevistado 7	- Mesmo modelo e conceito da matriz; - Diferenças nas unidades
Entrevistado 8	- Não há diferenças no modelo

Conforme tabela 14, anterior, a variância na implementação mostrou-se moderada, por haver diferenças para as unidades de negócios com dois dos entrevistados, entrevistados 1 e 7,

e outros dois, sem o conhecimento de diferenças, entrevistados 4 e 5, levando o índice para 50%. Tolbert e Zucker (2014) evidenciam o processo de objetificação para uma variância na implementação moderada e sedimentação para uma variância baixa.

4.1.2.6 *Análise das entrevistas para a dimensão VI- Taxa de fracasso estrutural*

A dimensão busca o conhecimento de insucesso e a falta de implementação do modelo e sistema de preço de transferência na organização, unidades de negócios, diretorias ou áreas.

O entrevistado 1 destacou que “principalmente os três grandes” blocos “estão funcionando muito bem [...] a transferência interna não entra no KSV [...] deveria seguir o modelo [...] são exceções que ocorrem [...] tem os veículos em teste [...] deveria ter valor de *delivery value* e *base cost*”. Embora a taxa de fracasso seja baixa, Tolbert e Zucker (2014), existe a adaptabilidade como legitimação do modelo (Seo & Creed, 2002).

O entrevistado 2 relatou que “onde criamos isto, está lá”, e juntamente com o 3 confirmaram que todas as unidades criadas com o preço de transferência utilizam o modelo padrão “não conheço ...as unidades que conheço todas tem o método do preço de transferência [...] a taxa que foi distribuída ou foi maior ou menor que o gasto”. O entrevistado 4 apontou a situação do modelo como mandatório pela matriz.

O entrevistado 6 confirmou que o processo e os sistemas foram implantados em todas as unidades. As áreas de suporte não implantaram o preço de transferência, mas algumas compartilhadas podem não cobrar ou transferir seus serviços, absorvidos na taxa ou margem (entrevistado 7).

O entrevistado 8 mostrou que existem unidades não relacionadas ao fluxo do preço de transferência, mas os custos são absorvidos pelo produto. Aquelas unidades relacionadas e aparentes são: industrial, vendas industriais e comerciais. Evidenciou ainda que o sistema de preço de transferência teve êxito.

Segue na tabela 15 a confirmação das entrevistas, de acordo com os oito entrevistados, e a classificação da dimensão VI- taxa de fracasso estrutural, conforme destaque em verde para as questões não confirmadas:

Tabela 15

Evidências nas entrevistas para a dimensão VI- taxa de fracasso estrutural

Dimensões	Taxa de fracasso estrutural
Processos	Baixa
Questões e evidências confirmadas com os entrevistados	38%
Questões e evidências não confirmadas com os entrevistados	63%
Entrevistado 1	
Entrevistado 2	

Continua

Conclusão	
Entrevistado 3	
Entrevistado 4	
Entrevistado 5	- Funciona em toda organização
Entrevistado 6	- Sucesso
Entrevistado 7	- Áreas de suporte não utilizam o modelo
Entrevistado 8	- Estão relacionadas com o fluxo, custo e preço

Apesar da dificuldade de conhecimento de outras unidades que não utilizam o modelo do preço de transferências, as evidências na tabela 15 anterior, mostraram o índice baixo em 38% de concordância e confirmação dos entrevistados 5, 6 e 8. Tolbert e Zucker (2014) destacam que diferenças na implantação e taxa de fracasso estrutural se mostram baixas para o processo de sedimentação.

O resultado da análise das evidências leva ao processo de objetificação de Tolbert e Zucker (2014), principalmente pela variância moderada e a não confirmação de um quarto dos entrevistados.

4.1.2.7 Análise das entrevistas para a dimensão VII- contradições institucionais

Embora a dimensão não esteja diretamente relacionada às de Tolbert e Zuccher (2014), as fontes de contradições de Seo e Creed (2002) podem confirmar o sucesso do preço de transferência na organização, criando um ambiente eficiente, compatível, adaptado, alinhado, legitimado e estabilizado.

A dimensão indica a influência da eficiência do sistema e do modelo do preço de transferência na organização, unidades de negócios e áreas. Destaca a adaptação para outras organizações e a resposta às mudanças nos fatores externos da organização. Evidencia o conflito com outras práticas gerenciais, que suportam o processo de decisão. Mostra a divergência do uso do sistema e modelo do preço de transferência, sob o ponto de vista dos gestores. Visa a identificar quatro fontes de contradições de Seo e Creed (2002): ineficiência, inadaptabilidade, incompatibilidade e desalinhamento de interesses.

4.1.2.7.1 Ineficiência

O objetivo desta dimensão foi identificar ineficiência no modelo do preço de transferência na organização, que Seo e Creed (2002) destacam como inconsistências, incompatibilidades, tensões, conflitos e contradições para o uso do artefato em estudo.

O entrevistado 1 confirmou que o sistema de preço de transferência influencia a eficiência da organização e unidades de negócios, “influencia, pois tem pressão na redução de

custos e eficiência”, confirmando a eficiência da organização, que busca a solução ótima, consoante a legitimidade da eficiência técnica, destacada por Seo e Creed (2002).

O entrevistado 2 ressaltou que o processo, a ideia e o conceito influenciam as unidades, “é obvio que isto é importante”.

O entrevistado 3 relatou que a eficiência do modelo atual é explicada com os relatórios, “no modelo atual [...] se ficou acima, no resultado real, do preço de transferência [...] explica”, e a ineficiência gera a redução de atividades e custos para a unidade, comparando o preço de transferência real com a projeção, “mudar para o modelo de budget [...] gastou naquele limite [...] estimado e não pode mais passar esse valor [...] pode afetar a eficiência da organização”.

O entrevistado 4 sinalizou a influência negativa do preço de transferência com o ajuste anual, pois está influenciado diretamente com as variações mensais de volumes reais, “é muito estático, entendo que atrapalha”.

O entrevistado 5 mostrou que há influência com o acompanhamento dos custos e preços com as unidades de negócios “cada uma está olhando se está atingindo os seus objetivos e suas metas”. O entrevistado 6 confirmou a influência do preço de transferência na organização e unidades de negócios.

Essa influência está na redução de custo, no preço e na margem, para o resultado ótimo, sendo que a eficiência está em ganhar no volume de vendas, visando a diluir os custos (entrevistado 7).

O entrevistado 8 sinalizou que a eficiência do sistema de preço de transferência pode estar conectada à alta lucratividade da organização no setor e com o modelo de negócios, que utiliza o artefato. Todavia, uma ineficiência está na multiplicação de estruturas, solucionada como compartilhamento de serviços internos.

Segue na tabela 16 a confirmação das entrevistas, de acordo com os oito entrevistados, e a classificação da dimensão VII- contradição ineficiência, conforme destaque em verde para as questões não confirmadas:

Tabela 16

Evidências nas entrevistas para a dimensão VII- contradição ineficiência

Dimensões	Ineficiência
Processos	Média
Questões e evidências confirmadas com os entrevistados	50%
Questões e evidências não confirmadas com os entrevistados	50%

Continua

	Conclusão
Entrevistado 1	- Auxiliam mais a área de negócios; - Influencia, pois tem pressão na redução de custos e com a eficiência
Entrevistado 2	- Custo do produto é <i>cross function</i> com desenvolvimento, compras e produção; - Destaca a importância
Entrevistado 3	- As unidades têm o método do preço de transferência; - Não percebe afetar o nível de eficiência da organização
Entrevistado 4	- Influencia direta na margem das duas áreas; - Atrapalha por ser estático e anual para um volume
Entrevistado 5	- Explicamos o que ficou diferente do objetivo
Entrevistado 6	
Entrevistado 7	- Busca eficiência nas etapas do preço de transferência;
Entrevistado 8	- Sistema fundamental essencial para preço - Multiplicação da estrutura

A ineficiência destacou a desvantagem da descentralização de atividades com o preço de transferência, relacionada à duplicação de atividades com o entrevistado 8 (Jiambalvo, 2009). Além disso, mais três entrevistados, entrevistados 4, 5 e 6, não confirmaram a evidência, destacada na tabela 16, anterior, deixando o índice em 50% dos entrevistados. A eficiência legitima a prática, segundo Seo e Creed (2002), o que leva a contradição média para o processo do preço de transferência na organização.

4.1.2.7.2 Inadaptabilidade

O objetivo dessa dimensão foi verificar a inadaptabilidade natural, que cria um espaço na organização para mudanças, de acordo com Seo e Creed (2002), o que pode auxiliar no sucesso da organização, mas sem identificar o processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014).

O entrevistado 1 mostrou que o conceito e sistema de preço de transferência pode ser adaptado a outras organizações, pois “nasce a nível de peça, transferido a nível de produto [...] também tem o módulo de componente”. Destacou que “um novo produto tem um *target cost* [...] mudanças no decorrer do período são muito complicadas”, porém, “se está afetando muito fortemente poderá ser discutido [...] o fórum é anualmente”. A adaptação do modelo do artefato para outra organização, novos modelos e um novo mercado, mostra uma adaptabilidade natural legítima ao ambiente externo e pouco resistente a mudanças (Seo & Creed, 2002).

O entrevistado 2 assinalou que o preço de transferência pode ser utilizado por organização do mesmo mercado, mesmo tipo de venda e negócio similar “pessoas trabalhando no mesmo mercado podem utilizar [...] precisa ser negócio similar”.

O entrevistado 3 destacou que “sempre é possível” ser adaptado; porém, isso depende do valor agregado. O entrevistado 4 evidenciou a adaptação anual como uma ineficiência para se moldar ao mercado, “movimento externo, interno não reage [...] para aquele ano” e para mudança no modelo, mas “quando consolida”, as unidades do “meio somem”.

O entrevistado 5 relatou que o modelo de negócio se torna muito particular e definido, por ser gerencial, em razão do seu segmento de caminhões e ônibus. Entretanto, pode ser utilizado, se adaptado, “modelo todo definido para atender [...] as unidades [...] e segmentos”. Na matriz, destacou o preço de transferência utilizado entre as empresas, para produzir peças, componentes e produtos.

O entrevistado 6 apontou que o método pode ser aplicado a novo produto, nova organização e mercado. Apesar de informações restritas, pode ser adaptado a outras organizações. O índice do custo de material nacional influencia no custo e o mercado influencia no preço (entrevistado 7).

O entrevistado 8 evidenciou que o modo de gerenciamento responde a mudanças e pode ser utilizado por outras organizações. Destacou que o bem de produção gera uma negociação mais lenta no setor de transporte, com movimentos mais lentos.

Segue na tabela 17 a confirmação das entrevistas, de acordo com os oito entrevistados, e a classificação da dimensão VII- contradição inadaptabilidade, conforme destaque em verde para as questões não confirmadas:

Tabela 17

Evidências nas entrevistas para a dimensão VII- contradição inadaptabilidade

Dimensões	Não adaptabilidade
Processos	Baixa
Questões e evidências confirmadas com os entrevistados	25%
Questões e evidências não confirmadas com os entrevistados	75%
Entrevistado 1	-Adaptado para nossa realidade local; - Mudanças no decorrer do período são muito complicadas
Entrevistado 2	- Pessoas trabalhando no mesmo mercado - O processo vai evoluindo;
Entrevistado 3	- Ajustar o preço de transferência com base na produção real e orçada; - Sempre é possível, adaptado as expectativas das áreas e do gestor

Continua

	Conclusão
Entrevistado 4	- Preço de transferência global para a influência local; - O preço de transferência pode sofrer reajuste localmente,
Entrevistado 5	- Processo dinâmico e adaptado ao mercado - Modelo utilizado para atender unidades e segmentos
Entrevistado 6	- Adaptável
Entrevistado 7	
Entrevistado 8	- Pode ser adaptado

Conforme tabela 17, anterior, o preço de transferência mostrou-se adaptável diante das reuniões anuais e atualização, apesar de não ser dinâmico e moldado ao mercado com o entrevistado 4. Ademais, não foi possível identificar a adaptação por um dos entrevistados, entrevistado 7. Desse modo, a baixa contradição de Seo e Creed (2002) com 5 dos entrevistados, entrevistados 1, 2, 3, 5, 6 e 8, confirma sucesso do preço de transferência na organização.

4.1.2.7.3 Incompatibilidade

O objetivo desta dimensão foi identificar incompatibilidades institucionais, principalmente uma conformidade interna, destacada por Seo e Creed (2002), utilizando como referência os atores teorizados e o sucesso na organização, para a legitimidade e manutenção da estrutura do preço de transferência (Tolbert & Zucker, 2014).

O entrevistado 1 destacou que não há conflitos e “podem ser comparados com os custos reais” e na consolidação, “eliminam as unidades de negócios [...] explicação através do *target deviation* [...] cada unidade vê o seu bloco [...] tentando exercer pressão nas unidades”. Dessa forma existe uma compatibilidade entre as organizações, com arranjos e comportamentos, criando expectativas alinhadas entre as unidades e a organização, com a consolidação das informações, mostrando uma incompatibilidade fraca nesta fonte de contradição (Seo & Creed, 2002).

O entrevistado 2 apontou que há o conflito de vendas para reduzir custos, não aumentar os preços e reduzir as metas para o *basecost* “é mais fácil trabalhar com o que não está responsável [...] baixar custo [...] aumentar a meta [...] vendas não pode negociar com produção”.

O entrevistado 3 sinalizou que ocorreram conflitos com a publicação do preço de transferência, taxas de absorção e venda interna acima do nível esperado, o que deve ser reavaliado e acordado com os diretores “avaliação da área industrial que o preço estava muito acima da expectativa da área”.

O entrevistado 4 assinalou a comparação do preço de transferência com o preço real, visando minimizar conflitos, “o preço real para a gente ver se é o negócio é bom [...] o modelo está descalibrado” para a área comercial. Conforme entrevistado 5, não há conflitos, porém, a decisão deve utilizar outras bases de informações.

O entrevistado 6 reportou que os conflitos estão relacionados com a não absorção de aumento de custos pelo mercado, de forma a ser aplicados descontos, se “no mercado externo não consegue boas margens”. No caso de um novo mercado, a margem pode ter um desconto até a adaptação para a prática do sistema de preço de transferência requerida pela matriz.

Os conflitos estão na comparação do *base* margem com a margem real e o *public price* com os custos reais, acompanhados mensalmente. Os resultados virtuais retêm margens virtuais importantes para a organização (entrevistado 7).

O entrevistado 8 afirmou que não há conflitos, pois o modo de trabalho demonstra uma situação normal, e que as discussões estão inseridas, “está tão mergulhado nisso [...] é como trabalhamos [...] melhor possível”.

Segue a tabela 18 a confirmação das entrevistas, segundo os oito entrevistados, e a classificação da dimensão VII- contradição incompatibilidade, conforme destaque em verde para as questões não confirmadas:

Tabela 18

Evidências nas entrevistas para a dimensão VII- contradição incompatibilidade

Dimensões	Incompatibilidade
Processos	Média
Questões e evidências confirmadas com os entrevistados	63%
Questões e evidências não confirmadas com os entrevistados	38%
Entrevistado 1	- Tem que estar diretamente ligado com o orçamento
Entrevistado 2	- Há o conflito de vendas
Entrevistado 3	- Ajuda com certeza para absorção dos custos por produto
Entrevistado 4	
Entrevistado 5	- Não há conflitos e dever utilizado em conjunto para decisão
Entrevistado 6	- Adaptação pelo modelo para iniciantes
Entrevistado 7	- Há conflitos
Entrevistado 8	- Briga do mundo real com o nosso modelo

Conforme tabela 18, anterior, a identificação de conflitos pela maioria dos entrevistados, entrevistados 2, 3, 6, 7, e 8, leva a incompatibilidade e impactos com outras práticas, porém mais relacionados ao aprendizado e à adaptação do modelo do preço de transferência na organização. Essa média contradição leva, juntamente com a ineficiência, a uma tendência de grau médio para confirmar o sucesso da organização.

4.1.2.7.4 Desalinhamento de interesses

O objetivo foi mostrar o desalinhamento de interesse e objetivos como fonte de contradição institucional de Seo e Creed (2002), e com isso auxiliara na confirmação do processo de Tolbert e Zucker (2014), com o uso do preço de transferência na organização.

Existem divergências na sua utilidade, na opinião dos gestores, o que foi corroborado pelo entrevistado 1: “pode, a área comercial tem bastante questionamento nos custos da fábrica [...] a forma de absorção dos custos da fábrica é bastante criteriosa [...] os gestores questionam se estes custos deveriam realmente ser absorvidos”. Apesar dos interesses dos atores na organização, fica confirmado o alinhamento de interesses para uma fraca contradição (Seo & Creed, 2002).

O entrevistado 2 destacou que “sempre tem” divergências, em relação à confiança nos custos pela área de vendas, que “sempre quer o menor” custo. O entrevistado 3 ressaltou que há divergências, mas que se busca a adaptação dos modelos de transferência de preço para as unidades suporte, com a procura pelo resultado zero, “busca sempre se adaptar o modelo a expectativa do gestor”.

Segundo o entrevistado 4, a divergência está na relação do preço de mercado com a margem e os custos, o que determina o quanto cada unidade no processo do preço de transferência pode ceder na margem do produto a ser vendido.

O entrevistado 5 revelou a divergência e o conflito quanto a margem e agregação de custos, “existe o conflito” por não concordarem com o método, “tenta ficar fiel ao modelo”.

Existe uma negociação no *factory price* para adequação ao preço do cliente e divergências com o custo real, *base cost* e *base* margem, que levam à defesa do modelo de negócio, apesar de uma possível margem negativa (entrevistado 7).

O entrevistado 8 retornou com a necessidade de toda uma estrutura, ou trabalhar de forma mais enxuta, como divergência para o uso do sistema de preço de transferência, “precisa de toda esta estrutura”, evidenciando sua desvantagem (Jiambalvo, 2009).

Segue tabela 19 a confirmação das entrevistas, de acordo com os oito entrevistados, e a classificação da dimensão VII- contradição desalinhamento, conforme destaque para as questões não confirmadas com os entrevistados 3, 4 e 6:

Tabela 19

Evidências nas entrevistas para a dimensão VII- contradição desalinhamento

Dimensões	Desalinhamento
Processos	Média
Questões e evidências confirmadas com os entrevistados	63%

Continua

	Conclusão
Questões e evidências não confirmadas com os entrevistados	38%
Entrevistado 1	-A área comercial tem bastante questionamento
Entrevistado 2	- Sempre tem divergências
Entrevistado 3	- Há um acordo e alinhamento para o nível esperado
Entrevistado 4	
Entrevistado 5	- Conflito por não concordarem com o método
Entrevistado 6	
Entrevistado 7	- Reclama, defende e é eficiente
Entrevistado 8	

Conforme tabela 19, o desalinhamento médio destaca a dificuldade em identificar confirmações para o alinhamento do preço de transferência na organização, juntamente com a legitimação, conservação da estrutura e a teorização.

As conclusões para a dimensão VII- contradições institucionais confirmaram como fontes médias de contradições institucionais, que tendem a levar a uma mudança, conforme Seo e Creed (2002). Desse modo, auxilia no processo de decisão e comportamento dos gestores, com contradições médias, apesar de não parecer estar ocorrendo a mudança do processo de preço de transferência na organização, diante da resistência baixa quanto à não adaptabilidade.

4.1.2.8 Conclusão da análise das entrevistas com as sete dimensões

O entendimento possibilitado com as entrevistas foi fundamental para esclarecer os processos, principalmente para as demais unidades não industriais. A observação e o trabalho feito na organização conduziram algumas entrevistas voltadas à importância e integração do preço de transferência na organização.

Embora algumas perguntas não tenham tido respostas objetivas, enfatizou-se o entendimento das principais questões, diante do aprofundamento do assunto relacionado a questões de maior conhecimento do entrevistado, ressaltando com o roteiro da entrevista semiestruturadas.

Diante das evidências a seguir, na tabela 20, demonstrou-se o processo de que o preço de transferência na organização se encontra diante das classificações das questões conforme destaque em verde para as questões não confirmadas:

Tabela 20
Conclusão das análises das entrevistas

Dimensões	Processos	Questões e evidências confirmadas com os entrevistados	Questões e evidências não confirmadas com os entrevistados
Processos	Sedimentação	88%	13%
Características dos adotantes	Heterogênea	75%	25%
Ímpeto para a difusão	Normatização	63%	38%
Atividade de teorização	Baixa	38%	63%
Variância na implementação	Moderada	50%	50%
Taxa de fracasso estrutural	Baixa	25%	75%
Contradições institucionais	Média	50%	50%

Conforme a tabela 20, as evidências das entrevistas mostram o preço de transferência na organização mais próximo do processo de objetificação e no estágio de semi institucionalização, com tendência a evoluir para o de total institucionalização. Isso porque o artefato possui uma variância moderada na implantação sob o ponto de vista das unidades.

A confirmação para o estágio de semi institucionalização ficou evidenciada em todas dimensões, exceto na dimensão I- processos, relacionada ao preço de transferência na organização. Quando a isso, pelo menos um dos entrevistados não mostrou uma total confirmação com os princípios do preço de transferência na organização, com as práticas e principalmente com o objetivo das unidades, evidenciado na tabela 20, anterior.

Desta forma, a tendência para o estágio de total institucionalização está nas dimensões seguintes: II- características dos adotantes heterogêneos para a unidade local; III- ímpeto para difusão com a normatização na matriz; IV- atividade de teorização baixa localmente, e VI- taxa de fracasso institucional baixa. A não confirmação da evidência com a dimensão V- variância de implementação moderada, destaca o processo de objetificação, que mostra uma similaridade para a dimensão VII- contradições institucionais, com evidências médias para a ineficiência, incompatibilidade e desalinhamento de interesses, apesar da não adaptabilidade baixa.

4.1.3 Análise dos resultados do questionário

A análise das assertivas do questionário foi agrupada nos processos, mediante princípios, unidades e práticas do preço de transferência na organização, com base em Guapo (2011). As seis primeiras dimensões foram analisadas conforme Russo (2011) e Tolbert e Zucker (2014). A sétima foi analisada para auxiliar a compreender o processo de institucionalização, continuidade da organização e o seu sucesso, consoante Seo e Creed (2002), para ineficiência, não adaptabilidade, incompatibilidade e desalinhamento de interesses.

Os primeiros respondentes foram utilizados como referência. As novas informações foram verificadas conforme destoaram da referência. Os insights estão evidenciados com as novas situações, não como uma tendência para definir as dimensões. Foi determinada a classificação para as concordâncias das respostas, com a soma dos itens 4 – concordo totalmente e 5 concordo parcialmente. Visando determinar dos processos para todas as dimensões, seguindo o seguinte o critério:

- a) Sedimentação – acima de 80% de concordância;
- b) Objetificação – entre 40% e 80%;
- c) Habitualização – abaixo de 40%;
- d) Ímpeto para difusão e atividade de teorização – alta acima de 80%
- e) Contradições Institucionais – fraca abaixo de 40%, média entre 40% e 80% e alta acima de 80%.

Foi solicitado, com a pessoa de recursos humanos, o envio do questionário para 30 colaboradores que conhecem e tiveram contato com o modelo e sistema de preço de transferência na organização, incluindo os entrevistados. O gerente anterior da área de controladoria e consolidação enviou para 25 pessoas das 30 sugeridas, pois isso não é função de recursos humanos. Foram recebidas 11 respostas, gerando um percentual de retorno de 44% do total dos 25 envios.

A sequência da análise do questionário, a seguir, está em conformidade com a sequência da formulação do questionário distribuído aos adotantes e atores relacionados ao preço de transferência na organização.

4.1.3.1 Análise do questionário para a dimensão II- características dos adotantes

O objetivo foi identificar as características dos usuários, como homogêneos ou heterogêneos para classificar o processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014).

Seguem na tabela 21 o percentual das 11 respostas para o grau de escolaridade:

Tabela 21
Características dos usuários

Escolaridade	Percentual
Especialização	54,5%
Graduação	36,4%
Mestrado	9,1%
Doutorado	0%
Total	100%

Conforme tabela 21, a maioria dos entrevistados tem a graduação e um entrevistado tem mestrado, evidenciando um nível alto de conhecimento para a especialização como segunda formação.

Segue na tabela 22 o percentual das respostas para a formação dos adotantes.

Tabela 22
Formação dos adotantes

Formação	Percentual
Ciências Contábeis	46%
Economia	36%
Administração	18%
Engenharia	0%
Outros	0%
Total	100%

Conforme a tabela 22, anterior, a principal formação dos entrevistados é em ciências contábeis, identificando um certo grau de homogeneidade na formação financeira.

Segue na tabela 23 o percentual das respostas para o tempo em que cada entrevistado se encontrava na organização.

Tabela 23
Atividade exercida na organização

Tempo na organização	Percentual
Até 20 anos	46%
Até 30 anos	27%
Até 10 anos	18%
Acima de 30 anos	9%
Até 2 anos	0%
Até 5 anos	0%
Total	100%

Conforme tabela 23, a maioria dos atores com mais de 20 anos na organização, destacando a atividade a teorização nas práticas do preço de transferência e experiência com as pessoas. Essa estabilidade pode evidenciar o ímpeto para difusão com apresentações e a atividade de teorização baixas nas evidências dos documentos.

Segue na tabela 24 o percentual das respostas do tempo em que cada entrevistado estava em sua função.

Tabela 24
Atividade exercida na função

Tempo na função	Percentual
Até 5 anos	36%
Até 10 anos	18%
Até 20 anos	18%
Acima de 30 anos	18%
Até 30 anos	9%
Até 2 anos	0%
Total	100%

Conforme a tabela 24 anterior, houve baixa rotatividade na organização, pois o tempo de cada entrevistado em sua função foi, majoritariamente, acima de cinco anos, evidenciando novamente um alto grau de teorização nas práticas e nas pessoas.

Dessa forma, as evidências para a dimensão II-características dos adotantes, destacam que os adotantes e usuários são heterogêneos, com especialização e formação na área financeira (economia, administração e ciências contábeis), experiência média de até 20 anos e tempo na função de até cinco anos, com a percepção de conhecimento de outras unidades de negócios.

Assim, as características dos adotantes heterogêneos, conforme Tolbert e Zucker (2014), definem o processo de objetificação e sedimentação com os usuários e adotantes, mostrando a teorização do preço de transferência nas práticas das pessoas na organização.

4.1.3.2 Análise dos questionários para a dimensão I- processos

Os processos estão distribuídos consoante princípios, unidades e práticas na organização, relacionados ao preço de transferência. Esse é utilizado nas unidades de negócios, e suas práticas estão evidenciadas no dia a dia da organização. A integração das unidades de negócios aproveita as sinergias entre elas. O sistema de preço de transferência em Guapo (2011) pareceu estar alinhado à estratégia de descentralização, diversificação e independência das unidades de negócios. Também ficou evidenciado que as decisões de vendas internas são concentradas na alta administração e em um contexto competitivo, com negociação no desafio de preços e custos.

4.1.3.2.1 Princípios

O Objetivo foi identificar o processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014), segundo os princípios do preço de transferência na organização. Segue nas tabelas 25, 26 e 27, adiante, a concordância com os princípios do preço de transferência na organização.

Tabela 25
Concordância com os princípios

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
1- A estratégia é definida mutualmente entre a alta administração e a unidade de negócio	45,5%	36,4%	9,1%	9,1%	-
2- A organização adota a estratégia de diversificação relacionada ao diferencial competitivo baseado na excelência e na qualidade	54,5%	18,2%	18,2%	9,1%	-

Continua

					Conclusão
3- A estrutura organizacional adotada é divisionalizada em unidades de negócios	90,9%	9,1%	-	-	-

Conforme a tabela 25, a assertiva 1 mostrou que a estratégia é definida em conjunto com a alta administração e unidades de negócios, apesar de a decisão final ficar com a alta administração. A assertiva 2, que excelência e qualidade é princípio básico para os processos da organização, baseados na diversificação dos produtos. A assertiva 3, que a estrutura da organização está em unidades de negócios, confirmando a forma divisionalizada e descentralizada.

Essa estratégia definida, adaptada e aprovada pela alta administração traz a legitimidade e manutenção da estrutura com as unidades de negócios. Os benefícios da descentralização são utilizados para o melhor controle (Eccles, 1983; Frezatti et al., 2016; Hirshleifer, 1956; Jiambalvo, 2009). Além disso, a estratégia é utilizada em organizações competitivas (Guapo, 2011; Shor & Chen, 2009). Desta forma evidencia uma estrutura sedimentada e sem tendência para mudanças, ocorrendo modificações aprovadas.

Tabela 26
Concordância com os princípios

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
4 - A integração entre unidades de negócio aproveita as sinergias existentes	36,4%	36,4%	18,2%	9,1%	-
5 - O sistema de preços de transferências na organização alinha-se com a estratégia de diversificação e interdependência das unidades	27,3%	36,4%	36,4%	-	-

Conforme a tabela 26, destacou-se a assertiva 4, que identificou que a integração e as sinergias podem ser exploradas entre as unidades de negócios. A assertiva 5, que existe a confirmação parcial de que a estratégia de diversificação e as unidades independentes estão alinhadas ao sistema de preço de transferência, pois algumas unidades-suporte não têm uma dependência direta.

Essa integração entre as unidades é destaca por Jiambalvo (2009) com o objetivo para o desempenho das unidades e resultado final, corroborando com a tomada de decisões e o resultado global. O controle da alta administração evidencia o alinhamento de objetivos e controle para manutenção da estrutura, considerando o processo de objetificação de Tolbert e Zucker (2014) como o mais permanente.

Tabela 27
Concordância com os princípios

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
6 - As decisões de vendas internas do sistema de preço de transferência são concentradas na alta administração	36,4%	36,4%	27,3%	-	-
7 - As decisões de vendas internas do sistema de preço de transferência são tomadas no contexto competitivo e com negociação interdivisional, ancoradas no desafio de preços e de custos	36,4%	45,5%	9,1%	9,1%	-

Conforme a tabela 27, a assertiva 6 evidenciou que as decisões do preço de transferência estão concentradas na alta administração, embora descentralizadas e definidas em conjunto com as unidades. A assertiva 7, que as decisões de vendas estão de acordo com o mercado e a negociação, ocasionando o desafio de preços e custos. No entanto, o contexto competitivo e a negociação interdivisional podem não ocorrer com a unidade industrial.

Apesar da falta de autonomia na tomada de decisões ser considerada uma desvantagem (Garrison et al., 2013; Jiambalvo, 2009), o preço de transferência tem o uso voltado para o alinhamento de interesses, metas convergentes e integração com a avaliação dos preços e custos do artefato na organização.

Segue na tabela 28, adiante, a conclusão das evidências para o processo de objetificação, com o elemento princípios do preço de transferência na organização. Evidenciou-se que os princípios do preço de transferência têm a tendência para fim do processo de objetificação e início do processo de sedimentação. Desse modo, destacou-se uma transição, do e estágio pré-institucional para o de total institucionalização.

Tabela 28
O processo na dimensão dos princípios

Assertivas	Dimensões	Processos	Concordâncias 5 e 4
1	Processos (Princípios)	Sedimentação	81,9%
2	Processos (Princípios)	Objetificação	72,7%
3	Processos (Princípios)	Sedimentação	100,0%
4	Processos (Princípios)	Objetificação	72,8%
5	Processos (Princípios)	Objetificação	63,7%
6	Processos (Princípios)	Objetificação	72,8%
7	Processos (Princípios)	Sedimentação	81,9%
	Processos (Princípios)	Objetificação	78,0%

Conforme a tabela 28, teve destaque o processo de sedimentação. A assertiva 1 mostrou a estratégia da alta administração definida com a unidade de negócios (Terzioglu & Seteen, 2014); a assertiva 3 para a estrutura divisionalizada (Guapo, 2011); e assertiva 7 para as decisões tomadas em um contexto competitivo de desafios de preços e custos (Garrison et al., 2013; Junqueira & Moraes, 2005; Pereira & Oliveira, 2015), relacionadas à avaliação das decisões. Tolbert e Zucker (2014) mostram, neste processo, a abrangência do processo de difusão, que, nesse caso, está relacionada aos princípios do preço de transferência, divulgadas para a maioria dos respondentes.

4.1.3.2.2 Unidades de negócios

Esta dimensão objetivou a conhecer o preço de transferência com relação às unidades de negócios, para identificar o processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (2014). Segue nas tabelas 29, 30, e 31 esse processo utilizado para as unidades de negócios.

Tabela 29

Concordância com o processo de preço de transferência nas unidades de negócios

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
8 - O sistema de preço de transferência contribui com a otimização do resultado global da empresa, alinhando as unidades de negócio aos objetivos corporativos	36,4%	45,5%	9,1%	9,1%	-
9 - O resultado apurado por unidades de negócios utilizando o preço de transferência transfere eficiências e ineficiências entre as unidades de negócios.	54,5%	18,2%	18,2%	9,1%	-

Conforme a tabela 29, a assertiva 8 mostrou que o resultado global e os objetivos corporativos estão alinhados ao sistema de preço de transferência; porém, a unidade comercial se mostra mais focada na meta de margem para os produtos. A assertiva 9 apontou que o resultado das unidades de negócios transfere eficiências e ineficiências, mas a relação parece estar mais relacionada com eficiências de custo e preço.

Os conceitos praticados nas unidades de negócios suportam as decisões de custo e de preço para otimizar o resultado, destacado por Pereira e Oliveira (2015). Desta forma as unidades desafiam o custo e o preço para obter a o melhor uso, apesar de não poder utilizar uma alternativa em detrimento de outra, no caso do custo de oportunidade de Pereira e Oliveira (2015).

Tabela 30
Concordância com o processo de preço de transferência nas unidades de negócios

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
10- O sistema de preço de transferência motiva a busca por melhoria de desempenho nas unidades de negócios.	27,3%	36,0%	36,4%	-	-
11- O sistema de preço de transferência contribui com a maior autonomia na tomada de decisões na unidade de negócio.	36,4%	27,3%	18%	18,2%	-

Conforme a tabela 30, parece haver uma dificuldade em motivar e buscar melhoria no desempenho com as unidades de negócios. Além disso, na decisão do preço de transferência, principalmente com o alinhamento entre alta administração e unidades de negócios.

A descentralização da organização em unidades de negócios traz autonomia para a melhoria do desempenho (Garrison et al., 2013; Junqueira & Moraes, 2005; Pereira & Oliveira, 2015), porém a tomada de decisão por vezes depende de reunião anual para nova adaptação do artefato para a organização. Desta forma a adaptação e a propagação não se mostram completas, aproximando do processo de objetificação de Tolbert e Zucker (2014).

Tabela 31
Concordância com o processo de preço de transferência nas unidades de negócios

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
12- O sistema de preço de transferência contribui com a maior agilidade na tomada de decisões na unidade de negócio.	18,2%	36,4%	27,3%	18,2%	-

A assertiva 12, conforme tabela 31, anterior, mostrou que a contribuição do preço de transferência para a autonomia e agilidade das unidades de negócios fica confirmada, mediante o uso em unidades descentralizadas, mas a decisão fica concentrada na negociação e finalização da alta administração. A agilidade para a tomada de decisões está na unidade de negócios. Contudo, a decisão de mudança ocorre anualmente com a alta administração.

O ponto para autonomia das unidades de negócios com o artefato torna a organização mais ágil para um acordo de redução de custos e preços, ainda assim torna a aprovação e atualização do custo e preço anuais, tornando uma vantagem de Garrison et al., (2013) em desvantagem para as unidades.

Conforme a Tabela 32, adiante, destaca-se a evidencia a conclusão da dimensão I- Processos e categoria unidades, na dimensão do preço de transferência para as unidades.

Tabela 32
O processo na dimensão das unidades

Assertivas	Dimensões	Processos	Concordâncias 5 e 4
8	Processo (Unidades)	Sedimentação	81,9%
9	Processo (Unidades)	Objetificação	72,7%
10	Processo (Unidades)	Objetificação	63,3%
11	Processo (Unidades)	Objetificação	63,7%
12	Processo (Unidades)	Objetificação	54,6%
	Processo (Unidades)	Objetificação	67,2%

Conforme a tabela 32, destacaram-se evidências para o processo de objetificação, que mostra o índice de moderado a alto. Ainda, apontou o estágio de total institucionalização para a contribuição do preço de transferência na otimização do resultado global, alinhado com os objetivos corporativos (Garrison et al., 2013; Jiambalvo, 2009; Junqueira & Moraes, 2005). A dimensão de objetificação fica complementada com a transferência de eficiência e ineficiências, busca de melhoria contínua e desempenho, autonomia e agilidade com as unidades de negócios (Eccles, 1983; Jiambalvo, 2009), apesar da autonomia estar cerceada com a autorização da modificação do valor do preço de transferência global pela matriz.

4.1.3.2.3 Práticas

Esta dimensão identificou na dimensão I- processos de Tolbert e Zucker (2014), o uso da prática do preço de transferência na organização. Segue nas tabelas 33a44, adiante, o processo para as práticas do preço de transferência na organização. Vale ressaltar que não houve a confirmação de um dos respondentes para algumas respostas.

Tabela 33
Concordância com o processo de práticas do preço de transferência

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
13- O <i>delivery value</i> é apurado a partir dos custos de produção e logística.	45,5%	27,3%	9,1%	18,2%	-
14- O <i>delivery value</i> é comparado ao preço de mercado, para promover melhoria de resultado e desafiar o processo produtivo.	0,0%	36,4%	18,2%	9,1%	36,4%
15- Se o <i>delivery value</i> for inferior ao preço de mercado, geralmente, é tomada a decisão de reduzir o <i>delivery value</i> em determinada medida, para que haja o aumento da produtividade na visão de longo prazo.	0,0%	27,3%	27,3%	18,2%	27,3%

Conforme a tabela 33 anterior, a assertiva 13 constatou-se que o *delivery value* é utilizado a partir dos custos de produção e logística. A assertiva 14, que ele não é comparado ao mercado, mas promove melhoria e desafia o processo produtivo, pela redução de custos. A assertiva 15, que o *delivery value* geralmente é inferior ao preço de mercado, o que não precisa de redução, apesar de levar ao aumento da produtividade.

O preço de transferência com o *delivery value* desafia os custos, utilizando margem sobre custo (Jiambalvo, 2009; Pereira & Oliveira, 2015), e com o *factory price* desafia o preço, utilizando a negociação e aprovação em reunião anual com a matriz. Desta forma, existe o *dual pricing* na organização, confirmado por Guapo (2011).

Tabela 34

Concordância com o processo de práticas do preço de transferência

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
16- Quando o <i>delivery value</i> for superior ao preço de mercado, é indicada a situação de desafio de preços, pressionando o sistema de maneira que esforços de marketing sejam implantados para melhorar a margem do produto.	9,1%	18,2%	27,3%	27,3%	18,2%
17- Se o <i>delivery value</i> for insuficiente para absorver os custos do produto identificando desafios de custos na área de produção e logística, isso melhoraria a qualidade e preço para reduzir a margem negativa.	18,2%	36,4%	18,2%	18,2%	9,1%

Conforme a tabela 34, a assertiva 16 mostrou que existe o desafio de preços e a busca para melhorar a margem dos produtos, mas esforços de marketing podem não ser implantados. A assertiva 17, que houve a confirmação do desafio de custos na área de produção e logística, com a melhoria de qualidade, da margem e a redução dos custos do produto. Entretanto, o *delivery value* não se conecta à margem; e sim com o desafio de custo.

Desta forma, o artefato é utilizado custo mais margem para as unidades de produção e negociado para as unidades de vendas, também auxiliando para acompanhar a lista de preços. Além disso, destaca a integração das áreas industriais e comerciais para o entendimento e análise de problemas e conflitos, buscando a sua colaboração (Eccles, 1983; Guapo, 2011).

Tabela 35
Concordância com o processo de práticas do preço de transferência

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
18- Os custos das unidades de compras e pesquisa e desenvolvimento são transferidos internamente para a unidade corporativa.	60,0%	30,0%	10,0%	-	-
19- A unidade corporativa faz a ponte entre a unidade industrial e a unidade de vendas industriais, garantindo que os custos corporativos sejam absorvidos com a margem do <i>delivery value</i> para o <i>base value/cost</i> .	60,0%	40,0%	-	-	-

Conforme tabela 37 anterior, a assertiva 18 confirmou que os custos das unidades de compras e pesquisa e desenvolvimentos são transferidos internamente e estão na margem do *delivery value* para o custo do produto na unidade corporativa. A assertiva 19, que a teoria se mantém para a unidade corporativa, tendo o *basecost* como receita e o *delivery value* como custo recebido da unidade industrial ou produção e logística.

As unidades de negócios suporte utilizam o modelo de preço de transferência com base em custo mais margem (Pereira & Oliveira, 2015; Jiambalvo, 2009), seguindo o modelo do *delivery value* e absorvidos no *base cost*, apesar do modelo negociado para as unidades comerciais.

Tabela 36
Concordância com o processo de práticas do preço de transferência

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
20- O <i>base value/cost</i> reflete o preço meta de longo prazo, com o objetivo de absorver o custo administrativo, mais a margem relativa ao custo médio de capital ponderado empregado (WACC).	18,2%	36,4%	27,3%	9,1%	9,1%

Conforme a tabela 36 anterior, evidenciou que a assertiva 20 mostrou que o custo médio de capital ponderado (WACC) possui um entendimento mais específico para a área de tesouraria e consolidação, juntamente com o preço meta de longo prazo para *obasecost*.

A área de tesouraria é considerada uma área de suporte, desta forma utiliza os seus custos, incluindo o WACC no modelo de preço de transferência custo mais margem (Pereira & Oliveira, 2015; Jiambalvo, 2009).

Tabela 37
Concordância com o processo de práticas do preço de transferência

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
21- Apesar do <i>markup</i> cobrir os custos corporativos e fazer ajustes de curto prazo, é na definição do <i>delivery value</i> que, efetivamente, materializa-se a mensagem do desafio de preço e custo.	30,0%	50,0%	20,0%	-	-
22- O <i>base value/cost</i> é cobrado para os produtos transferidos pelo sistema de preço de transferência para a área de vendas industrial, tanto no Brasil quanto na Europa.	40,0%	40,0%	-	-	20,0%

Conforme a tabela 37, a assertiva 21 mostrou que existe a confirmação do *delivery value* como desafio de custos e do *base cost* como desafio de preço. A assertiva 22, que está mantida a teoria de que o *base cost* é utilizado pela área de vendas industriais; embora, no exterior, tenha o conceito diferenciado, por ser uma unidade fiscal e não gerencial, como localmente no Brasil.

Tabela 38
Concordância com o processo de práticas do preço de transferência

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
23- A tesouraria exerce a função de banco interno, e os recursos são mensurados pelo custo medido ponderado de capital (WACC) global da empresa.	30,0%	40,0%	20,0%	10,0%	-
24- As diferenças financeiras resultantes das taxas de juros, outros custos e a média ponderada de capital (WACC) são absorvidas na unidade de tesouraria e outras unidades de negócios.	36,4%	18,2%	27,3%	18,2%	-

Conforme a tabela 38, as assertivas 23 e 24, novamente, evidenciaram a dificuldade de entender a relação do preço de transferência com o custo médio ponderado de capital (WACC), apesar de a unidade de tesouraria utilizar o WACC como taxa de juros interno.

Tabela 39
Concordância com o processo de práticas do preço de transferência

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
25- O <i>factory price</i> é um preço negociado, levando-se em consideração as unidades de venda industrial e a área comercial.	36,4%	54,5%	9,1%	-	-

Conforme tabela 39 anterior, com a assertiva 25, houve a confirmação do uso do *factory price* como preço negociado para a unidade de venda industrial e comercial. Os

produtos são transferidos da unidade industrial para a corporativa e comercial. O modelo do preço de transferência negociado (Pereira & Oliveira, 2015; Jiambalvo, 2009) fica evidenciado no *factory price*, enquanto que o baseado em custo é o *delivery value*.

Tabela 40

Concordância com o processo de práticas do preço de transferência

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
26- A determinação do <i>factory price</i> é o resultado de uma série de variáveis: preço de produtos similares (<i>benchmarking</i>), <i>Base value/cost</i> , elasticidade, preço, volume de vendas e rentabilidade esperada dos projetos de Pesquisa e Desenvolvimento.	9,1%	54,5%	18,2%	9,1%	9,1%

Conforme a tabela 40 anterior, a assertiva 26 mostrou que o *factory price* utiliza algumas variáveis; porém, parece dificultar a medição do preço de produtos similares, *benchmarking*, elasticidade preço e volume. Destacou que o *factory price* considera o *base cost*, e o volume de vendas e a rentabilidade com os projetos de Pesquisa e Desenvolvimento.

A concordância total baixa mostra um menor conhecimento do preço, com o *factory price*, em relação ao custo, *delivery value*, principalmente devido ao uso do preço *dual* na organização (Guapo, 2011).

Tabela 41

Concordância com o processo de práticas do preço de transferência

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
27- O <i>factory price</i> não utiliza um procedimento de <i>markup</i> sobre os custos com o <i>base value/cost</i> , para não gerar distorções no preço máximo no mercado.	27,3%	27,3%	36,4%	0,0%	9,1%
28- Se o processo de determinação do <i>factory price</i> , com referência ao preço máximo do mercado de determinado produto para a cobertura do <i>base value/cost</i> , não for suficiente, isso gera pressão de produção.	18,2%	36,4%	36,4%	9,1%	-

Conforme a tabela 41, a assertiva 27 a evidenciou que o *factory price* não utiliza o *markup*, somente o *basecost*. A assertiva 28, que a pressão é exercida pelo mercado, gerando pressão no *factory price*, no *base coste* no *delivery value* para a produção. Todavia, essa última unidade fica mais próxima da pressão de custos do que da do mercado.

Apesar da integração entre as áreas, verificou-se uma dificuldade no entendimento do *factory price*, relacionado com a pressão de preços, e o *delivery value*, com a pressão de

custos, ambos utilizado como modelo dual na organização, isto é, o preço de transferência com base em custos e negociado (Pereira & Oliveira, 2015; Jambalvo, 2009; Guapo, 2011).

A prática e institucionalização do modelo evidenciou estar desvinculada da atividade de teorização, que se mostrou acentuada com as informações na matriz. Além disso Tolbert e Zucker (2014) mostram que a atividade de teorização acompanha a difusão da estrutura, de forma que, a estrutura não parece estar totalmente difundida localmente, destacando a fase de objetificação para o processo do preço de transferência na organização.

Tabela 42
Concordância com o processo de práticas do preço de transferência

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
29- A partir do <i>factory price</i> , é estimulada a meta de margem de lucro para a unidade comercial de vendas.	50,0%	40,0%	10,0%	-	-

Conforme a tabela 42, a assertiva 29 confirmou que o *factory price* estimula a meta de margem, pois está conectado ao custo, que leva a margem para o preço do produto na unidade comercial e vendas industriais. A área comercial parece estar mais conectada com a margem e metas do que com os custos da área industrial.

Desta forma mostrou a conexão entre o *factory price* como modelo negociado com base em preços e o com base em custos para o *delivery value*, evidenciado o modelo dual de Guapo (2011). O entendimento e análise dos conflitos para definição do preço de transferência, conectadas a estratégias da organização de Eccles (1983) conecta a área industrial e comercial através do preço de transferência nessas unidades.

Tabela 43
Concordância com o processo de práticas do preço de transferência

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
30- Os custos dos esforços de vendas têm que ser otimizados, para alcançar a meta de lucro da área comercial.	27,3%	36,4%	36,4%	-	-
31- As metas de lucros da área comercial são monitoradas e negociadas, conforme condições de mercado, com o conselho executivo global das unidades comerciais durante a atualização estratégica anual.	27,3%	45,5%	27,3%	-	-
32- A área comercial tem oportunidade de negociar proposta de aumento de lista de preços das áreas de vendas industriais, com base na percepção do mercado e da força de demanda.	9,1%	54,5%	36,4%	-	-

Conforme a tabela 43, a assertiva 30 mostrou que apesar de as metas estarem monitoradas e negociadas, o conselho executivo global decidiu atualizar as metas e estratégias com o preço de transferência. A assertiva 31, que a área comercial não deveria negociar a lista de preços da unidade de vendas industriais, mas sim solicitar revisão em casos específicos e pontuais. A assertiva 32, que a decisão da alta administração pareceu não permitir grande negociação com a lista de preços da área industrial pela comercial.

Apesar da autonomia das unidades de negócios para os desafios de custos e desafios de preços, fica mais evidente que a aprovação pela alta administração retira parte da negociação do preço de transferência na organização, apesar do controle da alta gerencia e alta administração para o preço de transferência (Eccles, 1983; Frezatti et al. 2016; Pereira & Oliveira, 2015).

Tabela 44

Concordância com o processo de práticas do preço de transferência

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
33- A área de <i>real state</i> cobra aluguel com base no mercado de uma área semelhante utilizada.	10,0%	20,0%	40,0%	20,0%	10,0%
34- Os serviços da área de manutenção são cobrados por um preço de transferência baseado na projeção de custos da área, objetivando à melhoria contínua e produtividade.	20,0%	40,0%	40,0%	-	-
35- O custo da subutilização da área de manutenção deve ser absorvido pela própria área, sem transferir para as demais unidades.	36,4%	36,4%	18,2%	9,1%	-
36- A unidade de tecnologia da Informação (TI) cobra seus serviços com base na referência do preço de mercado.	9,1%	9,1%	27,3%	36,4%	18,2%
37- A unidade de Recursos Humanos (RH) transfere seus serviços de treinamento, restaurante, saúde, médico e segurança com base em preços de mercado e custos internos.	9,1%	27,3%	45,5%	18,2%	-

Conforme a tabela 44, as assertivas de 33 a 37, evidenciaram uma nova dificuldade de incorporar ao sistema de preço de transferência as unidades de negócios suporte, não envolvidas diretamente no processo, como *real state*, manutenção, tecnologia da informação e recursos humanos, em menor escala.

Apesar da teorização acompanhar a difusão da estrutura para o processo de objetificação de Tolbert e Zucher (2014), as práticas do preço de transferência na organização estão relacionadas a disponibilidade e uso das informações, que ficam restritas na matriz. Para as unidades suportes, fica evidente que a legitimidade ocorre com a saturação, estabilidade e

com a redução do percentual de adotantes, conforme Lawrence et al., (2001), evidenciando uma baixa teorização para a integração das unidades suportes com o modelo do preço de transferência na organização de Guapo (2011).

Conforme a tabela 45, em seguida, ficou ressaltada a dimensão I- processo das práticas do preço de transferência na organização.

Tabela 45
O processo na dimensão práticas

Assertivas	Dimensões	Processos	Concordâncias 5 e 4
13	Processo (Práticas)	Objetificação	72,8%
14	Processo (Práticas)	Habitualização	36,4%
15	Processo (Práticas)	Habitualização	27,3%
16	Processo (Práticas)	Habitualização	27,3%
17	Processo (Práticas)	Objetificação	54,6%
18	Processo (Práticas)	Sedimentação	90,0%
19	Processo (Práticas)	Sedimentação	100,0%
20	Processo (Práticas)	Objetificação	54,6%
21	Processo (Práticas)	Sedimentação	80,0%
22	Processo (Práticas)	Sedimentação	80,0%
23	Processo (Práticas)	Objetificação	70,0%
24	Processo (Práticas)	Objetificação	54,6%
25	Processo (Práticas)	Sedimentação	90,9%
26	Processo (Práticas)	Objetificação	63,6%
27	Processo (Práticas)	Objetificação	54,6%
28	Processo (Práticas)	Objetificação	54,6%
29	Processo (Práticas)	Sedimentação	90,0%
30	Processo (Práticas)	Objetificação	63,7%
31	Processo (Práticas)	Objetificação	72,8%
32	Processo (Práticas)	Objetificação	63,6%
33	Processo (Práticas)	Habitualização	30,0%
34	Processo (Práticas)	Objetificação	60,0%
35	Processo (Práticas)	Objetificação	72,8%
36	Processo (Práticas)	Habitualização	18,2%
37	Processo (Práticas)	Habitualização	36,4%
	Processo (Práticas)	Objetificação	60,8%

Conforme a tabela 45, as práticas para o preço de transferência destacaram o processo de objetificação com comportamentos padronizados para solucionar problemas (Tolbert & Zucker, 2014). As assertivas relacionadas ao preço de transferência com base em custos, através da média ponderada de capital, *mark-up*, área comercial, serviços e manutenção mostraram uma tendência para o processo de sedimentação. As práticas também mostraram o uso do modelo com base em custos (Guapo, 2011; Pereira & Oliveira, 2015). Apesar da conclusão das evidências com propagação incompleta de Tolbert e Zuckher (2014), destacaram-se as assertivas relacionadas aos custos das unidades de compras e pesquisa e desenvolvimento, unidade corporativa, unidades de vendas e desafios de preço e custo.

4.1.3.3 Análise dos questionários para a dimensão III- ímpeto para difusão e IV- atividade de teorização

O objetivo desta dimensão foi identificar a imitação ou normatização, a fim de definir o processo do preço de transferência, segundo o modelo de Tolbert e Zucker (2014).

Segue na tabela 46 a concordância para o processo de difusão e teorização do preço de transferência na organização.

Tabela 46

Concordância com o processo de ímpeto para difusão e atividade de teorização

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
38- As práticas de implantação e uso do sistema de preço de transferência na organização mudam sempre que ocorre alteração em grandes organizações no mercado.	0,0%	27,3%	18,2%	36,4%	18,2%
39- A organização possui um conjunto de práticas consolidadas de implantação e controle do preço de transferência, que se encontram em manuais e procedimentos, utilizados conforme constam na publicação desses documentos.	18,2%	36,4%	27,3%	18,2%	-
40- O modelo teórico desenvolvido para o preço de transferência utilizado na organização atende às necessidades específicas da organização.	27,3%	36,4%	18,2%	18,2%	-

Conforme a tabela 46, a assertiva 38 mostrou que as práticas do preço de transferência foram consolidadas, visto que as práticas não mudam com alterações do mercado e são decididas pela alta direção anualmente. A assertiva 39 confirmou que, para essas práticas, houve a dificuldade de encontrar e atualizar o material publicado com manuais e procedimentos. Desta forma, Tolbert e Zucker (2014) destacaram o processo de objetivação, com o qual a teoria atribui legitimidade para a estrutura, visando a ser uma norma geral, consolidadas e decididas na matriz.

A assertiva 40 mostrou que o modelo do preço de transferência atende às necessidades da organização, mas as necessidades específicas podem ser consideradas uma vez ao ano.

Desta forma, a atividade de teorização e a difusão da estrutura devem estar juntas e a propagação não está completa com o processo de objetivação de Tolber e Zucker (2014). A normatização na matriz deve ser reforçada nas unidades de negócios e localmente, mesmo sem o risco de desinstitucionalização, pois o modelo atende as necessidades da organização.

O modelo se mostrou difundido pelas práticas de Strang e Meyer, (1993) e sem mudanças, devido baixas inconsistências e contradições institucionais de Seo e Creed (2002) e

o controle das normas do artefato na matriz da organização, reduzindo parte da autonomia das unidades e mantendo a homogeneidade legitimidade da estrutura do artefato.

Segue na tabela 47 atividade de teorização para as evidências nas assertivas consideradas.

Tabela 47

O processo na dimensão ímpeto para difusão e atividade de teorização

Assertivas	Dimensões	Processos	Concordâncias 5 e 4
38	Ímpeto para difusão e atividade de teorização	Baixa	27,3%
39	Ímpeto para difusão e atividade de teorização	Baixa	54,6%
40	Ímpeto para difusão e atividade de teorização	Baixa	63,7%
	Ímpeto para difusão e atividade de teorização	Baixa	48,5%

Conforme a tabela 47, evidenciou-se que, no processo de objetificação, a atividade de teorização acompanhou a difusão da estrutura (Tolbert & Zucker, 2014). As práticas do preço de transferência se mostraram consolidadas com manuais e procedimentos; porém, seu uso não parece mudar, principalmente devido a discussões e reuniões na organização, comprovando o baixo índice para que as práticas mudem, quando ocorre alteração em grandes organizações no mercado.

A teorização e a prática de difusão podem ter efeitos separados, mas, frequentemente, são teorizados juntos, unindo os adotantes à prática e a prática aos adotantes (Strang & Mayer, 1993). Dessa maneira, a teoria normatizada pela matriz parece estar mais conectada com as práticas do preço de transferência na organização do que com sua difusão localmente.

4.1.3.4 Análise dos questionários para a dimensão VII- Contradições institucionais

Esta dimensão evidenciou as quatro fontes de contradições de Seo e Creed (2002), como: ineficiência, inadaptabilidade, incompatibilidade e desalinhamento, como forte, média e fracas contradições institucionais.

4.1.3.4.1 Ineficiência

Esta dimensão buscou a ineficiência na organização como fonte de contradição de Seo e Creed (2002). Segue na tabela 48 o processo de contradições institucionais quanto à ineficiência:

Tabela 48

Concordância com o processo de ineficiência

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
41- O sistema de preço de transferência influenciou negativamente o nível de eficiência da organização, ou de uma unidade de negócio, ou de uma área.	0,0%	27,3%	45,5%	0,0%	27,3%

As evidências da tabela 48 anterior mostram que o sistema de preço de transferência influenciou positivamente a eficiência da organização, unidade de negócios e área. Pode-se considerar que, no caso de resultados negativos para as unidades de negócios, pode haver uma influência negativa na consolidação das informações.

As concordâncias neutras, com 45,5 %, indicaram que o artefato produz um efeito indiferente para as unidades de negócios, principalmente com o seu ajuste anual e aprovação da matriz, reduzindo a eficiência e autonomia das unidades localmente.

Esse resultado negativo para uma unidade de negócios pode ser compensado com o positivo de outra. Ademais, compensar a margem negativa da organização como um todo. Assim, a unidade pode se mostrar ineficiente; porém a organização se mostra eficiente e adaptável, destacando a baixa contradição e, conseqüentemente, não gerando a mudança institucional, conforme Seo e Creed (2002).

4.1.3.4.2 Não adaptabilidade

Essa dimensão buscou a não adaptabilidade na organização como fonte de contradição de Seo e Creed (2002). Segue na tabela 49 a dimensão VII- contradições institucionais, quanto à não adaptabilidade.

Tabela 49
Concordância com o processo de não adaptabilidade

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
42- O sistema de preço de transferência não responde às mudanças dos fatores externos à organização.	0,0%	36,4%	18,2%	18,2%	27,3%

As evidências da tabela 49 anterior mostraram que o sistema de preço de transferência não responde às mudanças dos fatores externos à organização, principalmente quanto a reuniões e discussões entre as unidades e a alta direção. Contudo, essas respostas podem demorar algum tempo para efetivação.

O modelo de Seo e Creed (2002) mostrou a não adaptabilidade como forte contradição para a mudança institucional, mas, para o preço de transferência na organização, relata média contradição de adaptação às mudanças de fatores externos à organização, comprovando também a eficiência do modelo do preço de transferência na organização. A contradição média para

4.1.3.4.3 Incompatibilidade

Esta dimensão buscou a não adaptabilidade na organização como fonte de contradição de Seo e Creed (2002). Segue na tabela 50 o processo de contradições institucionais, quanto a incompatibilidade e conformidade interna.

Tabela 50

Concordância com o processo de incompatibilidade

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
43- A prática do sistema de preço de transferência conflita com outras práticas gerenciais adotadas pela organização no suporte ao processo decisório.	9,1%	36,4%	18,2%	27,3%	9,1%

As evidências na tabela 50, anterior, mostraram que a prática do sistema de preço de transferência conflita com outras, principalmente a decisão de preço e margem para a venda no mercado, o que pode gerar um prejuízo à unidade de negócio.

Seo e Creed (2002) ressaltam que uma forte contradição institucional gera a mudança institucional e a uma nova prática. Neste estudo, o preço de transferência evidencia a incompatibilidade e o conflito com outros processos, o que não traz uma mudança e sim um ajuste no preço de transferência, conforme decisão final da matriz.

4.1.3.4.4 Desalinhamento de interesses

Esta dimensão busca o desalinhamento de interesses na organização, como fonte de contradição de Seo e Creed (2002). Segue na tabela 51 o processo de contradições institucionais quanto ao desalinhamento de interesses:

Tabela 51

Concordância com o processo de desalinhamento

Assertivas	5 - conc. Total	4 - conc. Parcial	3 - neutro	2 - disc. Parcial	1- disc. Total
44- Há opiniões divergentes entre os gestores sobre a utilidade do sistema de preço de transferência na organização.	27,3%	36,4%	9,1%	18,2%	9,1%

Conforme a tabela 51, as opiniões dos gestores mostram que o sistema de preço de transferência parece estar divergente, principalmente com o uso na organização e o acompanhamento de margem, preços e custos.

O desalinhamento de interesses como origem de contradição, destacado por Seo e Creed (2002), pode gerar uma mudança da prática humana. Todavia, neste estudo, o ambiente não se mostra ineficiente e incompatível e sim legitimado e estabilizado. Dessa forma, as opiniões divergentes não geram mudanças. As adaptações dependem do alinhamento entre as unidades de negócios e a matriz, para trazer uma integração no modelo como um todo.

4.1.3.4.5 Conclusão para a dimensão VII- contradições institucionais

As evidências para a dimensão VII- contradições institucionais, identificaram que tensões, conflitos e contradições podem não levar a mudanças nos processos. O modelo de preço de transferência na organização mostrou que não influencia a eficiência; respondeu parcialmente às mudanças, além de gerar opiniões divergentes.

Segue na tabela 52a dimensão VII- contradições institucionais, quanto à ineficiência, não adaptabilidade, incompatibilidade e desalinhamento. Mostrou o conjunto de evidências para concluir as evidências desta dimensão.

Tabela 52

A conclusão para a dimensão VII- contradições institucionais

Assertivas	Dimensões	Processos	Concordâncias 5 e 4
41	Contradições (Ineficiência)		27,3%
42	Contradições (não adaptabilidade)	Média	36,4%
43	Contradições (incompatibilidade)	Média	45,5%
44	Contradições (desalinhamento)	Média	63,7%
	Contradições Institucionais	Média	57,0%

A tabela 52, anterior, mostrou contradições médias; porém sem evidências de mudança institucional ou troca de estrutura, levando a mudanças nos processos e novas interações sociais (Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016). Consoante Wanderley e Soeiro (2016), as contradições institucionais médias mostram uma tendência à institucionalização incompleta, apesar da legitimidade e estabilidade da estrutura verificada para o preço de transferência na organização.

4.1.4. Contexto das evidências para avaliação da institucionalização do preço de transferência na organização

As evidências estão baseadas na triangulação dos resultados da análise documental, das entrevistas e do resultado do questionário. Segue na tabela 53 a avaliação dos resultados para a comparação e triangulação dos resultados:

Tabela 53

Avaliação dos resultados comparativos das análises trianguladas

Dimensão	Documentos	Entrevista	Questionário
I-Processos	Sedimentação	Sedimentação	Objetificação
II-Características dos adotantes	NOE	Heterogêneos	Heterogêneos
III-Ímpeto para difusão	Normatização	Normatização	Normatização
IV-Atividade de Teorização	Baixa	Baixa	Moderada-Baixa
V-Variância na implementação	NOE	Moderada	NOE
VII-Taxa de fracasso estrutural	NOE	Baixa	NOE
VII-Contradições Institucionais	NOE	Média	Média

Fonte: Adaptado de “Institucionalização do Balanced Scorecard pelas organizações – O Caso SABESP” (Dissertação de mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, 2011, P. T. A. Russo; “A Institucionalização da teoria institucional. In Clegg, S.; Hardy, C.; Nordy, W. Handbook de estudos organizacionais”, P. S. Tolbert, & L. G. Zucker, 2014.

Na tabela 53 são apresentadas as evidências que indicam o processo de institucionalização com a análise dos documentos, das entrevistas e dos questionários, conforme as sete dimensões. Além disso, foram destacadas com NOE, que não foram obtidas evidências.

A dimensão dos processos mostrou uma tendência para a objetificação com a análise do questionário. Para a análise documental e das entrevistas identificou a tendência para a sedimentação, relacionado à definição para garantir o objetivo da unidade, identificando um desalinhamento de objetivos com a organização, mostrado somente com um dos entrevistados. Também evidenciou que a manutenção da estrutura local está com o conhecimento do preço de transferência no dia a dia; enquanto, na análise dos documentos para os demais respondentes do questionário, a institucionalização não foi legitimada totalmente, segundo Tolbert e Zucker (2014) para a fase de objetificação.

A alta atividade de teorização para os documentos na matriz mostrou a dificuldade de teorização na organização local, devido à baixa teorização dos documentos analisados e das entrevistas. Essa dimensão deveria acompanhar o ímpeto para a difusão, não como uma imitação desenvolvida por outras organizações, mas uma norma, que integra as demais unidades de negócios, para problemas diferentes, destaca Tolbert e Zucker (2014).

A dimensão de características dos adotantes homogêneos, com a identificação dos documentos mais antigos e utilizados para uma área restrita, mostrou-se heterogêneos para a segunda fase e no uso com as unidades de negócios industriais e comerciais.

A triangulação dos dados confirma a tendência para a fase de objetificação, adotantes heterogêneos, difusão mais por normatização que imitação, baixa atividade de teorização, levando a um ímpeto para difusão com base em normas e uma tendência moderada para baixa variância na implementação, com baixa taxa de fracasso estrutural, conforme Tolbert e Zucker (2014). A fase de objetificação foi corroborada pelas médias contradições institucionais de Seo e Creed (2002), apesar de não apresentar risco de mudança da estrutura atual do preço de transferência na organização, mostra que a implantação há mais de 20 anos apresenta problemas de difusão localmente, apesar da legitimidade e estabilidade da estrutura.

A tabela 54 identifica o estágio para o preço de transferência (PTI) na organização de acordo com as respostas encontradas na tabela 53, anterior.

Tabela 54
Tabela final do estágio do PTI

Dimensão	Resposta Encontrada	Estágio Pré-institucional	Estágio Semi-institucional	Estágio de total institucionalização
I-Processos	Objetificação-Sedimentação	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
II-Características dos adotantes	Heterogêneos	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
III-Ímpeto para difusão	Imitação-Normatização	Imitação	Imitação-Normatização	Normativo
IV-Atividade de Teorização	Moderada-Baixa	Nenhuma	Alta	Baixa
V-Variância na implementação	Moderada	Alta	Moderada	Baixa
VII-Taxa de fracasso estrutural	Baixa	Alta	Moderada	Baixa
VII-Contradições Institucionais	Média	Forte	Média	Fraca

Fonte: Adaptado de “Institucionalização do Balanced Scorecard pelas organizações – O Caso SABESP” (Dissertação de mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, 2011, P. T. A. Russo, p. 231; “A Institucionalização da teoria institucional. In: Clegg, S.; Hardy, C.; Nordy, W. Handbook de estudos organizacionais”, P. S. Tolbert, & L. G. Zucker, 2014, p. 209.

A tabela 54 anterior destacou o processo do PTI entre os estágios semi-institucional e de total institucionalização. Os pontos comuns para ambos estágios estão com adotantes heterogêneos nas unidades de negócios e o ímpeto para difusão com base na normatização pela matriz. A tendência para o estágio de total institucionalização está na baixa atividade de teorização e taxa de fracasso estrutural. Para o estágio semi-institucional destacou a variância moderada na implantação para as unidades de negócios e média contradições institucionais.

A resposta encontrada mostra uma tendência para a manutenção da estrutura com pouco risco para mudança. A normatização da matriz legitima a norma geral, conforme Tolbert e Zucker (2014), e parece causar uma baixa atividade de teorização local, juntamente com uma moderada variância na implementação com as unidades de negócios suporte. Apesar disso, as contradições médias podem levar a uma nova adaptação, contrapondo-se com a baixa taxa de fracasso. Além disso, os atores heterogêneos parecem estar restritos aos usuários do PTI localmente, sem indicação de forças opositoras ou resistência, indicando um menor grau de institucionalização, destacado por Tolbert e Zucker (2014).

5 Conclusões e Considerações Finais

O objetivo desta pesquisa foi avaliar a o estágio de institucionalização do PTI. Identificou-se que ele provavelmente se encontra entre as fases de semi-institucional e total institucionalização, sem evidências de desinstitucionalização e média contradição institucional.

O objetivo secundário, identificar as tensões e racionalizações, foi avaliado com base na dimensão de contradições institucionais com efeito na eficiência, inadaptabilidade, incompatibilidade e desalinhamento de interesses na organização, quanto ao uso do preço de transferência. Verificou-se um maior nível de tensões relativamente à adaptabilidade do PTI diante do preço de mercado. No entanto, não há tendência de mudança na estrutura e sim uma estabilidade, com baixa tendência de que haja um fracasso estrutural, como consequência das tensões e contradições na organização.

O problema: como avaliar a institucionalização do sistema de preços de transferência? É respondido utilizando sete dimensões comparativas, seis para o modelo de Tolber e Zucker (2014) e a última auxiliada pelas contradições institucionais de Seo e Creed (2002).

Com base no *framework* de dimensões comparativas proposto por Tolbert e Zucker (2014) identificou-se que o PTI da organização sob estudo, que está em uso a quase 20 de implantação, encontra-se entre os estágios de semi e total institucionalização, podendo-se conjecturar que o mesmo corre o risco de não chegar a total institucionalização, e conseqüentemente, sedimentação de seu processo em função da inexistência de fortes tensões decorrentes de médias contradições institucionais.

Identificou-se que os adotantes são heterogêneos, embora restritos ao grupo que tem acesso à informação do preço de transferência. O ímpeto para a difusão e disseminação da prática sofre influência por normatização por parte da matriz, evidenciando, localmente, apenas as atividades de alterações e a operacionalização do sistema de preço de transferência. A taxa de fracasso pode ser considerada baixa, diante da utilização observada em toda a organização.

As contradições se mostraram medianas, em razão de eficiência e integração com os demais conceitos e sistemas da organização, associados às práticas do dia a dia. Evidenciam o acompanhamento mensal, pequenas atualizações e adaptações anuais. Não parece haver conflitos, mas há divergências quando a margem utilizada é comparada com as novas situações do mercado.

A análise do questionário evidenciou que o conhecimento com o processo e sistema de preço de transferência na organização tem dificuldades com os detalhes relacionados a outras unidades de negócios, tais como tesouraria, manutenção e *real state*.

Dessa forma, com essa situação, foi possível evidenciar a existência de um alto grau de conhecimento na área que utiliza o preço de transferência. Todavia, com base nas evidências obtidas, pôde-se verificar que nas demais áreas de negócios o conhecimento não é

aprofundado em função dos baixos níveis de atividades de teorização e pelo baixo ímpeto de difusão destas.

A dificuldade de encontrar documentação na organização local mostrou a dimensão ímpeto para difusão baseado na norma da matriz e a atividade de teorização baixa.

A integração das dimensões pode ser evidenciada com Strang e Mayer (1993), que mostraram que a difusão da teoria depende da similaridade dos atores; isto é, atores homogêneos, homogeneidade da estrutura, pela norma da matriz e a prática contínua. Assim a teorização se mostra na matriz, apesar de baixa localmente e a prática mantém a difusão do preço de transferência na organização.

As contradições institucionais destacam o preço de transferência eficiente para o controle de custos e eficiência do preço com a margem do produto. Têm a adaptabilidade anual com atuações globais e pressões, visando a reduzir o custo e a manutenção da margem. Estão alinhadas aos interesses da alta direção, pois são discutidas, anualmente, as adaptações e os ajustes no sistema de preço de transferência global.

O sistema de preço de transferência por ser evidenciado como um sistema de custos para a unidade de produção e um sistema de preços para as unidades comerciais, em que é desenvolvido o conceito de preço alvo ou *target costs*, contribui com a baixa autonomia das unidades de negócios, a centralização das decisões, além de suportar a decisão do preço de vendas na organização.

Existe uma integração e avaliação dos preços e custos para o preço de transferência entre as unidades diretamente envolvidas com as vendas industriais, principalmente quanto à aceitação do novo preço pelo mercado de produtos da área comercial. O preço final é ajustado pelo mercado; porém, o *base cost* e o *delivery value* são ajustados anualmente, embora adaptados às condições locais e não globais.

A pressão por desempenho relacionado ao preço de transferência parece estar mais evidente na área comercial, com a tendência de ajuste do preço de mercado anualmente para o *factory price* e novo preço alvo, que para o *delivery value* e preço de transferência nas demais unidades e áreas da organização. Desse modo, ele mostra o uso como um sistema de formação de preço, sem atender o papel destacado que Pereira e Oliveira (2015), ou seja, otimizar o resultado da organização em um contexto de descentralização e autonomia, auxiliado e estimulando os gestores das unidades de negócios na tomada de decisão.

A síntese dos achados evidencia, sobretudo que a difusão do preço de transferência, aparentemente, gera uma maior estabilidade com as pessoas, e está no modo prático do seu uso na organização, com a informação restrita e modelo coercitivo da matriz. A pressão na

área comercial com o preço de transferência destaca o seu uso para formar a lista de preços para venda de produtos.

Como sugestão para próximas pesquisas, essa abordagem poderia ser aplicada para entender a institucionalização do preço de transferência em outras organizações, adequando as variáveis sobre as práticas de preço de transferência e explorando a realidade de cada organização.

Referências

- DiMaggio, R. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Eccles, R. G., Jr. (1983). Control with fairness in transfer pricing. *Harvard Business Review*, 61(6), 149-161.
- Fontanella, B. J. B., Ricas, J., & Turato, E., R. (2008). Amostragem por saturação em pesquisas qualitativas em saúde: Contribuições teóricas. *Cadernos de Saúde Pública*, 24(1), 17-27.
- Frezatti, F., Aguiar, A. B., Wanderley, C. A., & Malagueño, R. (2015). A pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil: Desenvolvimento, dificuldades e oportunidades. *Revista Universo Contábil*, 11(1), 47-68.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A., R., & Junqueira, E. (2016). *Controle gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade gerencial* (14a ed.). Porto Alegre: AMGH.
- Godoi, C. K., Bandeira-de-Mello, R., & Silva, A. B. (2015). *Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: Paradigmas, estratégias e métodos* (2a ed.). São Paulo: Saraiva.
- Grunow, A., Beuren, I. M., & Hein, N. (2010). Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores empresas do Brasil. *E&G – Revista Economia e Gestão*, 10(24), 74-102.
- Guapo, A. L. A. (2011). *Preços gerenciais de transferência como ferramenta de controle gerencial: O caso da Scania Latin América* (Dissertação de mestrado). Pontifícia Universidade Católica - PUC, São Paulo, SP, Brasil.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes A. B., & Pereira, C. A. (2005). O Entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-116.
- Hirshleifer, J. (1956). On the economics of transfer pricing. *The Journal of Business*, 29(3), 172-184.
- Jiambalvo, J. (2009). *Contabilidade gerencial* (3a ed.). Rio de Janeiro: LTC.
- Junqueira, E. R., & Moraes, R. D. O. (2005). Preços de transferência: Reflexos de utilização na avaliação do desempenho de gestores e áreas de responsabilidade. *Revista Universo Contábil*, 1(3), 37-47.
- Lawrence, T. B., Winn, M. I., & Jennings, P. D. (2001). The Temporal Dynamics of Institutionalization. *The Academy of Management Review*, 26(4), 624-644.

- Machado-da-Silva, C. L., Fonseca, V. S., & Crubellate, J. M., (2005). Estrutura, agência e interpretação: Elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *Brazilian Administration Review – BAR*, 2(1), 9-39.
- Modell, S. (2002). Institutional perspectives on cost allocations: Integration and extension. *European Accounting Review*, 11(4), 653-679.
- Pereira, C. A., & Oliveira, A. B. S. (2015). Preço de transferência: Uma aplicação do conceito do custo de oportunidade. In A. Catelli (Coord.), *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON*, (2a ed., Cap. 14, pp. 388-400). São Paulo: Atlas.
- Popik, F., & Lavarda, C. E. F. (2016). Contradições institucionais, práxis e mudança do controle gerencial: Estudo de caso em uma cooperativa. *AASA Journal – Advances in Scientific and Applied Accounting*, 9(2), 119-159.
- Russo, P. T. A. (2011). *Institucionalização do Balanced Scorecard pelas organizações – O caso SABESP* (Dissertação de mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil.
- Seo, M., & Creed, W. (2002). Institutional contractions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of Management Review*, 27(2), 222-247.
- Shor, M., & Chen, H. (2009). Decentralization, transfer pricing, and tacit collusion. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 581-604.
- Strang, D., & Meyer, J. W. (1993). *Institutional conditions for diffusion*. Workshop on New Institutional Theory. Ithaca, N. Y., 487-511.
- Souza, M. A., Cardoso, M. F., & Machado, R. (2011). Preço de transferência interna como instrumento gerencial: Um estudo da utilização por indústrias localizadas no estado Rio Grande do Sul. *Gestão & Regionalidade*, 27(79), 77-95.
- Souza, M. A., Rodniski, C. M., Schnorr, E., & Silva, J. L. R. (2016). Use of internal transfer pricing for performance evaluation by Brazilian agribusiness companies. *Custos e Agronegócio on line*, 12(2), 118-137.
- Terzioglu, B., & Steen, A. (2014). Causes and consequences of transfer pricing conflict: Evidence from the Service Sector. *Journal of Accounting – Business & Management*, 21(1), 27-42.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (2014). A Institucionalização da teoria institucional. In S. Clegg, C. Hardy, & W. Nordy (Orgs.). *Handbook de estudos organizacionais* (H. F. Marins & R. Cardoso, Trad., Vol. 1, pp. 196-219). São Paulo: Atlas.
- Wanderley, C. A., & Soeiro, T. M. (2016). Contradição institucional e o Balanced Scorecard: Um caso de mudança sem sucesso. *Revista Universo Contábil*, 12(1), 45-65.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: Planejamento e métodos* (5a ed.). Porto Alegre: Bookman.

Apêndice A – Questionário

Figura 8. Questionário utilizado

The figure displays two screenshots of a survey form titled "A Institucionalização do Preço de Transferência nas Organizações". The form is presented in a mobile browser interface with a dark header and a light content area. The top header includes a back arrow, the title, a star icon, and utility icons (share, eye, settings) along with an "ENVIAR" button and a user profile icon.

The first screenshot shows the introductory text and the first question. The text explains the purpose of the research, the role of the researcher (Fundação Alvarés Penteadó), and the importance of the study. It states that the research aims to evaluate the institutionalization of the transfer pricing system in organizations, specifically focusing on "delivery value", "base value", and "factory price". It mentions that responses are anonymous and that the researcher is grateful for the participant's time. The survey consists of 48 questions, with the first block containing four multiple-choice questions. The first question asks for the respondent's email address, followed by a question about their educational level.

The second screenshot shows the continuation of the survey. The question "Qual é o seu grau de escolaridade?" has three radio button options: "Graduação", "Especialização", and "Mestrado". Below this, the question "Qual é a sua formação?" is displayed with five radio button options: "Doutorado", "Engenharia", "Administração", "Economia", and "Ciências Contábeis". The final question shown is "Há quanto tempo está na organização?", with seven radio button options: "Até 2 anos", "Até 5 anos", "Até 10 anos", "Até 20 anos", "Até 30 anos", and "Acima de 30 anos".

← A Institucionalização do Preço de Transferência ☆

PERGUNTAS RESPOSTAS 11

O resultado apurado por unidades de negócios utilizando o preço de transferência transfere eficiências e ineficiências entre as unidades de negócios.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

O sistema de preço de transferência motiva a busca por melhoria de desempenho nas unidades de negócios.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

O sistema de preço de transferência contribui com a maior autonomia na tomada de decisões na unidade de negócio.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

← A Institucionalização do Preço de Transferência ☆

PERGUNTAS RESPOSTAS 11

O sistema de preço de transferência contribui com a maior agilidade na tomada de decisões na unidade de negócio.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

O Delivery Value é apurado a partir dos custos de produção e logística.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

O Delivery Value é comparado ao preço de mercado, para promover melhoria de resultado e desafiar o processo produtivo.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

Se o Delivery Value for inferior ao preço de mercado, geralmente, é tomada a decisão de reduzir o Delivery Value em determinada medida, para que haja o aumento da produtividade na visão de longo prazo.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

← A Institucionalização do Preço de Transferência ☆

PERGUNTAS RESPOSTAS 11

Quando o Delivery Value for superior ao preço de mercado, é indicada a situação de desafio de preços, pressionando o sistema de maneira que esforços de marketing sejam implantados para melhorar a margem do produto.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

Se o Delivery Value for insuficiente para absorver os custos do produto identificando desafios de custos na área de produção e logística, isso melhoraria a qualidade e preço para reduzir a margem negativa.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

Os custos das unidades de compras e pesquisa e desenvolvimento são transferidos internamente para a unidade corporativa.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

A unidade corporativa faz a ponte entre a unidade industrial e a unidade de vendas industriais, garantindo que os custos corporativos sejam absorvidos com a margem do Delivery Value para o Base Value.

← A Institucionalização do Preço de Transferência

PERGUNTAS RESPOSTAS 11

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

O Base Value reflete o preço meta de longo prazo, com o objetivo de absorver o custo administrativo, mais a margem relativa ao custo médio de capital ponderado empregado (WACC).

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

Apesar do mark-up cobrir os custos corporativos e fazer ajustes de curto prazo, é na definição do Delivery Value que, efetivamente, materializa-se a mensagem do desafio de preço e custo.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

O Base Value é cobrado para os produtos transferidos pelo sistema de preço de transferência para a área de vendas industrial, tanto no Brasil quanto na Europa.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

← A Institucionalização do Preço de Transferência

PERGUNTAS RESPOSTAS 11

A tesouraria exerce a função de banco interno, e os recursos são mensurados pelo custo médio ponderado de capital (WACC) global da empresa.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

As diferenças financeiras resultantes das taxas de juros, outros custos e a média ponderada de capital (WACC) são absorvidas na unidade de tesouraria e outras unidades de negócios.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

O Factory Price é um preço negociado, levando-se em consideração as unidades de venda industrial e a área comercial.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

A determinação do Factory Price é o resultado de um série de variáveis: preço de produtos similares (benchmarking), Base Value, elasticidade, preço, volume de vendas e rentabilidade esperada dos projetos de Pesquisa e Desenvolvimento.

← A Institucionalização do Preço de Transferência

PERGUNTAS RESPOSTAS 11

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

O Factory Price não utiliza um procedimento de mark-up sobre os custos com o Base Value, para não gerar distorções no preço máximo no mercado.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

...

Se o processo de determinação do Factory Price, com referência ao preço máximo do mercado de determinado produto para a cobertura do Base Value não for suficiente, isso gera pressão de produção.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

A partir do Factory Price, é estimulada a meta de margem de lucro para a unidade comercial de vendas.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

← A Institucionalização do Preço de Transferência ☆

PERGUNTAS RESPOSTAS 11

Os custos dos esforços de vendas têm que ser otimizados, para alcançar a meta de lucro da área comercial.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

As metas de lucros da área comercial são monitoradas e negociadas, conforme condições de mercado, com o conselho executivo global das unidades comerciais durante a atualização estratégica anual.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

A área comercial tem oportunidade de negociar proposta de aumento de lista de preços das áreas de vendas industriais, com base na percepção do mercado e da força de demanda.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

A área de Real State cobra aluguel com base no mercado de uma área semelhante utilizada.

← A Institucionalização do Preço de Transferência ☆

PERGUNTAS RESPOSTAS 11

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

Os serviços da área de manutenção são cobrados por um preço de transferência baseado na projeção de custos da área, objetivando à melhoria contínua e produtividade.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

...

O custo da subutilização da área de manutenção deve ser absorvido pela própria área, sem transferir para as demais unidades.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

A unidade de tecnologia da Informação (TI) cobra seus serviços com base na referência do preço de mercado.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

← A Institucionalização do Preço de Transferência ☆

PERGUNTAS RESPOSTAS 11

A unidade de Recursos Humanos (RH) transfere seus serviços de treinamento, restaurante, saúde, médico e segurança com base em preços de mercado e custos internos.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

...

As práticas de implantação e uso do sistema de preço de transferência na organização mudam sempre que ocorre alteração em grandes organizações no mercado.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

A organização possui um conjunto de práticas consolidadas de implantação e controle do preço de transferência, que se encontram em manuais e procedimentos, utilizados conforme constam na publicação desses documentos.

Discordo Totalmente 1 2 3 4 5 Concordo Plenamente

← A Institucionalização do Preço de Transferência ☆

PERGUNTAS RESPOSTAS 11

Discordo Totalmente Concordo Plenamente

O modelo teórico desenvolvido para o preço de transferência utilizado na organização atende às necessidades específicas da organização

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Plenamente

...

O sistema de preço de transferência influenciou negativamente o nível de eficiência da organização, ou de uma unidade de negócio, ou de uma área.

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Plenamente

O sistema de preço de transferência não responde às mudanças dos fatores externos à organização.

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Plenamente

A prática do sistema de preço de transferência conflita com outras práticas gerenciais adotadas pela organização no suporte ao processo decisório.

Tr

ENVIAR

← A Institucionalização do Preço de Transferência ☆

PERGUNTAS RESPOSTAS 11

Discordo Totalmente Concordo Plenamente

O sistema de preço de transferência não responde às mudanças dos fatores externos à organização.

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Plenamente

A prática do sistema de preço de transferência conflita com outras práticas gerenciais adotadas pela organização no suporte ao processo decisório.

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Plenamente

Há opiniões divergentes entre os gestores sobre a utilidade do sistema de preço de transferência na organização.

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Plenamente

Tr

ENVIAR

Apêndice B – Autorização

São Paulo, 02 de outubro de 2017.

SCANIA LATIN AMERICA

A/C SR. GUNNAR KENNETH CEHLIN

VICE-PRESIDENTE DE FINANÇAS

Ref.: Apoio para realização de pesquisa científica.

O Sr. Aurelino Vargas da Silveira, RA 15050117, Mestrando no Programa de Mestrado em Ciências Contábeis do Centro Universitário FECAP (www.fecap.br), realizará a pesquisa para sua dissertação de mestrado, intitulada “**A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA GERENCIAL NAS ORGANIZAÇÕES**”, com a finalidade de estudar o caso do preço de transferência gerencial no âmbito da Scania Latin America, obtendo dados da realidade da organização.

Em função do exposto, solicitamos vossa colaboração para disponibilizar as informações e:

1. permitir que o Sr. Aurelino analise os documentos, manuais, material de treinamento, documentação de implantação, documentação do projeto, relatórios e informativos internos que demonstrem a institucionalização do preço de transferência gerencial na organização;
2. permitir entrevistas para entender o processo de institucionalização do preço de transferência gerencial com os responsáveis e usuários envolvidos com as informações do preço de transferência;
3. permitir envio de questionário para os responsáveis e usuários das informações do preço de transferência gerencial, objetivando captar a princípio dados relacionados ao estágio de institucionalização e as práticas do preço de transferência gerencial da organização.

Não será utilizada nenhuma resposta individualmente e também não será divulgado nenhum material e/ou conteúdo seja na dissertação seja no artigo “**CONTRADIÇÕES INSTITUCIONAIS E PREÇO DE TRANSFERENCIA GERENCIAL : UM CASO DE MUDANÇA COM SUCESSO?**”. Também caberá a Scania o uso ou não do nome da empresa na pesquisa.

A análise dos processos e entrevistas ocorreram após o exame de qualificação. Assim que a pesquisa estiver concluída teremos prazer em lhe remeter uma cópia do trabalho e disponibilizar para a Scania Latin America. Desta forma poderá avaliar a importância de sua colaboração, oferecer sugestões para melhorarmos nossas atividades futuras bem como usá-lo em suas atividades na organização.

Certos de podermos contar com sua valiosa colaboração, agradecemos a atenção dispensada a este nosso pedido.

Saudações acadêmicas.

Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Programa

Orientador da pesquisa

Claudio.parisi@edu.fecap.br e Claudio.parisi@uol.com.br

SCANIA LATIN AMERICA LTDA

Avenida José Odorizzi, 151

09810-902 – São Bernardo do Campo – SP

Tel. 55 11 4399 9333

AUTORIZAÇÃO

Autorizamos a divulgação das informações da Scania Latin America Ltda contidas na dissertação de mestrado em Ciências Contábeis intitulada “A Institucionalização do Preço de Transferência Gerencial nas Organizações” e proposta de artigo intitulado “ Contradições Institucionais e Preço de Transferência Gerencial: Um caso de mudança com sucesso?” para fins de obtenção de título de Mestre no Programa de Mestrado em Ciências Contábeis do Centro Universitário FECAP.

São Bernardo do Campo, 02 de outubro de 2017.

Gunnar Kenneth Cehlin

Cargo do declarante: Vice Presidente de Finanças

Número do documento do declarante:

Nome oficial da empresa: Scania Latin America Ltda.

Endereço da empresa: Avenida José Odorizzi, 151, Cep 09810-902 – São Bernardo do Campo – SP

CNPJ da Empresa: 59 104 901/0001-76

AUTORIZAÇÃO

Autorizamos a divulgação das informações da Scania Latin America Ltda contidas na dissertação de mestrado em Ciências Contábeis intitulada "A Institucionalização do Preço de Transferência Gerencial nas Organizações" e proposta de artigo intitulado "Contradições Institucionais e Preço de Transferência Gerencial: Um caso de mudança com sucesso?" para fins de obtenção de título de Mestre no Programa de Mestrado em Ciências Contábeis do Centro Universitário FECAP.

São Bernardo do Campo, 30 de outubro de 2017.



Daniel Buscatti Verderame

Cargo do declarante: Gerente Controladoria Operações comerciais

Número do documento do declarante: 29 188 518 - 4

Nome oficial da empresa: Scania Latin America Ltda.

Endereço da empresa: Avenida José Odorizzi, 151,

Cep 09810-902 – São Bernardo do Campo – SP

CNPJ da Empresa: 59 104 901/0001-76