



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Mauro Tavares dos Santos Júnior

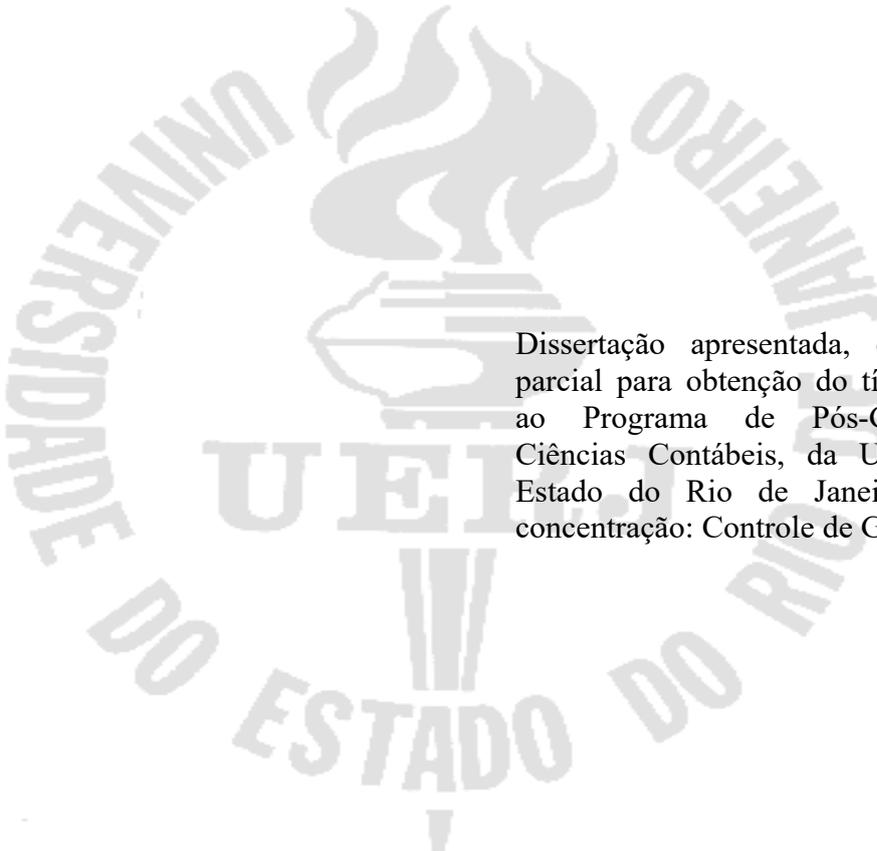
**Preços de transferência na administração pública: o caso das Organizações  
Militares Prestadoras de Serviço da Marinha do Brasil**

Rio de Janeiro

2018

Mauro Tavares dos Santos Júnior

**Preços de transferência na administração pública: o caso das Organizações Militares  
Prestadoras de Serviço da Marinha do Brasil**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Teixeira Portugal

Rio de Janeiro

2018

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

S237 Santos Júnior, Mauro Tavares dos.  
Preços de transferência na administração pública: o caso das Organizações Militares Prestadoras de Serviço da Marinha do Brasil / Mauro Tavares dos Santos Júnior. – 2018.  
124 f.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Teixeira Portugal.  
Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.  
Bibliografia: f.114-118.

1. Contabilidade gerencial – Teses. 2. Brasil. Marinha – Contabilidade – Teses. 3. Administração pública – Teses. 4. Contabilidade de custos – Teses. I. Portugal, Guilherme Teixeira. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657.4:351(81)

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

---

Assinatura

---

Data

Mauro Tavares dos Santos Júnior

**Preços de transferência na administração pública: o caso das Organizações Militares  
Prestadoras de Serviço da Marinha do Brasil**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em \_\_\_\_ de março de 2018.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Guilherme Teixeira Portugal(Orientador)  
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

---

Profa. Dra. Andréa Paula Osório Duque  
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

---

Prof. Dr. Samuel Cogan  
Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

Rio de Janeiro

2018

## **DEDICATÓRIA**

À minha família e amigos, em especial minha esposa, Fabiana.

## AGRADECIMENTOS

À minha esposa e família pelo amor e apoio incondicional demonstrado no decorrer desta caminhada.

À Marinha do Brasil, em especial ao Contra-Almirante (IM) Hugo Cavalcanti Nogueira pela oportunidade proporcionada de cursar o mestrado, confiando-me a responsabilidade de representar nossa Força.

Aos Comandantes Esdras, Leonardo Pinheiro, Marcelo Vallim e Tochetto pelo apoio irrestrito no decorrer do curso.

Ao meu orientador Prof. Dr. Guilherme Teixeira Portugal, pela paciência e dedicação no compartilhamento de seu profundo conhecimento técnico e experiência profissional.

À Universidade do Estado do Rio de Janeiro, pela oportunidade de vivenciar a vida acadêmica e de me proporcionar o desenvolvimento em vários aspectos, devolvendo à sociedade um profissional melhor do que quando aqui cheguei.

Aos professores do mestrado, em especial aos Professores Drs. Francisco José dos Santos Alves, Waldir Ladeira e Andrea Paula Osório Duque, pela dedicação, ensinamentos e relevantes contribuições para este trabalho.

Aos funcionários da secretaria e biblioteca, pela dedicação silenciosa que contribuiu bastante nesta jornada de vitória.

Aos meus amigos da turma de 2016, em especial o amigo Bruno Viveiros, por todo apoio, companheirismo e conhecimento trocado ao longo destes dois anos.

Sorte é o momento em que a oportunidade encontra o  
preparo.

*Sêneca*

## RESUMO

SANTOS JÚNIOR, Mauro Tavares. *Preços de transferência na administração pública: o caso das Organizações Militares Prestadoras de Serviços da Marinha do Brasil*, 2018. 124f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

O objetivo desta pesquisa qualitativa, desenvolvida por meio de um estudo de caso descritivo, é avaliar o método de preço de transferência empregado no setor industrial da Marinha do Brasil, representado pelas Organizações Militares Prestadoras de Serviços industriais (OMPS-I), frente às recomendações da literatura sobre o tema. Para atingir este objetivo, a pesquisa empregou entrevistas semiestruturadas, análise bibliográfica e documental e elaboração de questionários destinados aos clientes das OMPS como forma de coleta de dados. Os resultados obtidos indicam que a sistemática OMPS utiliza um método de preço interno de características similares ao método de custo total mais margem; e que os métodos em estudo para aplicação na sistemática OMPS variam entre custo variável e preço duplo. Na avaliação referente ao aspecto estratégico da utilização do preço de transferência, constatou-se que o atual método é compatível com o posicionamento da entidade, sendo que, dentre os demais métodos considerados, o de preço duplo é o que mais se aproxima desta compatibilidade. No tocante à efetividade do preço de transferência quanto às funções geralmente desempenhadas por este instrumento de gestão, a análise das respostas de 84 Comandantes de Navios da Marinha, que representam os dirigentes dos clientes das OMPS-I, indicou que o atual preço de transferência é efetivo em apenas dois dos seis quesitos avaliados. Na avaliação de qual método substituto seria mais efetivo, o preço duplo mostrou-se uma alternativa superior ao preço baseado no custo variável, sendo que ambos apresentaram maior capacidade de incentivar as compras internas e deficiência na função de suportar o processo de avaliação de desempenho. De maneira geral, o método do preço duplo mostrou-se o mais adequado para emprego nas OMPS-I da Marinha do Brasil, em especial se aplicada, como técnica para registro das receitas das OMPS vendedoras, o preço de mercado, padrão ou custo total mais margem, que poderiam minimizar as dificuldades do método preço duplo em subsidiar a avaliação de desempenho da OMPS-I.

Palavras-chave: Preços de Transferência. Marinha do Brasil. OMPS. Controle Gerencial. Administração Pública.

## ABSTRACT

SANTOS JÚNIOR, Mauro Tavares. *Transfer pricing in public administration: the case of the Military Organizations Providing Services of the Brazilian Navy*, 2018. 124 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

The objective of this qualitative research, developed through a descriptive case study, is to evaluate the transfer pricing method employed in the industrial sector of the Brazilian Navy represented by the Military Organizations that Provide Industrial Services (OMPS-I) of the literature on the subject. To achieve this goal, the research employed semi-structured interviews, bibliographic and documentary analysis and the elaboration of questionnaires intended for OMPS clients as a form of data collection. The results indicate that the OMPS systematic uses a method of internal price of characteristics similar to the total cost plus margin; and that the methods under study for application in OMPS systematic vary between variable cost and dual pricing. In the evaluation regarding the strategic aspect of the use of the transfer price, it was verified that the current method is compatible with the positioning of the entity, and among the other methods considered, the dual price is the one closest to this compatibility. Regarding the effectiveness of the transfer price for the functions generally performed by this management tool, the analysis of the responses of 84 Navy Commanders, representing the managers of the OMPS-I customers, indicated that the current transfer pricing is effective in only two of the six evaluated items. In the evaluation of which substitute method would be more effective, the dual pricing proved to be better than the variable cost pricing, both of which showed greater capacity to encourage internal purchases and deficiency in the function of supporting the performance evaluation process. In general, the dual pricing method proved to be the most suitable for use in the Brazilian Navy OMPS-I, especially if applied as a technique for registering the sales OMPS revenues, market price, standard full cost or full cost plus margin, which could minimize the difficulties of the dual pricing method in subsidizing the performance evaluation of the OMPS.

Keywords: Transfer Pricing. Brazilian Navy. OMPS. Management Control. Public Administration.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Vantagens e desvantagens dos métodos baseados em custos .....	37
Quadro 2 -	Vantagens e desvantagens dos principais métodos de preços de transferência .....	41
Quadro 3 -	Características das tipologias de organização, segundo Eccles (1983) .....	44
Quadro 4 -	Tipos de OMPS da Marinha do Brasil .....	48
Quadro 5 -	Roteiro de entrevista e propósitos almejados .....	61
Quadro 6 -	Correspondência entre afirmativas do questionário e objetivos dos preços de transferência .....	64
Quadro 7 -	Correspondência entre questões do estudo de caso e objetivos específicos da pesquisa .....	65
Quadro 8 -	Objetivos gerenciais dos preços de transferência .....	67
Quadro 9 -	Taxas e índices aplicados na sistemática OMPS .....	71
Quadro 10 -	Similaridades entre o custo total mais margem e o preço de transferência das OMPS-I .....	78
Quadro 11 -	Similaridades entre o preço duplo e o preço de transferência em teste para as OMPS .....	79
Quadro 12 -	Similaridades entre o método de custo variável e o preço de transferência em teste para as OMPS .....	79
Quadro 13 -	Localização, clientes e serviços das OMPS-I tipo estaleiro .....	83
Quadro 14 -	Indicadores econômico-financeiros das OMPS .....	89
Quadro 15 -	Classificação do sistema OMPS quanto ao posicionamento estratégico .....	93
Quadro 16 -	Efetividade do sistema de preços de transferência das OMPS	107
Quadro 17 -	Comparativo entre custo variável e preço duplo quanto à efetividade .....	108

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Tipologias organizacionais propostas por Eccles (1983) .....	44
Figura 2 -	Preços de transferência e tipologias estratégicas .....	46
Figura 3 -	Modelo de faturamento das OMPS-I .....	73
Figura 4 -	Modelo de fluxo financeiro do sistema OMPS .....	74
Figura 5 -	Estrutura funcional da sistemática OMPS .....	82
Figura 6 -	Funcionamento matricial da função logística “manutenção” na sistemática OMPS .....	85
Figura 7 -	Faixas de relevância do DRP das OMPS-I .....	90
Figura 8 -	Posicionamento estratégico da sistemática OMPS no MAP de Eccles .....	95
Figura 9 -	Posicionamento dos preços de transferência das OMPS no MAP de Eccles .....	98

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Faturamento e participação das OMPS-I (2016) .....	51
Tabela 2 - Percepção de efetividade quanto ao aspecto motivacional.....	100
Tabela 3 - Percepção de efetividade quanto à avaliação de desempenho .....	101
Tabela 4 - Percepção de efetividade quanto ao suporte às decisões de suprimento .....	102
Tabela 5 - Percepção de efetividade quanto à capacidade de maximizar o resultado global da MB .....	104
Tabela 6 - Percepção de efetividade quanto à transparência e facilidade de compreensão .....	105
Tabela 7 - Percepção de efetividade quanto à garantia da autonomia divisional ..	106

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMRJ	Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro
BAeNSPA	Base Aérea Naval de São Pedro da Aldeia
BACS	Base Almirante Castro e Silva
BFLa	Base Fluvial de Ladário
BNN	Base Naval de Natal
BNA	Base Naval de Aratu
BNVC	Base Naval de Val-de-Cães
BNRJ	Base Naval do Rio de Janeiro
CIP	Custos Indiretos de Produção
CASNAV	Centro de Análise de Sistemas Navais
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
COMIMSUP	Comando Imediatamente Superior
COFAMAR	Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha
CTMSP	Centro Tecnológico da Marinha em São Paulo
CTecCFN	Centro de Reparos e Suprimentos Especiais do Corpo de Fuzileiros Navais
CMS	Centro de Manutenção de Sistemas
DA	Despesas Administrativas
DFM	Diretoria de Finanças da Marinha
DEN	Diretoria de Engenharia Naval
DE	Diretoria Especializada
DGE	Demonstrativo de Gastos Estruturais
DMO	Demonstrativo de Mão-de-Obra
DRP	Demonstrativo de Resultado do Período
EMA	Estado-Maior da Armada
FRE	Fonte de Recursos Escriturais
GECON	Gestão Econômica
GT	Grupo de Trabalho
HCM	Hospital Central da Marinha
HNBe	Hospital Naval de Belém
HNBra	Hospital Naval de Brasília
HNLa	Hospital Naval da Ladário

HNMD	Hospital Naval Marcílio Dias
HNNa	Hospital Naval de Natal
HNRe	Hospital Naval de Recife
HNSa	Hospital Naval de Salvador
IEAPM	Instituto de Estudos do Mar Almirante Paulo Moreira
IPqM	Instituto de Pesquisas da Marinha
IMI	Índice de Material Indireto
ISTI	Índice de Serviços de Terceiros Indireto
IMOI	Índice de Mão-de-Obra Indireta
LFM	Laboratório Farmacêutico da Marinha
MAP	<i>Manager's Analytical Plane</i>
MB	Marinha do Brasil
MD	Material Direto
MA	Material Administrativo
MOD	Mão-de-Obra Direta
MOA	Mão-de-Obra Administrativa
MOI	Mão-de-Obra Indireta
MI	Material Indireto
OM	Organização Militar
OMPS	Organização Militar Prestadora de Serviços
OMPS-C	Organização Militar Prestadora de Serviços de Ciência e Tecnologia
OMPS-H	Organização Militar Prestadora de Serviços Hospitalares
OMPS-I	Organização Militar Prestadora de Serviços Industriais
ORGAL	Organização Militar de Apoio Logístico
OS	Ordem de Serviço
OROF	Orçamento Operacional e Financeiro
PDRAE	Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
PE	Planejamento Estratégico
PMRE	Prazo Médio de Renovação de Estoques
PNNSG	Policlínica Naval Nossa Senhora da Glória
PROGEM	Programa Geral de Manutenção
REF	Relatório Econômico-Financeiro
RJU	Regime Jurídico único
ROI	<i>Return on Investment</i>

SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
STD	Serviço de Terceiros Direto
STA	Serviço de Terceiros Administrativo
STI	Serviço de Terceiros Indireto
TCO	Taxa de Contribuição Operacional
TOMS	Taxa Operacional de Materiais e Serviços
TOMO	Taxa Operacional de Mão-de-Obra

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	16
<b>1</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	19
<b>1.1</b>	<b>Descentralização, divisionalização e centros de responsabilidade</b> .....	19
1.1.1	<u>Contabilidade por responsabilidade</u> .....	21
<b>1.2</b>	<b>Preços de transferência</b> .....	23
1.2.1	<u>Métodos de determinação de preços de transferência</u> .....	26
1.2.1.1	Método do preço de mercado .....	27
1.2.1.2	Preço de transferência baseado no custo de oportunidade.....	29
1.2.1.3	Métodos baseados em custos .....	31
1.2.1.4	Método do preço negociado .....	37
1.2.1.5	Preço de transferência dual .....	39
1.2.2	<u>Preços de transferência e estratégia organizacional</u> .....	42
<b>1.3</b>	<b>O sistema OMPS</b> .....	47
1.3.1	<u>As OMPS-I e o apoio logístico aos meios da Marinha do Brasil</u> .....	50
<b>2</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	56
<b>2.1</b>	<b>Tipo de pesquisa</b> .....	57
<b>2.2</b>	<b>Protocolo de estudo de caso</b> .....	57
2.2.1	<u>Visão geral do estudo de caso</u> .....	56
2.2.2	<u>Procedimentos de campo</u> .....	59
2.2.2.1	Análise documental .....	59
2.2.2.2	Entrevistas .....	60
2.2.2.3	Questionários .....	61
2.2.3	<u>Questões do estudo de caso</u> .....	64
2.2.4	<u>Guia para o relatório do estudo de caso</u> .....	65
<b>2.3</b>	<b>Limitações da pesquisa</b> .....	67
<b>3</b>	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	69
<b>3.1</b>	<b>Caracterização do preço de transferência das OMPS-I</b> .....	69
3.1.1	<u>Dados obtidos sobre o funcionamento dos preços de transferência na análise documental</u> .....	69
3.1.2	<u>Aspectos sobre o funcionamento do preço de transferência das OMPS-I</u>	

	<u>levantados nas entrevistas.....</u>	76
3.1.3	<u>Identificação do método de preço de transferência utilizado nas OMPS-I</u>	77
<b>3.2</b>	<b>Adequação entre preço de transferência das OMPS-I e tipologia estratégica .....</b>	<b>81</b>
3.2.1	<u>Aspectos estratégicos levantados na análise documental .....</u>	81
3.2.1.1	Estrutura organizacional do sistema OMPS .....	81
3.2.1.2	Estratégia .....	86
3.2.1.3	Sistemas de avaliação .....	88
3.2.2	<u>Aspectos relacionados à estratégia levantados nas entrevistas .....</u>	91
3.2.3	<u>Identificação da tipologia estratégica e avaliação do preço de transferência .....</u>	92
<b>3.3</b>	<b>Avaliação da efetividade do sistema de preços de transferência .....</b>	<b>98</b>
3.3.1	<u>Resultados referentes ao objetivo gerencial “aspectos motivacionais”.....</u>	99
3.3.2	<u>Resultados referentes ao objetivo gerencial “avaliação de desempenho” .</u>	101
3.3.3	<u>Resultados referentes ao objetivo gerencial “subsídio a decisões de suprimento” .....</u>	102
3.3.4	<u>Resultados referentes ao objetivo gerencial “maximização do resultado global” .....</u>	104
3.3.5	<u>Resultados referentes ao objetivo gerencial “transparência e facilidade de compreensão” .....</u>	104
3.3.6	<u>Resultados referentes ao objetivo gerencial “garantia da autonomia divisional” .....</u>	105
3.3.7	<u>Comparação dos preços de transferência das OMPS-I quanto aos objetivos gerenciais.....</u>	107
	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>111</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>114</b>
	<b>APÊNDICE A – Questionário aplicado aos Comandantes de Navios .....</b>	<b>119</b>
	<b>APÊNDICE B – Entrevista com Oficiais da divisão de análise de OMPS da DFM .....</b>	<b>121</b>

## INTRODUÇÃO

Obter eficiência na atividade estatal é o maior desafio dos gestores públicos de hoje. Premida entre um contexto de crise fiscal e a crescente demanda da sociedade por serviços públicos melhores, a administração pública tem buscado, cada vez mais, práticas e técnicas de gestão do setor privado para otimizar seus recursos. Neste contexto a contabilidade gerencial, que tem como propósito subsidiar o público interno da organização na tomada de decisão, surge como um instrumento útil para aperfeiçoar a gestão no setor público.

Dentre os diversos artefatos de contabilidade gerencial utilizados na Administração Pública, será objeto desta pesquisa o preço de transferência. Importante como mecanismo de controle em organizações descentralizadas, o preço de transferência pode ser definido como “o preço cobrado quando um segmento da companhia fornece bens ou serviços a outro segmento” (GARRISSON; NOREEN, 2001, p. 403). Horngreen (2004) atribui aos preços de transferência a capacidade de fornecer informações para decisões sobre alternativas de custo e benefício, alinhamento de objetivos e suporte ao processo de avaliação de desempenho.

Uma das questões mais relevantes na utilização de preços de transferência é a determinação do valor a ser cobrado nas transações internas. Por sua utilização como ferramenta de análise de desempenho, o preço de transferência impacta diretamente interesses organizacionais internos das entidades onde é aplicado. Milgron e Roberts (1992) afirmam que desvios na determinação dos preços internos podem prejudicar a tomada de decisão nos níveis divisionais e afetar o resultado de toda a organização.

A determinação do melhor método de precificação interna é também uma preocupação presente na Marinha do Brasil (MB). Em consonância com uma estrutura descentralizada, a MB possui uma rede de Organizações Militares destinadas a prover produtos e serviços que suportem as atividades da Força Naval em áreas estratégicas para a Marinha, como a saúde, ciência e tecnologia e manutenção e construção naval, denominadas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS). A produção destas organizações é “vendida” às demais OM da Marinha mediante remuneração, de modo similar ao funcionamento conceitual do preço de transferência, embora este termo não seja mencionado na estrutura conceitual do sistema OMPS.

Desde sua criação, o sistema OMPS optou por adotar uma remuneração baseada no custo incorrido para a produção dos bens e serviços. A estrutura do sistema prevê que as OM clientes não são obrigadas a contratar os serviços das OMPS, apesar de possuírem incentivos

organizacionais para fazê-lo. As OMPS, por outro lado, são impedidas de receberem recursos orçamentários diretamente, só podendo obter receitas pelo faturamento de sua produção. Buscou-se, com este arranjo, incentivar as OMPS a melhorar seus processos para conquistar os clientes.

Nos últimos anos as OMPS têm convivido com críticas das OM clientes quanto ao valores cobrados pelos seus serviços, que frequentemente superam os valores observados na iniciativa privada. Em condições normais de atividade, esperava-se que os gastos cobertos pelas taxas operacionais fossem distribuídos por uma massa de clientes grande o suficiente para que não representassem acréscimos relevantes aos preços finais; os seguidos períodos de restrições orçamentárias impostas às Forças Armadas, entretanto, reduziram os recursos disponíveis às OM clientes e a demanda das OMPS. Tais ocorrências acarretaram em ônus maior para os clientes remanescentes de modo que os clientes preteriam a estrutura oferecida pelas OMPS optavam por contratar prestadores de serviço externos, acarretando resultados negativos para as OMPS.

Em razão deste cenário, em meados de 2017 a Marinha decidiu promover alterações na sistemática quanto à composição de preços e faturamento dos serviços e produtos, visando reduzir a perda de clientes da própria Marinha para a iniciativa privada. Decidiu-se então que somente os custos diretos seriam faturados aos clientes, de modo que os custos indiretos de produção (CIP) e despesas administrativas (DA), anteriormente custeados por meio de índices e taxas operacionais, seriam pagos por recursos orçamentários recebidos diretamente pelas OMPS. Buscava-se, com esta decisão, baratear os produtos e serviços das OMPS, incentivando a contratação destas por parte das OM clientes.

As modificações mencionadas no parágrafo anterior foram introduzidas sem uma base teórica sólida, que considerasse, além das projeções de preços, aspectos da organização como o sistema de custeio, as perspectivas estratégicas e o processo de avaliação de desempenho. As vantagens e desvantagens e as recomendações de aplicação de cada método de precificação interna também não foram considerados, indicando que ainda muito campo para melhoria na reestruturação do sistema OMPS. Desta maneira, emerge a seguinte questão de pesquisa: **Dentre as alternativas de preço de transferência consideradas pela Marinha, qual a mais adequada para as OMPS-I sob o aspecto estratégico e efetividade gerencial?**

Grande parte dos trabalhos desenvolvidos sobre a temática dos preços de transferência se debruça sobre os aspectos legais do assunto, enfocando as obrigações fiscais impostas pelo governo às empresas que o utilizam. Ao mesmo tempo, os trabalhos que abordam os preços internos pelo aspecto gerencial são direcionados, quase que exclusivamente, a organizações

privadas, cuja principal métrica de desempenho é o lucro. Esta pesquisa diferencia-se das demais ao utilizar como objeto de análise uma entidade pública, na qual a obtenção de retorno financeiro não é o objetivo principal.

Embora o preço de transferência não seja um tema novo, na prática ainda há muito espaço para discussão sobre sua aplicação nos diversos tipos de organizações divisionalizadas. Esta pesquisa tem o propósito de contribuir para a ampliação do conhecimento prático sobre o tema, abordando o caso complexo de uma entidade pública brasileira.

## **OBJETIVO GERAL**

Avaliar o método de determinação do preço de transferência utilizado no sistema OMPS frente às melhores práticas mencionadas na literatura sobre o tema.

## **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Investigar o modo como o sistema de preços de transferência é utilizado como ferramenta de controle gerencial no sistema OMPS.
- Comparar as metodologias de preços de transferência em vigore em teste no sistema OMPS quanto à adequação à tipologia estratégica.
- Comparar as metodologias de preços de transferência em vigore em teste no sistema OMPS quanto à efetividade.

Para alcançar os objetivos expostos, esta dissertação foi estruturada em quatro seções, além desta introdução: a primeira seção, que aborda o referencial teórico necessário ao desenvolvimento da pesquisa; a segunda seção, onde são abordadas a metodologia e a coleta de dados da investigação proposta; e a terceira e quarta seções, que tratam, respectivamente, da análise de dados e das considerações finais. Os autores consultados estão listados nas referências, enquanto os apêndices contêm o roteiro de entrevista e o questionário utilizado na pesquisa.

## 1 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, subdividida em três partes, serão revistos aspectos teóricos relacionados à descentralização e divisionalização, na primeira parte; e, em seguida, aos preços de transferência e os métodos de determinação associados a eles. Os conceitos relacionados ao sistema OMPS e seu funcionamento são detalhados na terceira e última parte desta seção.

### 1.1 Descentralização, divisionalização e centros de responsabilidade

A descentralização, como forma de organização e gestão corporativa, data da década de 1930, e surgiu como resposta de grandes corporações americanas, como a DuPont e General Motors, aos desafios gerenciais advindos da expansão das atividades e consequente aumento da complexidade das operações (SOLOMONS, 1976).

O modelo descentralizado tornou-se predominante entre as grandes corporações a partir da década de 1970, em função da necessidade de respostas rápidas a um ambiente cada vez mais competitivo, às quais o antigo modelo centralizado, surgido no século XIX, não mais conseguia atender (VANCIL, 1979; FAINGUELERNT, 1998).

De acordo com Garrison e Noreen (2001), uma organização descentralizada é “aquela em que o poder de decisão não está restrito a poucos executivos do topo, mas, ao contrario, se distribui pela organização, e os gerentes dos diversos níveis tomam decisões-chave, pertinentes à sua esfera de responsabilidade”. Segundo Horngren et al. (2000), descentralizar é, em essência, delegar autoridade, e quanto maiores as responsabilidades atribuídas aos níveis mais baixos da organização, maior é o seu nível de descentralização.

A adoção de uma estrutura descentralizada se baseia na premissa de que os gestores das unidades descentralizadas possuem informações mais detalhadas sobre as variáveis que afetam sua unidade em particular e podem atuar com maior agilidade na tomada de decisão (MAHER, 2001). Para Garrison e Noreen (2001), o grau de descentralização adotado deve ser definido pela alta administração da entidade e poderá variar de acordo com o grau de assimetria das informações disponíveis à administração central e às gerências das unidades.

Para Maher (2001, p. 457), o processo de descentralização apresenta os seguintes benefícios:

- (i) Respostas mais rápidas à mudanças no ambiente, evitando a perda de tempo na transmissão de informações à administração central e comunicação de instruções aos gerentes locais;
- (ii) Otimização do tempo de gerenciamento, permitindo que a alta gerência concentre esforços nas questões estratégicas, onde geralmente tem vantagem sobre a média gerência;
- (iii) Permite a redução da complexidade dos problemas administrativos, por meio do seu desmembramento em problemas menores e menos complexos; e
- (iv) Possibilita que os gerentes de menores escalões sejam treinados para lidar com decisões maiores no futuro.

A maior desvantagem da descentralização é a possibilidade de que os gerentes locais tomem decisões conflitantes com os objetivos da gerência central. Desta maneira, empresas descentralizadas frequentemente incorrem em custos de monitoramento e controle maiores, necessários à prevenção e correção de eventuais desvios (MAHER, 2001). Os custos com a consolidação de informações das diversas unidades e a duplicidades de atividades administrativas são apontados por Horngren, Foster e Datar (2000) como outros aspectos negativos da adoção da descentralização.

Na medida em que uma organização se expande e torna-se mais complexa, administrá-la de modo centralizado fica difícil, obrigando a delegação de tarefas. Esta delegação propicia o surgimento de uma relação de principal (que delega a responsabilidade) e agente (que recebe a responsabilidade delegada) e dos conflitos de agência decorrentes deste relacionamento. Neste contexto, sistemas de avaliação de desempenho e incentivo ganham muita importância como mecanismo de controle necessário para garantir que a autonomia concedida não atente contra os interesses da própria organização.

Para Maher (2001), em decorrência dos conflitos de agência, a compatibilização total entre objetivos individuais e organizacionais é rara. Assim, para evitar perdas decorrentes desta incompatibilidade, as empresas descentralizadas instituem sistemas de avaliação de desempenho buscando a congruência de comportamento, obtida quando os colaboradores passam a agir no melhor interesse da corporação, sem considerar seus objetivos individuais. Jiambalvo (2009), afirma que medir o desempenho é um fator crítico que estabelece regras e passa a determinar como será o comportamento dos indivíduos e das organizações diante de certas situações.

Uma das formas utilizadas pelas empresas para instituir sistemas de avaliação de desempenho é divisionalizar seu processo de gestão. Divisionalização, para Souza (2001) consiste em subdividir a organização em segmentos ou divisões de modo que “cada divisão acaba tornando-se uma empresa dentro da própria empresa e, em grande extensão, será administrada como uma entidade separada, gozando de certo nível de autonomia”.

As organizações devem considerar suas divisões como centros de responsabilidade independentes, de maneira que os esforços dos gerentes para elevar os lucros divisionais resultem em um desempenho superior para a empresa como um todo. (SOUZA, 2001; MINTZBERG, 1995; MILGRON; ROBERTS, 1992).

De acordo com Solomons (1976), embora muitas vezes sejam tratadas como sinônimos na literatura, descentralização e divisionalização possuem diferenças conceituais importantes: a divisionalização refere-se à atribuição de responsabilidades aos gerentes de uma divisão sobre os resultados desta, possuindo amplitude conceitual maior que a descentralização, que se limita aos aspectos relacionados à delegação de autoridade. Souza et al. (2011, p. 17) reforçam este entendimento ao afirmar que:

(...) a descentralização pode ser entendida como a delegação da tomada de decisão e a divisionalização, como a delegação da responsabilidade pelo lucro. Assim, nenhum segmento deveria ser considerado uma divisão a menos que seja um centro de lucro. Dessa forma, para os autores que diferenciam os termos divisionalização e descentralização, o uso do preço de transferência seria possível somente em empresas divisionalizadas, pois somente nelas haveria delegação da responsabilidade pelo lucro.

Souza et al.(2011), no entanto, compreendem que o entendimento acima não é unânime na literatura. Desta maneira, esta pesquisa irá considerar a similaridade dos conceitos de descentralização e divisionalização como máxima, de modo a permitir que o tema preços de transferência seja abordado, independentemente da caracterização da empresa como descentralizada ou divisionalizada, por meio do conceito de centro de responsabilidade, que será descrito na sequência.

### 1.1.1 Contabilidade por responsabilidade

A avaliação de desempenho é fator crítico na opção pela adoção de estruturas descentralizadas nas organizações e pressupõe que a administração central possua informações suficientes que possibilitem um processo de avaliação eficaz. Neste sentido, por sua capacidade informacional, a contabilidade pode ser um instrumento valoroso para subsidiar a alta administração na tomada de decisão relacionada à avaliação de desempenho divisional.

Em razão disso, muitos aspectos da contabilidade financeira e gerencial têm sido adaptados com o objetivo de avaliar a *performance* dos agentes internos da organização. A

utilização da contabilidade no processo de avaliação de desempenho é denominada contabilidade por responsabilidade, e pode ser definida como “um sistema de informações adaptado à estrutura organizacional de uma companhia de modo que custos e receitas sejam agrupados de acordo com o nível de responsabilidade” (MAHER, 2001, p. 457). Na visão de Junqueira e Moraes (2005), o principal propósito da contabilidade por responsabilidade, também chamada contabilidade divisional, é registrar e apurar o resultado das transações internas entre as divisões.

A contabilidade por responsabilidade pressupõe a segmentação da organização em subunidades relativamente autônomas, em consonância com filosofia descentralizada de gestão. Tais subunidades, quando geridas por um executivo ou gerente responsável por suas atividades podem ser denominadas centros de responsabilidade. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Para Atkinson et al. (2000, p. 120), um centro de responsabilidade é “uma unidade de empresa da qual um gerente é responsável pelo controle na forma de custo, receita, lucro ou retorno sobre o investimento”. Os mesmos autores comparam os centros de responsabilidade a “um pequeno negócio, cujo gerente é escalado para dirigi-lo a fim de promover os interesses da empresa maior”. Já Anthony e Govindarajan (2002) mencionam que os centros de responsabilidade possuem objetivos próprios, recebem insumos (entradas) e produzem saídas resultantes de seu trabalho, que podem ser transferidas para outro centro de responsabilidade ou para o mercado externo.

Para Maher (2001, p. 123), os centros de responsabilidade se classificam de acordo a natureza da variável controlada pelo gerente responsável, podendo ser de quatro tipos básicos:

- Centros de custos – os gerentes são responsáveis apenas pelos custos. Quando estes custos possuem um relacionamento bem definido entre insumos e saídas, são estabelecidos centros de custos-padrões, cujos custos são avaliados de acordo com os desvios em relação a um valor previamente fixado; se não houver esta relação pré-definida, tem-se um centro de custos discricionários, cuja avaliação de desempenho é avaliada em critérios subjetivos, como no caso das divisões responsáveis por gastos com pesquisa e desenvolvimento, por exemplo.
- Centros de receitas – centros de responsabilidade onde os gerentes são responsáveis apenas pelas vendas de produtos. São avaliados em função da comparação entre vendas projetadas e as efetivamente realizadas.
- Centros de investimentos – Unidades organizacionais responsáveis por lucros e investimentos em ativos. São avaliados por medidas que considerem tanto o lucro gerado pelo centro quanto o investimento nele realizado e dispõem de recursos financeiros vultosos com os quais podem tomar decisões.
- Centros de lucros – Unidades organizacionais responsáveis por lucros e que gerenciam receitas e despesas. Possuem relativamente mais autonomia que os centros de receitas e de custos.

Anthony e Govindarajan (2002, p. 157) utilizam a nomenclatura centros despesas para referirem-se aos centros de custos por considerarem que estes, cujo conceito é derivado da contabilidade de custos, não possuem um responsável identificado, característica obrigatória dos centros de responsabilidade. Para os autores, os centros de despesas são “centros de responsabilidade cujas entradas podem ser medidas em termos monetários, mas cujas saídas não o são” e podem se dividir em centros de despesas discricionários, caracterizados pela ausência de um parâmetro objetivo de avaliação; e os disciplinados, para os quais pode ser determinado um valor necessário para produzir uma unidade de saída.

No caso dos centros de lucro, o processo de avaliação de desempenho é significativamente mais complexo do que nos demais centros de responsabilidade, em função da dificuldade de estabelecer-se um critério para o rateio dos lucros totais da companhia pelos centros de lucro. (MAHER, 2001). Como os centros de lucro raramente são isolados das demais subunidades da empresa e costumam consumir insumos transferidos internamente por outros centros de responsabilidade, o estabelecimento de preços de transferência, abordados na próxima subseção, surge como uma ferramenta importante na avaliação do desempenho divisional.

## **1.2 Preços de transferência**

Muitas organizações se estruturam em unidades de negócios buscando obter vantagens gerenciais associadas à divisionalização. Quando essas unidades transferem produtos ou serviços entre si, o sistema de medição de desempenho requer o estabelecimento de um mecanismo para a transferência física e contábil destes produtos e serviços. Este mecanismo é o preço de transferência, que pode ser definido como o preço praticado em transferências de um produto ou serviço entre subunidades da mesma empresa organização (HORNGREEN; FOSTER; DATAR, 2000; MAHER, 2001; HANSEN; MOWEN, 2001).

Sobre o conceito de preço de transferência, Santos (2002, p. 11) afirma:

[...] quando produtos e serviços são transferidos entre unidades de negócio, a receita da unidade fornecedora (que produz o produto) torna-se um custo da unidade compradora que o adquire para revendê-lo como tal, ou para utilizá-lo como insumo na fabricação de um outro seu produto que será vendido no mercado externo à companhia. O bem da transação, o produto intermediário; é, pois, aquele que, fabricado pela unidade fornecedora e adquirido pela unidade compradora, é colocado por esta no mercado como o próprio produto final ou seu insumo. A receita

unitária obtida pela unidade de negócio fornecedora ao transacionar internamente um produto ou serviço com a unidade compradora é o preço de transferência desse produto ou serviço.

Preços de transferência espelham o custo operacional para a unidade compradora e receita para a vendedora, influenciando o resultado operacional de ambas. (HORNGREEN; FOSTER; DATAR, 2000).

Segundo Maher (2001), os preços de transferência estão relacionados à capacidade das divisões internas de uma companhia transacionarem serviços e bens sem perder o atributo da autonomia. Numa visão mais restrita, Anthony e Govindarajan (2002) consideram que os preços de transferência se referem ao valor das transações entre centros de lucro, e não entre qualquer centro de responsabilidade, atribuindo à expressão interpretação similar à usada em transações entre companhias independentes. Santos (2002) associa os sistemas de preços de transferência à necessidade da alta administração de organizações descentralizadas de regular as relações entre divisões que transacionam entre si, evitando que uma divisão obtenha lucros à custa do resultado de toda a companhia.

O preço de transferência pode ser utilizado em âmbito externo, entre unidades empresariais do mesmo grupo econômico localizadas em diferentes países, sendo monitorados por órgãos tributários destes países; e internamente, entre centros de responsabilidade da mesma organização. Embora haja uma forte influência dos objetivos fiscais na utilização do preço de transferência externo, o propósito de ambos é a maximização do resultado da entidade e a avaliação de desempenho de suas unidades divisionadas (BEUREN; GRUNOW; HEIN, 2010).

De acordo com Solomons (1976), sendo parte importante do sistema de mensuração de lucro, os preços de transferência devem, com maior precisão possível, auxiliar a alta administração a avaliar a *performance* dos centros de lucro. Beuren, Grunow e Hein (2010) corroboram esta visão ao afirmar que um sistema de fixação de preços de transferência se caracteriza pela busca simultânea da descentralização, com autonomia e delegação de responsabilidades, sem a perda dos benefícios da centralização, como conhecimento dos resultados de cada centro de responsabilidade.

Sobre as finalidades de um sistema de preços de transferência, Horngren, Datar e Foster (2000, p.693) comentam:

Em termos ideais, o método de preço de transferência escolhido deve levar o gerente de cada subunidade a tomar as melhores decisões para a organização como um todo. Como em todos os sistemas de controle gerencial, os preços de transferência devem ajudar a cumprir as estratégias e metas da organização e ajustar sua estrutura. Eles devem, em particular, promover a congruência de objetivos e um alto nível

sustentado de empenho administrativo. Os vendedores devem ser estimulados a manter baixos os custos do produto ou serviço, e os compradores, a adquirir e utilizar os insumos com eficiência. Se a administração de topo favorece um alto grau de descentralização, os preços de transferência também devem estimular a autonomia de decisão da subunidade. Autonomia é o grau de liberdade de tomar decisões. (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2000).

Para Anthony e Govindarajan (2002), os preços de transferência não são propriamente um instrumento contábil, mas uma ferramenta de incentivo para que os gerentes tomem decisões convergentes com os objetivos da organização. O aspecto motivacional é ressaltado também por Dearden (1973), que atribui ao sistema de preços internos a capacidade de “assegurar uma alocação ótima dos recursos corporativos, motivar os gerentes das divisões a operar suas unidades a um alto grau de eficiência e promover o bem-estar do grupo corporativo como um todo”.

Outra função importante dos preços de transferência é subsidiar atinentes às fontes de suprimento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002; HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000). De acordo com Tomkins e McAulay (1992), os preços de transferência constituem a base para a tomada de decisões de terceirização, sendo um dos primeiros critérios considerados na avaliação sobre comprar dentro ou fora da empresa. Para Terzioglu (2006), embora a decisão de terceirizar uma determinada atividade envolva outras considerações acerca da eficiência e valor estratégico da atividade avaliada, os preços de transferência são fonte informacional essencial neste processo, devendo ser considerados, inclusive, os métodos utilizados na obtenção do preço interno.

A garantia da autonomia divisional, maximização de resultados e o incremento no processo de avaliação de desempenho também são objetivos atribuídos na literatura aos preços de transferência (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000; GARRISON; NOREEN 2001; ATKINSON et al., 2000). De acordo com Anthony e Govindarajan (2002), os preços de transferência devem, ainda, ser fáceis de entender e administrar, oferecendo informações transparentes sobre as transações internas da organização.

A complexidade da tarefa de determinar os preços de transferência está relacionada à dificuldade de, em um ambiente de competição entre os centros de responsabilidade, mensurar a contribuição de cada unidade que participa das transações internas da organização no lucro gerado por ela. (GRUNOW; BEUREN; HEIN, 2010). Para Anthony e Govindarajan (2002), mesmo sendo a descentralização a doutrina organizacional mais destacada na atualidade, o desafio de criar um método satisfatório para contabilizar produtos e serviços transferidos de uma unidade para outra ainda parece distante de uma solução definitiva.

Na abordagem proposta por Solomons (1973), os preços de transferência devem ser entendidos na forma de recomendações de procedimentos para as diferentes conjunturas em que as transações internas se desenvolvem. Para o autor, obter um meio de garantir que as compras e vendas internas ocorram nas quantidades e condições ótimas é mais importante do que fixar um método de preço de transferência. Afirma, assim, que a escolha do método de preço de transferência deve orientar-se pela resposta às seguintes questões:

Em se tratando dos produtos transferidos, existe um mercado competitivo externamente ao qual a empresa possa recorrer com frequência? Caso não exista esse mercado, as transferências ocorrem em montante com materialidade ou materialidade potencial? Se não existe mercado externo competitivo e as transferências se dão em quantidades materiais, a divisão fornecedora tem excesso de capacidade ou não é possível atender à demanda? (SOLOMONS, 1973, p. 101)

Conclui-se que o método de preço de transferência adotado para fins gerenciais, dependerá dos objetivos da empresa na utilização do preço interno, os quais normalmente se orientam pelas diferentes peculiaridades ambientais e organizacionais de cada organização. Conhecer as características dos métodos de precificação interna e como estes se ajustam às características de cada entidade são um caminho para extrair o melhor potencial deste instrumento gerencial.

### 1.2.1 Métodos de determinação do preço de transferência

A definição do preço de transferência se reveste de complexidade por sua capacidade de influenciar diretamente o modo como os gestores são avaliados e induzir a decisões contrárias ao interesse da organização. Horngren, Foster e Datar (2000) corroboram esta afirmação ao admitirem não existir regra geral para a formação de preços de transferência, dada a impossibilidade de reunir os critérios de congruência de objetivos, empenho administrativo e autonomia das subunidades em um só método.

Anthony e Govindarajan (2002) reconhecem que, embora considerem como regra geral a aplicação de preço de transferência em valor similar ao preço oferecido por fornecedores externos, a complexidade de um sistema de preços de transferência pode variar muito em função da natureza da atividade desempenhada pela organização.

De maneira geral, o preço de transferência para fins gerenciais pode ser estabelecido por três métodos básicos: negociado, pelo valor de mercado ou baseado em custos

(HORNGREEN; FOSTER; DATAR, 2000; MAHER, 2001; HANSEN; MOWEN, 2001). Outro método mencionado na literatura é o Dual ou Solução Dual, uma combinação dos métodos básicos que busca conciliar as vantagens e fragilidades associadas a cada um deles (BUFONI, 2007). Para Maher (2001), não há preponderância de um dos métodos sobre os demais, uma vez que a seleção método se subordina aos objetivos da empresa na utilização do preço de transferência, os quais derivam das diferentes características ambientais e organizacionais da entidade que os aplica.

Sobre os fatores que influenciam a definição dos preços de transferência, Santos (2002, p. 89) afirma:

[...] a valorização de preços de transferência deve depender da quantidade transacionada internamente, da relevância da transferência nos resultados das unidades de negócio envolvidas (atividade típica e atividade acessória) e do dimensionamento da estrutura operacional da unidade fornecedora para tornar factível a transferência de um seu produto para a unidade de negócio compradora. A valorização depende também da existência ou não de mercado externo do produto em transferência, bem como da liberdade das unidades de acessá-lo (a unidade fornecedora de vender seu produto externamente e a unidade compradora de comprá-lo de fornecedores externos).

Para melhor compreender esses fatores, assim como situações de aplicabilidade do preço de transferência, apresenta-se, na sequência, uma discussão individualizada sobre os métodos de preços de transferência empregados com objetivos gerenciais.

#### 1.2.1.1 Método do preço de mercado

Apontado como o método de apuração interno mais justo para valorizar as transações internas, o preço de transferência com base no mercado pode ser definido como “o valor das mercadorias transacionadas entre unidades de uma mesma empresa pelo preço vigente no mercado para a mesma mercadoria” (CATELLI, 2010, p. 13). Na visão de Garrison e Noreen (2001), este método de precificação interna é recomendado para situações onde há um mercado intermediário para os bens e serviços transacionados e é considerada a melhor solução quando a unidade fornecedora não possui capacidade ociosa.

Nas ocasiões onde o produto transacionado entre as subunidades possui mercado a capacidade de produção da subunidade vendedora for limitada, é estabelecida uma competição da unidade subunidade compradora com os compradores externos. Nessas

circunstâncias, preços de transferência diferentes do preço de mercado acabam prejudicando o resultado global da organização, conforme mencionam Garrison e Noreen (2001, p. 407):

Se a divisão não tiver capacidade ociosa, o preço de mercado no mercado intermediário é a escolha perfeita para o preço de transferência. Isso porque, se a divisão vendedora pode vender um item transferido no mercado externo, então, no que lhe diz respeito, o custo real de transferência é o custo de oportunidade da receita perdida na venda para fora. Seja o item transferido internamente ou vendido para fora no mercado intermediário, os custos de produção são exatamente os mesmos. Se o preço de mercado for utilizado como preço de transferência, o gerente da divisão vendedora nada perderá com a transferência, e o gerente da divisão compradora receberá o sinal correto de quanto a transferência realmente custa para a companhia.

Para Horngren, Datar e Foster (2000, p. 466), o preço de transferência baseado no mercado conduz às melhores decisões quando são satisfeitas três condições:

- (i) O mercado para o produto intermediário é perfeitamente competitivo;
- (ii) As interdependências das unidades forem mínimas; e
- (iii) Não houver custos ou despesas adicionais à empresa na compra ou venda no mercado externo, em vez de negociações internas.

A principal característica do método de preço de mercado é a sua capacidade de fornecer incentivos corretos às divisões envolvidas nas transações internas da organização. Na adoção deste critério de apuração a composição dos valores é clara e objetiva, facilitando a compreensão do sistema por parte dos gerentes envolvidos. Na visão de Araujo (2010), a utilização do preço de mercado como parâmetro para o preço de transferência incentiva as transações internas e maximiza a riqueza da companhia ao motivar que cada divisão busque individualmente o melhor resultado.

Cosenza e Alegria (2004) também defendem essa metodologia como a que melhor reflete o desempenho dos gerentes e de suas unidades, pois além de refletir o valor econômico efetivo dos bens e serviços transferidos entre as unidades, permite a essas maximizar e tornar eficazes seus próprios resultados econômicos, constituindo-se fator fundamental para motivar e reduzir os conflitos entre os gerentes das atividades.

Sobre as vantagens da aplicação de preços de transferência baseados em preço de mercado, Padoveze (2003, p. 457) afirma:

Este é o critério que deve ser utilizado, pois tem todas as vantagens e nenhuma desvantagem: é objetivo, pois é aferido pelo mercado; evita discussões, pois o preço é dado por entidades externas à empresa; e incorpora competitividade, pois dá referencial externo às atividades internas da empresa.

No entanto, este método pode apresentar dificuldades de aplicação quando da existência simultânea de capacidade ociosa na divisão fornecedora e um mercado externo

competitivo para o bem transacionado. Nesta situação, o custo real de produção pode ser superior ao custo de mercado, levando a unidade compradora a direcionar toda sua demanda para o mercado externo. Neste caso, embora os resultados da divisão compradora se mantenham positivos, o resultado global da companhia pode diminuir. Na visão de Maher (2001), a organização pode minimizar este problema ao incentivar os centros de responsabilidade a transacionar internamente, por meio de uma política de onde a divisão compradora receba descontos caso opte por adquirir o bem dentro da empresa.

Outro ponto importante a ser considerado no emprego de preços de transferência baseados no mercado é a disponibilidade dos valores: Para Horngreen et al. (2004), a efetividade da utilização do preço mercado como preço de transferência depende da facilidade de acesso aos preços de mercado em bases comparativas viáveis e compatíveis com a realidade da companhia e do mercado.

Tal condição constitui séria limitação ao emprego deste método, uma vez que situações onde mercados competitivos viabilizem o estabelecimento de uma política de preços ótima são raras e, caso fossem comuns, restariam poucas razões econômicas para a manutenção de unidades autônomas dentro de uma mesma estrutura corporativa (MERCHANT; STEDE, 2007).

Junqueira e Moraes (2005) consideram que o preço de transferência no preço corrente de mercado representa um avanço significativo em relação aos modelos baseados em custo. Os autores assumem, entretanto, que neste método o preço incorpora elementos nos quais a empresa não incorre numa transação interna, como impostos, comissões, seguros, fretes, entre outros. Assim, na aplicação desta técnica de apuração interno, o correto seria o ajuste do preço de mercado, deduzindo os gastos que a empresa não incorre quando realiza vendas internas, aproximando-o do conceito preço de transferência pelo custo de oportunidade.

## **1**

### **1.1**

#### **1.1.1**

##### **1.2.1.2 Preço de transferência baseado no custo de oportunidade**

O custo de oportunidade, para Catelli (2010, p. 78), representa “o custo da escolha de uma alternativa em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior benefício, ou seja,

trata-se do custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa”. Já na visão de Faria e Lobo (2011, p.16), o preço de transferência interno baseado no custo de oportunidade pode ser definido como “o valor correspondente ao produto ou serviço pago se o produto ou serviço fosse adquirido externamente na melhor alternativa desprezada, ou seja, ao menor preço de mercado do produto ou serviço transferido”.

Este método está assentado no conceito de que o preço de transferência precisa retratar o custo de oportunidade da opção pelo consumo dos produtos e serviços transacionados internamente, em detrimento de adquirir os produtos ou serviços na melhor alternativa econômica oferecida externamente. Santos (2002, p. 45), descreve o funcionamento deste método da seguinte maneira:

O apreçamento com base no custo de oportunidade se fundamenta em três conceitos: preço de mercado do produto em transferência; preço de mercado de outro produto da unidade fornecedora que possa ser produzido e vendido externamente utilizando-se da estrutura operacional dedicada ao produto em transferência; custo do capital empatado e gastos fixos estruturais das operações da unidade fornecedora para fabricar e transferir o produto para a unidade compradora, elimináveis caso tal fabricação e transferência não mais ocorram.

Para Araujo (2010), em um processo de aquisição interna, o custo de oportunidade existe tanto para a unidade compradora quanto para a vendedora: para a primeira, este custo é representado pela renúncia à possibilidade de vender o produto externamente, assumindo o valor da soma dos gastos incorridos na produção e a margem de lucro não realizada; para a compradora, o custo de oportunidade está relacionado à renúncia em adquirir externamente o produto, comprando-o internamente. Nesse caso, a regra é que o preço de transferência não deve ser maior que o preço encontrado no mercado externo.

As vantagens associadas a este método são similares às relacionadas ao método de preço de mercado: o apreçamento pelo custo de oportunidade é considerado eficiente para evidenciação e maximização dos resultados divisionais, além de funcionar como elemento de motivação e redução de conflitos entre os centros de responsabilidade (COSENZA; ALEGRÍA, 2004).

O método do custo de oportunidade é a técnica de precificação interna recomendada pela Gestão Econômica (GECON), modelo gerencial de avaliação de empresas desenvolvido pela Universidade de São Paulo (WACHHOLZ; BENETTI; REGINATO, 2005) sendo considerado por Catelli (2010) o método que possui as características necessárias para suportar as transações internas da organização e, simultaneamente, incentivar a otimização dos resultados econômicos. Apesar disso, segundo Santos (2002), o método de custo de

oportunidade ainda é pouco abordado na literatura, por ser considerado complexo e de difícil aplicação prática.

As principais críticas a este método estão relacionadas à dificuldade na obtenção de preços externos que sirvam de parâmetro para a determinação dos preços internos, como também ocorre com o método de preço de mercado. A subjetividade na determinação das opções econômicas consideradas no cálculo deste método de precificação também é apontada como fragilidade de sua aplicação (GUAPO, 2011).

### 1.2.1.3 Métodos baseados em custos

Métodos baseados no custo normalmente são empregados para transferências internas quando não há preços de mercado disponíveis ou estes são inapropriados ou de difícil obtenção. (SCHARF, 2016). Para Atkinson et al. (2000), preços de transferência baseados em custos são uma alternativa viável apenas na inexistência de um mercado bem definido para o bem ou serviço intermediário a ser transferido.

O método baseado em custos é bastante utilizado pela facilidade de acesso aos dados internos dos custos de produção, especialmente na comparação com os preços de mercado (CHAN; CHOW, 2001). Horngren, Datar e Foster (2000) afirmam que este método é utilizado por quase metade das maiores empresas do mundo. Beuren, Grunow e Hein (2010) obtiveram conclusão semelhante ao avaliar os métodos de preços de transferência mais utilizados nas maiores indústrias brasileiras, indicando que este método é um dos mais difundidos também no Brasil. A simplicidade é outro fator apontado pela literatura como um dos motivos pela preponderância do emprego deste método em relação aos demais na prática das empresas.

Os métodos baseados em custos são considerados inferiores aos preços baseados no mercado em função de duas fragilidades principais: a transferência das ineficiências das unidades fornecedoras para as compradoras, representada por custos superiores dos bens intermediários; e a falta de incentivo à redução de custos.

Sobre as desvantagens dos métodos baseados em custos, Santos (2002, p. 33) afirma:

Tomar custos como preços de transferência interna, traz os seguintes problemas:  
a) As unidades fornecedoras não participam do lucro obtido pela companhia como um todo, isto é, o resultado da companhia é deslocado totalmente para as unidades de negócio situadas no final do processo produtivo e que interagem com o mercado do produto final;

- b) No caso de custos reais, totais ou variáveis, o preço de transferência interna se torna um veículo de difusão de ineficiências produtivas das unidades de negócio fornecedoras para suas companhias;
- c) No caso de custos totais, reais ou padrões, variações no volume de produção de unidades fornecedoras afetam, por causa dos custos fixos, o preço de transferência dos produtos intermediários e, por conseguinte, os resultados das unidades compradoras. (2002 p. 33)

Os custos usados nos preços de transferência podem ser reais ou orçados e, dentro de cada uma destas opções, incluir custos fixos e variáveis. Em algumas ocasiões, o preço de transferência baseado no custo pode compreender uma margem de lucro que represente o retorno sobre o investimento realizado na subunidade. (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2000). As diversas alternativas de técnicas baseadas em custo são discriminadas a seguir:

a) Método do custo total

O preço de transferência baseado no custo total é aquele que ocorre quando o bem ou serviço é transacionado pela unidade vendedora pelo somatório dos custos incorridos na sua produção. Também chamado de custo real ou custo total puro, este método pressupõe que os produtos devem ser transferidos internamente em função da totalidade dos valores dos custos fixos e variáveis suportados no processo produtivo.

Preços de transferência baseados no custo total representam valores relevantes para decisões de longo prazo; facilitam a precificação externa sobre custos fixos e variáveis e são mais baratos de administrar (HORNGREN, DATAR, FOSTER, 2000). O principal atrativo do método de custo total, no entanto, é a simplicidade de implementação e a facilidade de compreensão. Entretanto, este método é considerado pouco eficaz, sendo apontado por Padoveze (2003) como o pior método de apuração do ponto de vista gerencial.

As principais limitações deste método estão relacionadas à incapacidade de avaliar com acurácia o desempenho das divisões envolvidas numa transação, em especial nas situações onde existem ineficiências em algum elo da cadeia produtiva interna. Souza, Cardoso e Fernandes (2011, p. 18) ao definirem as principais características do método de custo total, afirmam:

[...] haverá situações em que um preço de transferência interno baseado no custo real não deva ser utilizado, pois não avalia os gestores de forma justa (principalmente quando da existência de ineficiências), nem os motiva para a utilização de serviços ou produtos internos, o que é contrário aos princípios da gestão e aos interesses da empresa. Além disso, a própria empresa como um todo pode ser prejudicada no mercado, dada a ineficiência não eliminada.

De acordo com Padoveze (2003), apesar de ser uma técnica de apuração muito difundida, a transferência de bens internamente pelo custo real não possui vantagens

gerenciais ou motivacionais que justifiquem sua adoção. Para Beuren, Grunow e Hein (2010) são deficiências associadas a este método a possibilidade de distorções no rateio dos custos fixos entre as unidades e a concentração do lucro nas unidades compradoras, que podem distorcer o sistema de avaliação de desempenho.

b) Custo total com margem de lucro

Utilizado como artifício de aproximação do custo total ao preço de mercado, o método de custo total mais margem consiste em determinar o preço de transferência por meio da apuração do custo incorrido somado à uma margem de lucro pré-determinada. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). De acordo com Chan e Chow (2001), este método tem a capacidade de atenuar os problemas referentes a concentração de lucro nas unidades consumidoras das transações internas, observados na técnica de custo total puro, sendo considerado o único método baseado em custo que atribui às unidades vendedoras o lucro por elas agregados e, desta maneira, o único que possibilita a avaliação do desempenho divisional.

Para Santos (2002), o custo total, adicionado a uma margem de lucro equivalente à remuneração do capital imobilizado na unidade fornecedora, é a técnica de apreamento em custo mais justa, pois permite a conservação patrimonial da unidade vendedora e custeio dos recursos utilizados no financiamento de suas atividades.

O mesmo autor, no entanto, ressalta que a adoção deste método não elimina o problema da transferência de ineficiências e adiciona um incentivo para que os gerentes das unidades fornecedoras aumentem seus custos, já que estes constituem parâmetro para a definição das margens de lucro da divisão. Para Junqueira e Moraes (2005) a arbitrariedade intrínseca à fixação de uma margem lucro por uma taxa pré-determinada não representa a contribuição efetiva da unidade fornecedora e, ao invés de melhorar o processo de avaliação das unidades de negócio, pode agravá-las ao refletir um resultado divisional ilusório.

c) Preço de transferência baseado no custo variável

O preço de transferência pelo custo variável apoia-se na ideia de que a subunidade fornecedora deve transferir os bens ou serviços internamente pelo valor do custo adicional necessário a produção de mais uma unidade destes bem ou serviço (BEUREN; GRUNOW; HEIN, 2008). Segundo Scharf (2016), o método de custo variável é recomendado para situações onde exista capacidade ociosa na subunidade fornecedora, mas é considerado deficiente para suportar o processo de avaliação de desempenho.

De acordo com Wachholz, Benetti e Reginato (2005), a aplicação do método do custo variável é suportada por duas premissas básicas: o custo fixo unitário não é constante, variando de acordo com volume de produção; e uma eventual redução da demanda da unidade compradora deve ser suportada pela unidade vendedora, que ficará com capacidade ociosa, caso não haja um aumento nas vendas externas correspondente.

Esta técnica de apuração permite minimizar o problema das transferências das ineficiências entre os elos da cadeia produtiva interna ao impedir que as ineficiências associadas aos custos fixos incorridos pela unidade fornecedora sejam repassados à unidade compradora. As ineficiências referentes aos custos diretos ou variáveis, entretanto, permanecem sendo repassados entre as seções produtivas da organização (JUNQUEIRA; MORAES, 2005).

Sobre a aplicação do método de apuração pelo custo variável, Faria e Lobo (2011, p. 11) afirmam:

[...] não é possível efetuar uma avaliação correta dos centros uma vez que os custos fixos são suportados pelos centros que não tem possibilidade de os rentabilizar. Assim, só o centro que vende para o exterior consegue apresentar um resultado positivo e acumula em si toda margem de lucro que na realidade estaria distribuída por todos os centros (...). O modelo não incentiva a inovação nem motiva os gestores a melhorar o processo produtivo, podendo, no limite, ter um efeito contrário e os gestores serem tentados transformar custos fixos em custos variáveis com o intuito de inflacionar o valor das vendas e assim serem melhor avaliados. Poderá ser utilizado em pequenas subunidades de produção, que produzam pequenos componentes, que tenham uma estrutura de custo fixo muito pequena e onde o processo produtivo seja de tal forma simples que a sua melhoria ultrapassaria largamente o rácio do custo/benefício.

Preços de transferência baseados em custos variáveis podem não ser a melhor opção para subsidiar decisões do tipo “produzir ou comprar pronto” e nem sempre permitem a maximização do resultado final da companhia. (SANTOS, 2002).

Uma das variações da técnica de preço baseado em custo variável é o custo marginal. Embora tratem de conceitos distintos, os custos variáveis são, às vezes, usados como sinônimos de custos incrementais ou marginais, sob a perspectiva dos preços de transferência (BEUREN; GRUNOW; HEIN, 2008). Na definição de Benke e Edwards (1980, p. 21) o custo marginal é “a alteração no custo total, em decorrência de pequena alteração na produção total”. A proximidade entre os conceitos, segundo os autores, decorre da constatação de que os custos fixos, em geral, não variam significativamente quando há modificações irrelevantes na produção, indicando que as alterações em quanto ao custo total são oriundas das mudanças nos custos variáveis.

Para Atkinson et al. (2008), a precificação pelo custo marginal tem sentido econômico ao considerar-se que qualquer unidade de negócio só estaria disposta a produzir um determinado item caso seus custos marginais fossem iguais a sua receita marginal. Desta maneira, ainda segundo estes autores, praticar preços diferentes dos custos marginais “conduz os sócios da empresa a escolher um nível mais baixo que o ótimo de transações, causando uma perda econômica global para a empresa”.

O custo marginal é apontado por Hirshleifer (1956), como a técnica de precificação interna com a maior capacidade de maximização os lucros da companhia como um todo nas situações onde o bem ou serviço intermediário não possui mercado externo viável. Entretanto, para Atkinson et al (2008), o custo marginal implica na ocorrência permanente de déficits na divisão vendedora, uma vez que, como o custo marginal diminui com o aumento da produção, ele sempre será inferior ao custo médio da fornecedora.

#### d) Custo-padrão

De acordo com a definição de Atkinson et al. (2008), o custo-padrão pode ser entendido como “um padrão projetado para o consumo e preço de recursos por produto ou unidade de produção”. Decorrente deste conceito, no método de determinação de preço de transferência pelo custo-padrão os bens e serviços intermediários são transacionados entre as subunidades da organização por valores preestabelecidos, que podem conter ou não parcelas adicionais de lucro a serem atribuídos à unidade vendedora (SANTOS, 2002).

O apreçamento em função do custo-padrão é visto como uma alternativa superior à transferência baseada em custos reais por evitar a transmissão das ineficiências de produção entre as subunidades envolvidas na transação. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002; ATKINSON et al, 2001) Quando os produtos são transacionados internamente em função de custos-padrão, a unidade compradora é debitada em função de um parâmetro de eficiente de produção e os eventuais desvios de eficiência produtiva são suportados pela subunidade fornecedora. Nesta mesma linha de raciocínio, variações positivas no padrão estabelecido, representando ganhos de eficiência, permanecem na subunidade fornecedora, adicionando um componente motivacional interessante àquela seção organizacional para a melhoria contínua de seus processos.

Horngren, Datar e Foster (2000) acrescentam como vantagem da utilização dos preços de transferência pelo custo-padrão a maior capacidade de contribuir para o planejamento da subunidade compradora, em relação aos métodos baseados em custo real, onde existe uma significativa parcela de incerteza associada. Para Faria, Lobo e Fernandes (2011), adotar

preços internos baseados no custo-padrão é a melhor alternativa quando não é possível o emprego de preços de mercado.

No tocante à avaliação de desempenho, ainda que apresente vantagens em relação aos custos reais, o custo-padrão é inferior ao método do preço de mercado, pois trabalha com estimativas e não com custos efetivamente incorridos. A adoção do custo-padrão também não é capaz de resolver o problema da atribuição do lucro equivalente à contribuição de cada elo produtivo. (SCHARF, 2016)

A questão do processo de fixação e revisão dos custos-padrão também pode ser um aspecto sensível na aplicação do custo-padrão, sendo necessário incentivar a fixação destes parâmetros da maneira mais austera possível (BEUREN; GRUNOW; HEIN, 2010). Sobre os cuidados para a definição e atualização dos custos-padrão na abordagem de preços de transferência, os mesmos autores afirmam:

Se os padrões forem ajustados sempre que ocorrerem alterações em qualquer dos seus componentes, não só dificulta a administração do custo-padrão na empresa, como também pode desestimular a área de responsabilidade vendedora em melhorar a sua eficiência ou os seus custos, porquanto tal ir-se-ia traduzir numa redução imediata do seu preço de transferência. Assim, defende-se a sua manutenção por períodos de tempo pré-fixados e também o estabelecimento de condições na sua revisão periódica (BEUREN; GRUNOW; HEIN, 2010, p. 8).

Se os padrões estiverem defasados ou não refletirem estimativas razoáveis de custos, o custo real pode ser uma base melhor para o preço de transferência. (MAHER, 2001).

Os preços de transferência baseados no custo-padrão podem ser determinados sobre custos totais (Custo total padrão) e custos variáveis (Custos variáveis padrão). Outra variante desta técnica de apuração é o custo padrão mais margem, que ocorre quando uma margem de lucro previamente estabelecida é adicionada ao custo-base visando aproximá-lo ao preço de mercado (PADOVEZE, 2003).

Santos (2002) menciona que a adoção do custo-padrão mais margem acrescenta um fator motivacional às transações internas, permitindo que parcela do lucro da companhia seja retida à subunidade fornecedora. A questão a ser solucionada, neste caso, é como definir a margem de lucro a ser aplicada: segundo Anthony e Govindarajan (2002), a resposta mais simples é a fixação de uma taxa sobre o custo, cuja desvantagem é desconsiderar o capital investido nas atividades da subunidade fornecedora. Diante desta restrição, os autores sugerem:

Para o cálculo da margem de lucro há também duas decisões a tomar: (1) Em que deve ser baseada a margem de lucro? e (2) Qual é o nível de lucro permitido? A base mais simples e mais largamente utilizada é uma porcentagem do custo. No entanto, quando essa base é usada, não é levado em conta o capital aplicado. Uma base conceitualmente melhor é uma porcentagem sobre o investimento, mas, na prática, pode haver problemas para calcular o investimento ligado a determinado produto (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002, p. 87).

Na comparação com os métodos baseados em custos incorridos, o método de custo-padrão possui mais vantagens do que desvantagens, constituindo-se uma alternativa gerencialmente superior, conforme resume o Quadro 1:

Quadro 1 – Vantagens e desvantagens dos métodos baseados em custos

Método	Vantagens	Desvantagens
Custo Total ( <i>Full Cost</i> )	Fácil e barato de administrar; facilita a precificação externa sobre custos fixos e variáveis (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000)	Transfere totalmente as ineficiências das divisões produtoras (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000); Concentração de lucro nas divisões compradoras . (BEUREN; GRUNOW; HEIN, 2010) e não permite avaliação acurada das divisões transacionantes (PADOVEZE, 2003)
Custo variável	Eficiente para incentivar as transações internas quando a fornecedora possui capacidade ociosa (JUNQUEIRA; MORAES, 2005); quando aproximado do custo marginal e quando não há mercado externo, pode maximizar o lucro organizacional (HIRSHLEIFER, 1956)	Não oferece subsídios à avaliação de desempenho divisional (SCAHRF, 2016), e às decisões de fonte de suprimento (SANTOS, 2002); pode incentivar os gerentes a transformar custos variáveis em fixos (FARIA; LOBO, 2011), não impede a transferência de ineficiências ao longo da cadeia (JUNQUEIRA; MORAES, 2005)
Custo-padrão	Evita a transferência de ineficiências na cadeia de suprimentos (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002; ATKINSON et al., 2000); contribui para o planejamento da subunidade compradora (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000)	Demanda estabilidade na manutenção e austeridade na fixação dos padrões (BEUREN; GRUNOW; HEIN, 2010); podem gerar desmotivação caso sejam modificados constantemente (BEUREN; GRUNOW; HEIN, 2010)

Fonte: O autor, 2018.

De maneira geral, os métodos de custo, apesar de muito utilizados na prática empresarial, são muito criticados por suas fragilidades, em especial quando consideradas organizações de perfil mais competitivo. Na análise de organizações mais cooperativas, onde a integração entre as subunidades seja um fator mais importante que a autonomia, as desvantagens dos métodos de custo são relativizadas, tornando as técnicas baseadas em custos uma alternativa bastante viável (ARAUJO, 2010).

#### 1.2.1.4 Método do preço negociado

O método negociado é aquele por meio do qual as unidades compradora e vendedora se reúnem para ajustar um preço consensual para a transação (GARRISON; NOREEN, 2001; JUNQUEIRA; MORAES, 2005). Neste método os preços e condições são definidos diretamente pelos gestores envolvidos e deverão ser aceitos por ambas as partes.

Geralmente os preços negociados são menores que os observados no mercado externo, em função da dedução de parcelas que seriam repassadas a terceiros em uma negociação normal, mas que, por tratar-se de uma transação interna, podem ser eliminadas, como despesas com publicidade, gastos com departamento de vendas e provisões para devedores.

Ao discorrer sobre o funcionamento de um sistema de preços de transferência baseado em negociação, Santos (2002, p. 57) afirma:

Em alguns casos, as subunidades de uma empresa são livres para negociar o preço de transferência entre si e depois decidir se compram ou vendem internamente ou se transacionam com empresas de particulares. As subunidades podem usar informações sobre custos e preços de mercado nessas negociações, mas não há nenhuma exigência de que o preço de transferência escolhido acarrete qualquer relacionamento específico com os dados de mercado. Os preços de transferência negociados são geralmente empregados quando os preços de mercado são voláteis e as mudanças ocorrem constantemente. O preço de transferência negociado é o resultado de um processo de barganha entre as subunidades vendedoras e compradoras.

De acordo com Padoveze (2003), o método negociado está completamente alinhado ao conceito de descentralização e estimula a autonomia das divisões envolvidas no processo. Nesta mesma linha, Anthony e Govindarajan (2002) apontam como grande vantagem deste método o fato de depositar nos acordos entre elementos das funções primárias a decisão sobre os preços internos, argumentando que estes indivíduos possuem as melhores informações sobre custos e preços de mercado e tem maior chance de chegar a um preço de transferência mais equilibrado.

Para Santos (2002), a efetividade de um sistema de preços de transferência negociados demanda a existência de certas condições organizacionais, como a existência de mercado para o produto intermediário transacionado; autonomia para que as divisões optem por comprar ou vender interna ou externamente; e um sistema de informações abrangente e estruturado que integre dados sobre o mercado, a companhia e a unidades de negócio. De acordo com Guapo (2011), estas condições guardam semelhança com as premissas apontadas pela literatura para uma boa aplicação do método do preço de mercado.

As críticas ao método de preços negociados se concentram principalmente na constatação de que o acordo entre os gestores nem sempre resulta num preço de transferência

justo. Para Atkinson et al. (2008), esse método tende a evidenciar mais as capacidades de negociação das partes envolvidas do que propriamente o desempenho operacional, o que pode reduzir a eficácia do preço de transferência como instrumento gerencial.

Outro ponto controverso dos preços negociados é o acirramento das disputas internas. Para Beuren, Grunow e Hein (2010), o processo de negociação de preços internos pode resultar em impasses que intensifiquem os conflitos entre os gerentes e incentivem a aquisição externa em valores que prejudiquem o resultado global da empresa.

A possibilidade de estimular conflitos também é constatada por Santos (2002, p.14), que assim resume as principais fragilidades do método de preços negociados:

Os pontos vulneráveis no método de negociação para apuração de transferência interna são: o resultado da negociação decorre muito mais da habilidade do negociador do que da produtividade em se produzir o produto ou se consumir o insumo objeto da transação entre as unidades de negócio; a negociação advém, pois, muito mais da força do negociador do que do seu próprio desempenho; a negociação requer confrontação, e disso pode decorrer um impacto comportamental negativo quando personalidades conflitantes e desejosas de poder estiverem negociando; o sucesso da negociação pode tornar-se uma meta mais importante do que a lucratividade da companhia.

Santos (2002) indica o arbitramento da administração central como forma de minimizar impasses nas negociações de preços de transferência. Para Anthony e Govindarajan (2002), no entanto, os casos de arbitramento devem ser evitados ao máximo, pois consomem tempo da alta gerência e, muitas vezes, os valores arbitrados desagradam tanto às divisões fornecedoras quanto às compradoras.

#### 1.2.1.5 Preço de transferência dual

O método de preço de transferência duplo ou dual (*dual price*) se caracteriza pela coexistência de dois preços de transferência distintos, um vigente para a unidade fornecedora e outro para a compradora (BUFONI, 2007; HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2000; SANTOS, 2002). Nesta técnica de apuração interno, a transação é realizada por um determinado valor a ser creditado para a divisão vendedora, enquanto a divisão compradora é debitada por outro valor, em geral inferior ao valor creditado à fornecedora. Na visão de Santos (2002), o propósito da adoção de dois preços simultâneos é permitir uma avaliação

justa do desempenho econômico e direcionar os esforços das unidades envolvidas no melhor interesse da companhia como um todo.

Uma das consequências do método dual é a constatação de que o resultado global da empresa sempre será menor que a soma dos resultados das divisões em envolvidas nas transações internas. A aplicação de preços de transferência distintos para as unidades internas da empresa pressupõe que a diferença entre eles seja contabilizada para a unidade corporativa que tomou a decisão do investimento e ocasionou o fornecimento interno. Esse sistema, em essência, fornece um subsídio à divisão produtora com o objetivo de obter a congruência de objetivos de todas as divisões (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2000).

O método *dual price* foi sugerido por Anthony, Dearden e Bedford (1984) como forma de superar as limitações e dos métodos de preço de transferência convencionais, já que não incorre na maioria das deficiências observadas nos métodos concorrentes que aplicam apenas um preço (BUFONI, 2007).

O modo como os preços são estabelecidos para cada parte envolvida na transferência interna varia de acordo com cada autor: para Maher (2001), em um sistema de preços de transferência duplos a compradora deve ser debitada pelo valor de custo e a vendedora deve ser creditada pelo custo mais margem; já Eccles (1983), Cassel e McCormack (1987) e Santos (2002) consideram que a receita da unidade fornecedora deve ser calculada pelo preço de mercado e a despesa da adquirente pelo método do custo. Embora a definição de preço dual não estabeleça uma metodologia específica para a fixação dos dois preços, Araújo (2010) afirma que esta deve ocorrer de maneira a prover incentivos à compradora para continuar adquirindo os itens internamente.

A capacidade de incentivar as transações internas é uma grande vantagem da adoção deste método: Santos (2002) aponta que o preço dual é ideal para situações onde grandes investimentos tenham sido feitos na capacidade produtiva interna e, mesmo diante de um desempenho não eficiente das unidades produtoras internas, a alta direção da companhia decide privilegiar a estrutura interna como ponto de fornecimento. De acordo com o autor, a utilização do *dual price* nestas condições, mesmo diante de melhores alternativas no mercado externo, pode evitar a ociosidade, incentivar as compra internas, evitando prejuízos ao mesmo tempo em que preserva a autonomia das divisões envolvidas.

Outros pontos positivos citados na literatura a respeito dos preços duais são a capacidade de reduzir os conflitos internos entre gerentes, uma vez que não é necessária a negociação de preços (CASSEL; MCCORMACK, 1987); e possibilitar melhores decisões de

curto prazo e avaliação dos centros de responsabilidade internos sob o aspecto financeiro (BUFONI, 2007).

Como contraponto, Eccles (1983) menciona que o método dual embute o risco de, caso os sistemas de controle não sejam eficientes, a empresa tenha dificuldades em manter o monitoramento de seu resultado global. Para Horngren, Foster e Datar (2000), a reciprocidade estabelecida entre as divisões quanto ao processo produtivo pode reduzir a motivação destas divisões em controlar seus custos. A questão da transferência de ineficiências também se faz presente neste método de precificação: Maher (2001) ressalta que, caso um dos preços utilizados seja baseado em custo real, o preço dual não conseguirá evitar que a unidade fornecedora transfira eventual baixo desempenho produtivo aos outros elos da cadeia. Guapo (2011, p.46) resume as fragilidades do preço dual da seguinte maneira:

As principais críticas a metodologia se originam na possibilidade de favorecer ineficiências, ao considerarem metodologias de apuração com base no custo. Ao mesmo tempo, para a maioria dos autores trata-se de uma solução temporária para distorções de curto prazo, mas que não se sustenta por muito tempo, até pelas dificuldades operacionais de se manter metodologias diferenciadas para as unidades e contabilizar diferenças na alta administração, que precisam ser ajustadas num processo de consolidação.

Seja por suas desvantagens ou por eventual dificuldade de aplicação, o preço duplo ainda é um método pouco disseminado: Horngren, Datar e Foster (2000), afirmam que o preço duplo raramente utilizado na prática das empresas, enquanto para Bufoni (2007), o preço dual é praticamente ignorado por boa parte da literatura sobre preços de transferência. A comparação entre o preço dual e as demais técnicas de apuração interno está resumida no Quadro 2:

Quadro 2 – Vantagens e desvantagens dos principais métodos de preços de transferência

Método	Vantagens	Desvantagens
Preço de Mercado	Objetivo e de fácil compreensão; aumenta competitividade e incentiva a redução de custos (PADOVEZE, 2003); reflete com justiça o desempenho das subunidades e reduz conflitos (COSENZA; ALEGRIA, 2004).	Depende da existência de um mercado competitivo para o bem intermediário e da disponibilidade de preços (HORNGREN et al. 2004); pode reduzir o resultado global da organização caso a unidade fornecedora tenha capacidade ociosa (MAHER, 2001)
Baseados em Custos	Viabiliza transações internas na ausência de um mercado externo competitivo e de preços de mercado disponíveis (ATKINSON et al. 2000); é mais barato, simples e fácil de administrar. (HORNGREN et al. , 2004)	Não incentiva a redução de custos e transfere ineficiências ao longo da cadeia (SANTOS, 2002); muito afetado por variações no volume de produção.
Negociados	Estimula a autonomia divisional (ATKINSON et al. 2008); atribui aos elementos primários de linha a decisão de precificação, o que aumenta a chance de obtenção de um preço equilibrado (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002)	Acirra conflitos internos (GRUNOW; BEUREN; HEIN, 2010; SANTOS, 2002) demanda tempo para desenvolvimento das negociações (MAHER, 2001); pode refletir habilidades negociais ao invés de um preço justo (ATKINSON et al. 2008); demanda a

		existência de mercado para o produto intermediário (SANTOS, 2002)
Preço Duplo (Dual Price)	Não incorre na maioria dos inconvenientes dos demais métodos de preço único (BUFONI, 2007; ANTHONY; DEARDEN; BEDFORD, 1984); incentiva transações internas e evita a ociosidade da unidade fornecedora (SANTOS, 2002; ECCLES, 1983); preserva autonomia divisional e reduz conflitos entre divisões (CASSEL; MCCORMACK, 1987)	Dificuldade de manutenção e consolidação dos resultados globais (ECCLES, 1983); quando baseado em custos, repassa ineficiências (BUFONI, 2007); pode reduzir a motivação das divisões para o controle de custos (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

Fonte: O autor, 2018.

De acordo com o exposto no Quadro 2, o preço de mercado, apesar de ser a técnica recomendada como regra geral na literatura, possui como limitação a dificuldade de encontrar as circunstâncias ideais para sua implantação; preços baseados em custos não conseguem alocar o lucro entre as divisões e incentivar o esforço gerencial; preços negociados consomem tempo e energia que deveriam ser destinados à melhora do desempenho das unidades, além de refletirem as habilidades negociais mais que a própria *performance* das divisões; e os preços duais, embora mitiguem muitas das fragilidades dos demais métodos, reduzem a motivação para o controle de custos.

### 1.2.2 Preços de transferência e estratégia organizacional

Segundo Watson e Baumler (1975), os primeiros modelos teóricos a se debruçarem sobre questão dos preços de transferência se baseavam em duas correntes: a primeira, que tratava o problema do preço interno por meio da analogia com a determinação do preço de mercado da economia tradicional, sendo os estudos de Hirshleifer (1956), Dean (1955) e Cook (1955) considerados os mais importantes; e a segunda, que buscava obter o preço interno ideal por meio do desenvolvimento de soluções matemáticas baseadas em programação.

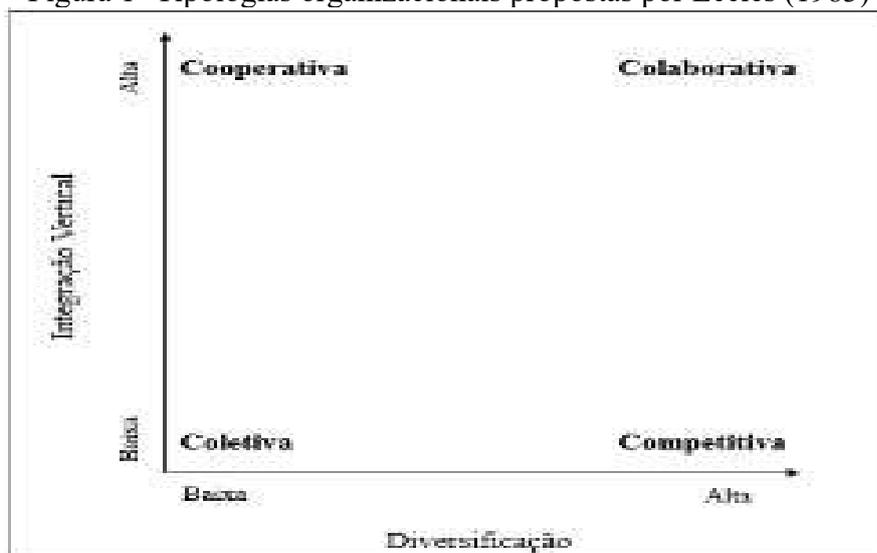
Na visão de Eccles (1983), ambas padeciam do mesmo problema: eram demasiadamente complexas e, apesar de sua complexidade, utilizavam premissas simplificadoras que desprezavam fatores importantes para os gerentes, apresentando, por isso, pouca aplicação prática. Observando estas limitações, Watson e Baumler (1975) concluíram que as abordagens tradicionais sobre preço de transferência deveriam incorporar variáveis como o nível de integração e diferenciação desejado e a incerteza ambiental, abrindo o caminho para uma abordagem estratégica para os preços de transferência.

A partir da década de 1970, muitos trabalhos sugeriram que o preço de transferência é determinado pela estratégia corporativa (Spicer, 1988; Emmanuel e Mehafdi, 1994; Colbert e Spicer, 1995). Watson e Baumler (1975) afirmam que os preços de transferência podem ser vistos como uma consequência de, e mecanismo para aprimorar, diferenciar e estratégia de integração, enquanto Boyns, Edwards e Emmanuel (1999) fornecem evidências de que os preços de transferência podem ser usados para implementar a estratégia. A escolha de preços de transferência pode ser tanto um resultado como um instrumento para a estratégia, e essa escolha pode variar entre os dois na mesma organização ao longo do tempo (PERERA; MCKINNON; HARRISON, 2003).

Dentre os estudos que utilizaram a abordagem estratégica para os preços de transferência destaca-se o de Eccles (1983). Baseado em entrevistas realizadas com mais de 150 executivos de empresas americanas, o autor concluiu que o sistema de preços de transferência deveria gerar informações para o controle e implementação da estratégia organizacional. Buscando auxiliar os gerentes a pensar de forma analítica sobre o problema, o autor desenvolveu uma metodologia denominada MAP (*manager's analytical plane* ou “Plano Analítico do Gerente”).

O MAP de Eccles se baseia na concepção de que o posicionamento estratégico de uma organização pode ser definido sob duas dimensões: a integração vertical e a diversificação. A integração vertical está relacionada ao nível de controle que a empresa possui sobre os sucessivos estágios da cadeia de produção (GUAPO, 2011), enquanto a diversificação se refere ao envolvimento da companhia em diferentes negócios (ECCLES, 1983). Segundo a concepção de Eccles (1983), a intensidade com que com que a empresa adota cada uma destas opções estratégicas pode caracterizá-las em quatro tipos de organização: coletiva, cooperativa, competitiva e colaboradora, conforme indica a Figura 1:

Figura 1- Tipologias organizacionais propostas por Eccles (1983)



Fonte: Adaptado de ECCLES, 1983, p. 5.

A localização de uma organização em um dos quadrantes pode ser definida a partir da análise das cinco características básicas da estratégia corporativa: o perfil de controle da alta administração; a natureza da estratégia corporativa; os critérios de avaliação de desempenho; os métodos de avaliação das responsabilidades dos gerentes; e a natureza dos processos de negociação interna.

O Quadro 3 resume as principais características das tipologias propostas por Eccles, excluindo a tipologia coletiva que, por referir-se a organizações altamente centralizadas e que não realizam transferências internas, não demanda a utilização de preços de transferência:

Quadro 3 – Características das tipologias de organização, segundo Eccles (1983)

Características	Competitiva	Cooperativa	Colaboradora
Estratégia	Agregado de estratégias da divisão	Estratégia da companhia	Perspectivas empresariais como um todo, mutuamente definidas entre unidades e alta administração.
Estrutura organizacional	Multidivisional	Funcional	Matricial
Sistemas de avaliação	Lucros, ROI, comparados a orçamentos internos e externos.	Custos, comparados com orçamentos e fatos passados.	Combinação de custos, lucros e ROI, comparados com o orçamento.
Processos de negociação	De baixo para cima e negociações compartilhadas	De cima para baixo e negociações compartilhadas	Interativos, negociações mistas
Métodos de avaliação da responsabilidade dos gerentes	Espectador imparcial	Destino compartilhado	Confiança racional
Controle da alta administração	Através de sistemas de resultados	Através de estruturas sobre ações	Através dos processos, por meio de um balanço entre estruturas e sistemas

Fonte: Adaptado de ECCLES, 1983.

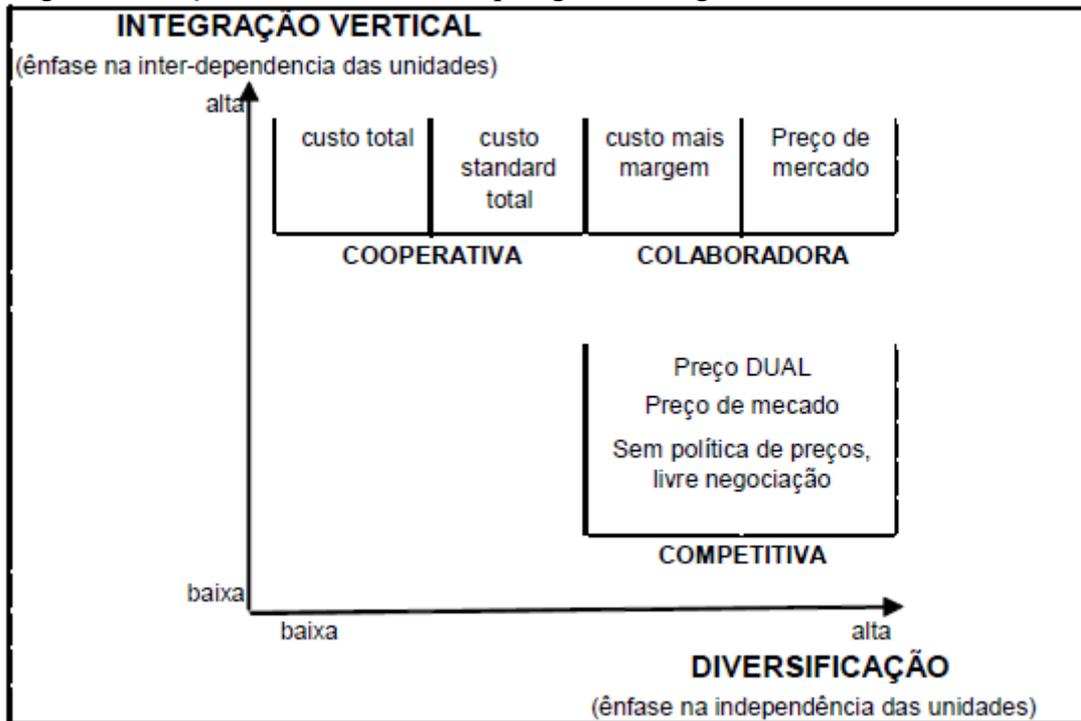
Organizações altamente diversificadas e com pouca integração vertical entre as unidades de negócios são enquadradas como competitivas. Empresas compostas por várias divisões relativamente autônomas e com pouca dependência interdivisional são exemplos desta tipologia. Nas companhias competitivas a estratégia corporativa é a soma das estratégias da unidade de negócios e o processo de planejamento estratégico é realizado “de baixo para cima”. Em função da acentuada autonomia divisional, as unidades de negócio de uma companhia competitiva geralmente são avaliadas por meio de indicadores financeiros.

Já as organizações cooperativas se caracterizam por apresentarem maior interferência da administração central nas unidades operacionais. Neste tipo de organização as subunidades são incentivadas a cooperar, e não competir entre si, o que resulta na adoção de sistemas de controle mais simples e subjetivos, sendo a avaliação de desempenho das subunidades baseada em indicadores de desempenho corporativos.

O tipo de organização colaboradora reúne características das competitivas e cooperativas, representando um meio termo entre elas: as unidades que compõem este tipo de organização possuem relativa autonomia e competem internamente, mas, em função da elevada interdependência, também precisam cooperar umas com as outras. O controle neste tipo de organização é mais complexo do que nas demais tipologias, o que se reflete na dificuldade de definir um único método de preço de transferência.

De acordo MAP proposto por Eccles (1983), após a classificação da organização dentro de uma das tipologias estratégicas, é possível determinar qual o método de preço de transferência mais adequado para ao seu perfil estratégico, conforme exposto na Figura 2:

Figura 2 - Preços de transferência e tipologias estratégicas



Fonte: Adaptado de ECCLES, 1983.

Segundo a Figura 2, os métodos de preços de transferência baseados em custos são os que mais se adequam ao posicionamento estratégico das empresas cooperativas. Neste caso, o determinante é o alto nível de interdependência entre as unidades e a verticalização da cadeia de produção: para Eccles (1983), uma organização cooperativa “pura” sequer possuiria uma política de preços de transferência, pois, em função dos investimentos de capital envolvidos, qualquer outra abordagem seria contraproducente. Sob esta abordagem, a autonomia divisional é bastante reduzida e os preços de transferência tem a função de “acumular custos totais como se os produtos finais fossem fabricados completamente dentro de uma única unidade de negócios” (ECCLES, 1983). À medida que a produção torna-se mais diversificada, cresce a necessidade de isolar e identificar o desempenho de cada unidade, sendo o preço interno pelo custo total substituído pelo custo padrão, que possui a capacidade de atenuar o efeito da interdependência das subunidades sobre o sistema de avaliação de desempenho.

No tocante às organizações competitivas, a Figura 2 indica que, quando mínima a interdependência e máxima a diversificação, inexistente a necessidade de uma política de preços de transferência pré-estabelecida e as transações internas devem se desenvolver em condições próximas às observadas entre duas companhias independentes. Um aumento no nível de interdependência entre as subunidades indica a adoção do preço de mercado como método. Se a opção for por uma estratégia mais colaboradora, os preços duais permitirão manter as

vantagens do modelo competitivo e privilegiar a estrutura interna como fonte de fornecimento.

Na concepção de Eccles (1983), as organizações colaboradoras são a tipologia estratégica mais difícil para se indicar um método ideal de precificação interna. Tal dificuldade decorre do fato de que estas organizações possuem características dos dois outros modelos: buscam tirar proveito das sinergias decorrentes da integração vertical entre suas subunidades, mas optam por conferir autonomia a estas mesmas subunidades e avaliá-las como se fossem unidades autônomas. Neste tipo de organização o conflito entre as unidades é estimulado e dificilmente um método de precificação é percebido como justo por todas as partes envolvidas; desta maneira, o preço de mercado atua como parâmetro mais eficaz para mediar as transações internas. Caso os conflitos se intensifiquem e a alta direção decida incentivar a integração entre as unidades de negócio, a organização se desloca verticalmente no mapa e preço duplo surge como o método de preço interno mais adequado.

### **1.3 O sistema OMPS**

A missão da Marinha do Brasil (MB) está associada ao preparo e à aplicação do Poder Naval para a defesa e a soberania da Pátria. Com vistas ao atendimento do preparo do Poder Naval, a MB emprega um conjunto de unidades militares destinadas a reparar os meios navais e seus sistemas com o papel de mantê-los em condições de plena operação para o exercício do Poder Naval. Estas organizações militares são denominadas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) e o modelo de gestão que utilizam compõe o sistema OMPS. (SANTOS et al. , 2013; OLIVEIRA FILHO; FADUL, 2006).

Conceitualmente, uma OMPS é uma Organização Militar que presta serviços às outras Organizações Militares em uma das seguintes áreas: industrial, de pesquisa e desenvolvimento de ciência e tecnologia e hospitalar, efetuando a cobrança pelos serviços prestados, a partir dos custos e despesas, por ela incorridos. (BRASIL, 2008). A publicação SGM-304, norma da Marinha que define os aspectos conceituais do sistema OMPS, subdivide os tipos de OMPS de acordo com a área de atuação, conforme exposto no Quadro 4:

Quadro 4 – Tipos de OMPS da Marinha do Brasil

Tipos de OMPS	OMPS
<p>OMPS Industriais (OMPS-I): são aquelas cuja atividade principal está relacionada à prestação de serviços industriais em áreas de interesse da construção e manutenção de meios navais, aeronavais e de fuzileiros navais.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro (AMRJ);</li> <li>•Base Almirante Castro e Silva (BACS);</li> <li>•Base Aérea Naval de São Pedro da Aldeia (BAeNSPA);</li> <li>•Base Fluvial de Ladário (BFLa);</li> <li>•Base Naval de Aratu (BNA);</li> <li>•Base Naval de Natal (BNN);</li> <li>•Base Naval do Rio de Janeiro (BNRJ);</li> <li>•Base Naval de Val-de-Cães (BNVC);</li> <li>•Centro de Manutenção de Sistemas da Marinha (CMS);</li> <li>•Centro Tecnológico do Corpo de Fuzileiros Navais (CTecCFN); e</li> <li>•Laboratório Farmacêutico da Marinha (LFM).</li> </ul>
<p>OMPS de Ciência e Tecnologia (OMPS-C): atuam nas atividades de pesquisa e desenvolvimento e prestam serviços de consultoria, treinamento e apoio técnico na elaboração e desenvolvimento de projetos e sistemas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Centro de Análises de Sistemas Navais (CASNAV);</li> <li>•Centro Tecnológico da Marinha em São Paulo (CTMSP);</li> <li>•Instituto de Estudos do Mar Almirante Paulo Moreira (IEAPM); e</li> <li>•Instituto de Pesquisas da Marinha (IPqM).</li> </ul>
<p>OMPS Hospitalar (OMPS-H): destinadas a prestação de serviços médicos e odontológicos. Compõe este tipo de OMPS as seguintes unidades:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Hospital Central da Marinha (HCM),</li> <li>•Hospital Naval de Belém (HNBe),</li> <li>•Hospital Naval de Brasília (HNBra),</li> <li>•Hospital Naval de Ladário (HNLa),</li> <li>•Hospital Naval Marcílio Dias (HNMD),</li> <li>•Hospital Naval de Natal (HNNa),</li> <li>•Hospital Naval de Recife (HNRe),</li> <li>•Hospital Naval de Salvador (HNSa),</li> <li>•Odontoclínica Central da Marinha (OCM); e</li> <li>•Policlínica Naval Nossa Senhora da Glória (PNNSG).</li> </ul>

Fonte: Adaptado de SGM-304, 2008.

Até o início da década de 1990, a Administração Naval via com preocupação os sucessivos “déficits” financeiros gerados por suas organizações industriais e prestadoras de serviço. Além disso, o desconhecimento de posições econômico-patrimoniais que possibilitassem a identificação e a avaliação adequadas das diversas atividades desenvolvidas nessas organizações indicava a necessidade de instituir um sistema para mensuração dos custos dessas organizações (BRASIL, 2008). Diante deste cenário foram criadas, em 1994, as OMPS, em substituição às antigas Organizações de Apoio Logístico (ORGAL), que até então supriam as necessidades da Força em relação ao preparo do Poder Naval.

Embora continuassem a exercer as mesmas atividades das ORGAL, as OMPS representavam bem mais que uma simples mudança de nomenclatura: criadas sob a influência do processo de reforma do Estado, que buscava a transição do modelo burocrático de gestão para um modelo gerencialista, o conceito de OMPS envolvia uma nova perspectiva de atuação destas unidades navais, orientada por conceitos de eficiência, autonomia e desempenho oriundos do ambiente empresarial:

[...] a Marinha instituiu uma mudança significativa na forma de administração e apuração de custos dessas organizações, que passaram a chamar-se de Organizações

Militares Prestadoras de Serviços (OMPS). No mesmo ano, o governo federal lança o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), tendo como um dos princípios norteadores a mudança da forma de administração, que passaria a ser por meio de um modelo gerencial em substituição ao burocrático patrimonialista, até então vigente. O Sistema OMPS passou a ser visto, no âmbito da Marinha, como um modelo de administração gerencial que se aproximava bastante do modelo pretendido pelo governo federal, constituindo-se de processos de apuração e apropriação de custos, por intermédio das contas (contábeis) de compensado do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do Governo Federal. (OLIVEIRA FILHO; FADUL, 2006, p. 8).

De acordo com Santos, Fonseca e Sauerbronn (2014) a temática de controle e redução de custos influencia fortemente o sistema OMPS, mas seus objetivos não se resumem aos aspectos contábeis e financeiros de um sistema de custos, compreendendo um sistema gerencial que abrange toda a Marinha. Sobre os propósitos gerenciais do sistema OMPS, Quintal et al. (2014, p. 13) afirmam:

[...] a sistemática OMPS foi criada em 1994 com o propósito de instituir na MB uma mudança de cultura de gestão, pautada na apuração e apropriação de custos, por intermédio do SIAFI e de sistemas internos de informações gerenciais, que permitissem tornar essas OM mais flexíveis e adaptáveis às rápidas mudanças que a era da globalização requer. Com a criação da sistemática OMPS o que se pretendia era instituir organizações que produzissem bens e serviços com alta qualidade, ao menor custo possível, dirigidas ou comandadas por militares com criatividade e autonomia suficientes para reagir rapidamente às necessidades impostas pela conjuntura atual e que pudessem ser cobrados por resultados e não somente pelo cumprimento de normas e dispositivos legais.

Um ponto importante no qual a filosofia gerencialista de gestão influenciou o sistema OMPS é a relação entre as OMPS e seus clientes: em consonância com o modelo gerencialista, foi estabelecido que as OMPS passassem a cobrar de seus clientes a execução de seus serviços, o que, segundo Fonseca e Silva (2009), só foi possível em função da instituição de um sistema de apuração de custos que permitiu a identificação dos valores incorridos na produção. Com esta medida a alta administração naval almejava instituir um aspecto empresarial à atuação das OMPS, trazendo uma arquitetura organizacional que guardasse similaridade com o relacionamento “fornecedor x cliente” observado no mercado privado. A possibilidade de produzir para clientes externos à Marinha é outra medida inspirada no modelo gerencial que visava incentivar as OMPS a buscar uma atuação mais competitiva.

Os preços cobrados aos clientes são baseados nos custos totais de produção, considerando-se o custeio por absorção como base e a mão-de-obra direta como critério de rateio dos custos indiretos. É permitida a cobrança de taxas operacionais sobre os custos incorridos, as quais são instituídas com o propósito de cobrir despesas administrativas, perdas e uma gerar uma margem de retorno que permita a realização de investimentos (BRASIL,

2008) e guardam similaridade com o conceito de margem de lucro observado no meio privado.

Sobre este aspecto, Silva, Graciliano e Siqueira (2010, p. 10) ressaltam que as OMPS não visam lucro, pois, isso “oneraria a própria Marinha, que é o seu principal “cliente”, devendo a OMPS, portanto, faturar apenas o necessário para cobrir os seus gastos, de acordo com o preconizado nas normas internas da Marinha”.

Desta maneira, as taxas operacionais são fixadas pelos Comandos superiores das OMPS, após criteriosa avaliação da estrutura de custos de cada uma destas unidades.

O funcionamento básico de uma OMPS pode ser descrito da seguinte maneira: uma OM cliente demanda um serviço ou produto da alçada da OMPS, que faz o delineamento e apresenta o orçamento; caso o cliente concorde com o orçamento, a OMPS é contratada e solicita a indicação de recursos financeiros para execução do serviço/produto. O cliente interno não é obrigado a contratar a OMPS, mas possui algumas vantagens ao fazê-lo: não precisar realizar os morosos procedimentos licitatórios, maior segurança quanto ao cumprimento do contrato, facilidade de contato entre os gerentes e pessoal envolvido, uma vez que todos fazem parte da mesma instituição.

O interesse das OMPS em serem contratadas está baseado na necessidade de apresentar resultados: como forma de incentivar o aperfeiçoamento da gestão como forma de captação de clientes, o conceito original das OMPS previa que estas unidades não recebessem recursos orçamentários diretamente, tendo como única fonte de receita os serviços e produtos faturados. Desta maneira, baixos desempenhos produtivos resultariam em ociosidade e seriam evidenciados por resultados econômico-financeiros ruins, permitindo uma avaliação mais acurada por parte Alta Administração que, diante da constatação de que uma OMPS é pouco demandada por suas OM clientes, poderia considerá-la estrategicamente dispensável e decidir pela sua extinção.

### 1.3.1 As OMPS-I e o apoio logístico aos meios da Marinha do Brasil

Os meios da Esquadra e das Forças Distritais constituem a "ponta de lança" e a atividade-fim de atuação da Marinha do Brasil (MB), para cumprir a sua missão definida na Constituição Federal. Destarte, torna-se prioridade para a Administração Naval a manutenção,

adequada e oportuna, dos recursos humanos e dos meios navais, aeronavais e de Fuzileiros Navais da MB.

A manutenção e o reparo dos meios da Marinha devem ser realizados, prioritariamente, pelas Organizações Militares Prestadoras de Serviços industriais (OMPS-I), que, conforme comentado na seção anterior, constituem-se objeto de análise desta dissertação. Esse conjunto de Organizações Militares reúne instituições de diferentes portes, especialidades e características, cujo ponto em comum é possuírem como missão desempenhar atividades industriais consideradas estratégicas pela Marinha. A Tabela 1 abaixo exemplifica a diversidade de porte entre as OMPS-I que atuam como estaleiros navais:

Tabela 1 – Faturamento e participação das OMPS-I (2016)

<b>OMPS</b>	<b>Faturamento</b>	<b>Participação</b>
AMRJ	R\$ 181.328.495,84	35,15%
BACS	R\$ 42.140.610,20	8,17%
BFLa	R\$ 20.806.436,78	4,03%
BNA	R\$ 63.561.044,20	12,32%
BNN	R\$ 33.450.487,10	6,49%
BNRJ	R\$ 136.266.222,85	26,42%
BNVC	R\$ 38.252.556,01	7,42%
<b>Total</b>	<b>R\$ 515.805.852,98</b>	<b>100%</b>

Fonte: Sistema *ExecutiveDashboard*, 2017.

De acordo com Moura (2008), o mercado de reparo naval onde estão inseridas as OMPS-I do tipo “estaleiro” é o segmento da indústria naval responsável por efetuar a manutenção dos navios mercantes, de guerra, de apoio marítimo e patrulha costeira. Para Pinto et al. (2008), este mercado caracteriza-se por apresentar, em relação aos demais segmentos da indústria naval, uma estabilidade maior de receitas, menor nível de automação e intensiva utilização de mão-de-obra. Segundo Moura (2008), assim como no mercado de construção naval, a indústria de reparo naval demanda investimentos altos, apresentando a escala como uma das barreiras à entrada, sendo que países asiáticos como Japão, Cingapura e Vietnã se destacam como os maiores produtores mundiais.

A origem da indústria naval brasileira remete ao ano de 1846, quando o Barão de Mauá inaugurou o primeiro estaleiro nacional. Ao longo dos anos, motivada por estímulos governamentais, a indústria naval nacional passou por períodos de euforia e crise, chegando a ser a segunda maior produtora mundial em meados da década de 1970 (SINAVAL, 2002). Profundamente dependente da indústria de óleo e gás, a indústria naval brasileira passa por um momento delicado depois de um pico observado entre os anos de 2010 e 2011: a queda do barril de petróleo ocasionou a redução nas encomendas, demissões e aumento na ociosidade dos estaleiros. A atividade de reparo naval, que foi afetada de maneira menos intensa, tem sido vista como uma alternativa à crise, mas sua reduzida representação na indústria naval -

20%, contra 70% da construção naval, segundo dados da FIRJAN - a torna uma solução limitada para os problemas dos estaleiros nacionais.

Segundo Amaral (2013), a vertente militar da atividade de reparo naval caracteriza-se por apresentar maior complexidade que seu ramo civil em função dos navios militares demandarem sistemas mais complexos e robustos, aptos a funcionar em condições adversas e de combate. Ainda segundo o autor, a necessidade de especificação mais detalhadas, compatíveis com a sofisticação dos sistemas embarcados, além da diversidade de embarcações demandam alta qualificação do pessoal envolvido, quase sempre torna os reparos militares mais dispendiosos do que os de navios civis de mesmo porte.

Apesar de ser dominado por grandes empresas intensivas em tecnologia, o mercado de reparo militar naval no Brasil também possui espaço para empresas de menor porte, voltadas para a execução de serviços de menor complexidade, geralmente realizados fora do período de manutenção programada. Utilizando mão-de-obra barata, estas empresas atuam num nicho de mercado onde o determinante é o preço, e o uso da tecnologia não é tão intensiva. De maneira geral, a maior competição externa às OMPS-I se dá neste nicho, por que a contratação, neste nível de complexidade, pode ser feita de maneira mais rápida, sem a necessidade de um acompanhamento técnico mais aprofundado, podendo ser conduzida por militares do próprio Navio. Outro fator é a menor burocracia: como estes reparos geralmente estão associados a volumes menores de recursos, muitas vezes não é necessária a elaboração de licitação para a contratação, sendo a dispensa de licitação uma das vantagens para a contratação das OMPS.

A manutenção dos meios navais da Marinha do Brasil tem seus principais conceitos definidos no Manual de Logística da Marinha (EMA-420). De acordo com aquela publicação, os períodos de manutenção dos Navios da MB deverão ser planejados em um documento denominado Programa Geral de Manutenção (PROGEM). O PROGEM, confeccionado para um período quadrienal, tem por propósito “propiciar aos meios navais, aeronavais e de fuzileiros navais a plena capacidade operativa” considera, na sua elaboração, fatores como a disponibilidade de recursos financeiros, de mão-de-obra das OMPS e as prioridades operativas. (EMA-420, p. 3-2).

As OMPS são elementos fundamentais na execução do PROGEM, sendo responsáveis por executar parcela expressiva daquele programa. O EMA-420 prevê que as atividades de manutenção sejam classificadas em quatro escalões de manutenção, correspondentes ao nível de complexidade dos reparos: o 1º escalão, que trata de serviços de baixa complexidade, a ser executado por militares do próprio Navio; serviços de 2º e 3º escalões, de média e alta

complexidade, sob responsabilidade das OMPS-I; e os reparos de 4º escalão, executados com menor periodicidade, que são enviados para execução pelo fabricante do meio. Observa-se que apenas os serviços mais simples (1º escalão) e os mais raros (4º escalão) não são capitaneados pelas OMPS. Embora a atribuição da execução destes escalões de manutenção represente uma grande demanda pelos serviços das OMPS, parcela expressiva da capacidade destas organizações encontra-se ociosa.

Um dos principais fatores que concorrem para a ociosidade das OMPS é a irregularidade na liberação dos recursos orçamentários para o PROGEM. Nos últimos anos, o PROGEM tem sido fortemente afetado pelos cortes orçamentários promovidos pelos ajustes fiscais do Governo Federal, situação que impacta diretamente a demanda para os serviços das OMPS. Em função da escassez de recursos, os clientes tendem a adequar seus orçamentos, restringindo suas demandas por serviços nas OMPS. Tal atitude vem acarretando constantes frustrações de receitas que dificultam a gestão das OMPS, principalmente no que diz respeito ao planejamento de seus custos e despesas de manutenção e de funcionamento.

Outra dificuldade enfrentada pelas OMPS diz respeito à qualificação de pessoal e retenção de mão-de-obra. Conforme mencionado, as atividades do reparo naval militar requerem elevado grau de qualificação da mão-de-obra envolvida e equipamentos tecnologicamente atualizados. Em oposição a esta demanda, o que se vê na realidade atual das OMPS é a queda gradativa de capacitação técnica, em função da perda de mão-de-obra qualificada sem a devida reposição, e o envelhecimento do seu parque industrial pela falta de investimentos em seu ativo fixo. No tocante à perda de mão-de-obra, as maiores causas são a aposentadoria de servidores civis que, sem autorização para abertura de concursos públicos, não puderam ser repostos. De acordo com levantamento feito pela DFM, somente no AMRJ, a maior das OMPS-I da MB, houve, entre 2003 e 2014, uma redução de 43% no número de servidores regidos pelo Regime Jurídico Único (RJU).

Uma consequência direta da perda de qualificação das OMPS é o aumento do nível de terceirização nas atividades que executam. Diante das dificuldades em executar um leque cada vez maior de tarefas, as OMPS recorrem ao mercado externo para complementar parcela dos serviços que lhes são confiados pelos clientes. Essa atitude, entretanto, contribui para onerar o valor dos serviços prestados, pois ao invés de utilizar seu próprio pessoal (cujo custo de mão-de-obra não é repassado ao cliente, como será visto na sequência desta seção), as OMPS precisam custear os encargos da mão-de-obra terceirizada e acabam repassando tal custo a seus clientes. Nos últimos anos, o nível de terceirização das OMPS-I vem superando o patamar de 50%, prejudicando muito a sistemática.

Uma alternativa viável para minimizar os problemas enfrentados pelas OMPS seria a assinatura de um contrato de autonomia de gestão, instrumento previsto na Lei nº 9.724/1998, a conhecida como “Lei das OMPS”. Publicada em decorrência da Emenda Constitucional nº 19, em dezembro de 1998, a Lei de autonomia de gestão dispõe sobre a autonomia orçamentária, financeira e gerencial para as OMPS. Sua criação buscava proporcionar condições às OMPS de prover atendimento ágil, oportuno e integral, das necessidades dos seus clientes, e, ainda, auferir recursos adicionais, ao utilizar a sua capacidade ociosa para prestar serviços a clientes extra-MB. Os principais benefícios esperados com a autonomia de gestão são os seguintes:

- Autonomia em relação aos créditos correspondentes às receitas auferidas pela prestação de serviços extra-MB, sendo estes integralmente disponibilizados para movimentação e empenho;
- Autonomia para contratação de mão de obra sob o regime jurídico da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT); e
- Limites diferenciados para licitação.

Excetuando-se a questão dos limites diferenciados para licitação, na prática, os benefícios anunciados na referida Lei nunca foram efetivados. Reconhecendo a importância deste instituto para a revitalização das OMPS, a Marinha vem envidando esforços em negociações com setores do Governo em prol da viabilização desses benefícios, sem resultado até o momento. A não efetivação dos benefícios previstos na Lei de autonomia de gestão tem prejudicado a gestão das OMPS ao dificultar a via CLT, das vacâncias de engenheiros e técnicos especializados, devido à aposentadoria dos funcionários civis das OMPS; e ao sujeitar ao Limite de Movimentação e Empenho as receitas dos serviços prestados a clientes extra-MB, reduzindo a capacidade de investimentos para modernização e atualização da capacidade instalada de produção das OMPS.

Inseridas em um mercado em crise, agravado pelas dificuldades fiscais e orçamentárias vigentes, as OMPS tem hoje um panorama desafiador, que demanda o emprego de criatividade e inovações gerenciais para o máximo aproveitamento dos recursos disponíveis. Sob estas circunstâncias, uma das disfunções observadas tem sido preferência de alguns clientes em realizar serviços fora da sistemática OMPS, motivados pela questão do preço cobrado por estas organizações. Esta subseção buscou fornecer uma visão geral das razões pelas quais os preços das OMPS têm sido elevados, e porque a Marinha tem buscado aumentar a integração cliente-OMPS interferindo na questão da precificação dos serviços. A

próxima subseção irá detalhar como este mecanismo de precificação funciona e quais as iniciativas que vem sendo adotadas pela instituição.

## **2 METODOLOGIA**

Esta seção destina-se a descrever os métodos e procedimentos utilizados para alcançar os objetivos deste estudo. Para atingir seu propósito, foi dividida nas seguintes subseções: tipo de pesquisa, onde são descritas as principais características metodológicas da pesquisa; o protocolo para o estudo de caso, que apresenta as diretrizes gerais que orientaram o trabalho de campo; e, encerrando a seção, as limitações da pesquisa.

## **2.1 Tipo de pesquisa**

De acordo com a classificação utilizada por Raupp e Beuren (2003), as pesquisas na área contábil podem ser agrupadas em três categorias: quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema.

Sob esta ótica, no tocante aos objetivos, este estudo está voltado para descrever, avaliar e interpretar dados de um determinado fenômeno, no caso a aplicação dos preços de transferência entre unidades militares da Marinha do Brasil. Desta maneira, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, tipologia de pesquisa que, segundo Raupp e Beuren (2003), se caracteriza por registrar e analisar os fatos sem a intervenção do pesquisador e pela utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa é qualitativa. A pesquisa qualitativa busca compreender as particularidades de uma determinada situação e o relacionamento entre suas variáveis e os processos desenvolvidos dentro de determinado grupo social, que poderiam passar despercebidos numa abordagem quantitativa. (RAUPP; BEUREN, 2003). Reforça a classificação qualitativa a não utilização de técnicas estatísticas, característica dos estudos quantitativos, nos procedimentos deste estudo.

Com relação aos métodos de pesquisa empregados, a pesquisa foi constituída sob a forma de estudo de caso, procedimento conceituado por Yin (2001, p.32) como “um estudo empírico que investiga um fenômeno atual dentro do seu contexto de realidade, quando as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não são claramente definidas”. Para Gil (2008) e Beuren e Raupp (2003), estudos de caso são caracterizados pelo estudo profundo e detalhado de um ou poucos objetos e, embora possuam a desvantagem conceitual de não permitir a generalização de seus resultados para outros objetos ou fenômenos, conferem grande

flexibilidade metodológica ao pesquisador, permitindo-o descrever com detalhes o contexto em que se realiza a investigação.

## 2.2 Protocolo de estudo de caso

Esta subseção se destina a descrever o protocolo utilizado para o presente estudo de caso. De acordo com Branski, Franco e Lima Júnior (2010) o objetivo do protocolo é direcionar o pesquisador na coleta de dados, definindo as diretrizes gerais que serão seguidas em campo. De forma mais ampla, Yin (2001, p. 69), se refere ao protocolo da seguinte maneira:

Um protocolo para o estudo de caso é mais do que um instrumento. O protocolo contém o instrumento, mas também contém os procedimentos e as regras gerais que deveriam ser seguidas ao utilizar o instrumento. É desejável possuir um protocolo para o estudo de caso em qualquer circunstância [...]. O protocolo é uma das táticas principais para se aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso e destina-se a orientar o pesquisador ao conduzir o estudo de caso

O protocolo para estudo de caso desta dissertação foi subdividido em quatro itens, correspondentes às quatro seções básicas de um protocolo de estudo de caso propostas por Yin (2001, p. 70): visão geral do estudo de caso; os procedimentos de campo; as questões de do estudo de caso; e guia para o relatório do estudo de caso. Cada um deles será descrito a seguir.

### 2.2.1 Visão geral do estudo de caso

A elaboração de uma visão geral do estudo de caso visa situar o leitor sobre os principais aspectos relacionados à pesquisa, como seus objetivos, público-alvo, unidade de análise, entre outros. Sob esta ótica, serão expostos neste item os seguintes tópicos: objetivo da pesquisa; justificativa do estudo; e unidade de análise.

Este estudo de caso utiliza-se da premissa de que a seleção do método de preço de transferência adequado para uma organização deve levar em conta, além das vantagens e desvantagens de cada alternativa, aspectos relacionados às características da entidade e do

ambiente em que a organização está inserida. Desta maneira, o objetivo do estudo de caso é, em função das recomendações de uso encontradas na literatura, determinar qual o método de preço de transferência mais adequado para uso nas OMPS-I da Marinha do Brasil em relação aos objetivos gerenciais e características estratégicas da Força Naval.

O estudo pode ser justificado de duas maneiras: a primeira se refere à possibilidade de, mediante o aperfeiçoamento dos métodos empregados, evitar o desperdício de recursos públicos destinados à defesa e aumentar a disponibilidade dos meios navais da MB, de modo a prestar um serviço superior à população. A segunda justificativa está relacionada à escassez de estudos que avaliem a utilização de preços de transferência em entidades públicas: entender melhor o funcionamento deste instrumento em um órgão da Administração Pública pode, em tese, gerar conhecimentos que aperfeiçoem processos de outras entidades públicas.

O objeto de estudo deste trabalho – preço de transferência nas organizações militares da Marinha do Brasil – será tratado a partir de um estudo de caso realizado num conjunto produtivo de organizações militares - o sistema OMPS.

O sistema OMPS não constitui exatamente uma organização, mas um conjunto de organizações: conforme mencionado no referencial teórico desta dissertação, o sistema OMPS é composto de um conjunto de OM especializadas na prestação de serviços a outras OM e que compartilham um sistema de gestão único.

Dentro do conjunto das OMPS da MB, o foco da dissertação são as OMPS do tipo industrial (OMPS-I), que desenvolvem atividades de estaleiro naval, atuando na construção e reparo dos Navios da Marinha. Este subconjunto de OMPS foi escolhido como objeto de análise em função de diversos fatores, sendo o principal deles a elevada importância estratégica das atividades que desenvolvem para a manutenção da capacidade operativa da Marinha e sua e o cumprimento de sua atividade-fim. Num cenário de crescentes restrições orçamentárias, a impossibilidade de realizar os vultosos investimentos necessários para a aquisição de novos meios navais torna a capacidade de manter os atuais meios ainda mais relevante.

Outro fator importante na escolha das OMPS-I do tipo “estaleiro” é a situação de mercado a que estão expostas: enquanto os outros tipos de OMPS desenvolvem atividades muito específicas, cuja concorrência do mercado externo é fraca ou nula, ou sob condições que tornam a competição inviável, como no caso das OMPS-H, as OMPS-I que atuam no reparo e manutenção naval vem perdendo clientes internos no mercado competitivo onde operam, constituindo desta maneira, um desafio para a sistemática de preços vigente.

Apesar de ser constituído por um conjunto de OMPS com atribuições semelhantes, mas tamanhos, características e capacidades diferentes, as OMPS-I serão tratadas como um único organismo produtivo, cuja missão é prover serviços de reparo e manutenção para o setor operativo da MB.

### 2.2.2 Procedimentos de campo

De acordo com Yin (2001), diferente do observado em outros tipos de pesquisa, os procedimentos de coleta de dados em estudos de caso não seguem qualquer padrão ou rotina, exigindo do pesquisador preparo e cuidado para interpretar as informações obtidas.

Ainda segundo o autor, um estudo de caso pode obter evidências de diversas fontes, como documentos, registros em arquivo, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos; nenhuma fonte é indiscutivelmente superior à outra, de modo que o bom pesquisador deve buscar utilizar o maior número de fontes conjuntamente. (YIN, 2001)

Em consonância com a concepção de Yin (2001), buscou-se utilizar uma variedade de fontes de informação que convergissem para as mesmas descobertas, como a análise documental, entrevistas e questionários. A forma como cada técnica de coleta foi empregada será detalhada na sequência.

#### 2.2.2.1 Análise documental

Beuren e Raupp (2003) se referem à análise documental como uma técnica de coleta de dados que se debruça sobre documentos que não receberam tratamento analítico aprofundado, dos quais se espera ser possível extrair dados brutos que, após refinados, passem a possuir valor científico. De acordo com Yin (2001), documentos desempenham um papel importante na coleta de dados em um estudo de casos ao corroborar e valorizar os achados obtidos em outras fontes. Neste trabalho, a análise documental desempenhou papel fundamental, sendo especialmente importante na caracterização do funcionamento dos preços de transferência e do posicionamento estratégico das OMPS-I.

Na análise documental desta pesquisa foi empregada variada gama de documentos, os quais se destacam: a documentação técnica produzida pela Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) sobre a sistemática OMPS (relatórios de visitas técnicas, grupos de trabalho e estudos técnicos); documentos normativos emitidos pela Alta Administração Naval, como circulares, memorandos e, o principal deles, a SGM-304, publicação que normatiza os principais aspectos contábeis e econômico-financeiros do sistema OMPS; e documentos internos das OMPS, como planejamentos estratégicos, ordens internas e regulamentos.

#### 2.2.2.2 Entrevistas

Outra técnica de coleta empregada nesta pesquisa foi a entrevista, que, para Gil (2008, p.109) pode ser definida como “a técnica em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que interessam à investigação”. Ainda de acordo com autor, algumas vantagens desta técnica, como a grande flexibilidade conferida ao pesquisador e a possibilidade de analisar os dados de forma quantitativa e qualitativa, a tornam um dos instrumentos de coleta de dados mais utilizados nas pesquisas sociais.

Para Branski, Franco e Lima Júnior (2010, p. 5), as entrevistas podem ser classificadas em função do nível de estruturação:

As entrevistas podem ser estruturadas, semiestruturadas ou abertas (...). Na entrevista estruturada as perguntas são fechadas e o entrevistador segue rigorosamente o que está formulado. Nas abertas as perguntas são amplas e podem captar o máximo de informações com o maior detalhamento possível. Finalmente, na semiestruturada, embora exista um conjunto de questões previamente definidas, o entrevistador não fica restrito a elas, dando ao entrevistado liberdade para discorrer sobre o tema proposto e conduzir a conversa. O roteiro de perguntas é um guia para evitar lacunas (...). De modo geral, estudos de casos utilizam entrevistas abertas e semiestruturadas porque permitem um maior aprofundamento e riqueza de detalhes.

De acordo com a classificação enunciada acima, as entrevistas aplicadas nesta pesquisa foram do tipo semiestruturada. Buscou-se com essa opção aprofundar cada assunto abordado, sem negligenciar nenhum tópico, mas mantendo relativa informalidade no diálogo.

Foram entrevistados dois Oficiais, o encarregado e o ajudante da divisão de análise de OMPS da Diretoria de Finanças da Marinha, que tem a função de acompanhar o desempenho das OMPS e subsidiar a Alta Administração Naval com informações sobre o funcionamento da sistemática. A divisão de análise de OMPS também é responsável por propor normas para

funcionamento da sistemática OMPS na Marinha, assumindo papel de destaque nas discussões sobre a escolha do método de precificação interno a ser utilizado.

As entrevistas buscaram captar um leque amplo de evidências, com o propósito de complementar os dados levantados na análise documental: foram empregadas quatro perguntas que versavam sobre a visão dos entrevistados acerca das características do sistema de preços de transferência adotado (em especial quanto à autonomia conferida às unidades de negócio e ao processo de avaliação de desempenho); da estratégia corporativa adotada pela Marinha para o sistema OMPS; dos objetivos gerenciais buscados com a aplicação do preço de transferência e a percepção quanto ao nível de efetividade no atingimento destes objetivos. Neste último tópico, em especial, os Oficiais da DFM, como representantes da Alta Administração no sistema OMPS, foram instigados a não só avaliar o atingimento dos objetivos como também a expor quais seriam os mais importantes para a organização.

O Quadro 5 detalha as perguntas que compuseram o roteiro de entrevista e os propósitos almejados com cada questão:

Quadro 5 – Roteiro de entrevista e propósitos almejados

	<b>Questões</b>	<b>Objetivo</b>
	Como funciona o sistema de preços de transferência no Comando da Marinha?	Identificar as características do método adotado a fim de classifica-lo quanto à uma das tipologia de preço de transferência previstas na literatura
	Dentre os objetivos mencionados na literatura para um sistema de preços de transferência, qual (is) o Sr. identifica como sendo um propósito almejado pela Marinha do Brasil para o sistema OMPS? Quais seriam os mais importantes? Estes objetivos, na opinião do senhor, estão sendo atingidos pelo sistema de preços em vigor?	Identificar quais os objetivos gerenciais almejados pela Alta Administração com a utilização do preço de transferência na sistemática OMPS e a percepção quanto ao atingimento destes objetivos
1)	Como é estruturado o sistema de avaliação de desempenho na sistemática OMPS?	Compreender como é estruturado o sistema de avaliação a fim de fornecer subsídios para a identificação da tipologia estratégica das OMPS-I quanto à classificação de Eccles (1983)
	Como funciona o sistema OMPS sob o aspecto estratégico? Existe uma estratégia global definida pela Alta Administração para a sistemática OMPS? As OMPS possuem autonomia para elaborar sua própria estratégia corporativa? Caso afirmativo, como esta estratégia se relaciona com a estratégia global da Marinha?	Compreender como a sistemática OMPS se estrutura quanto ao aspecto estratégico, com o propósito de subsidiar a identificação da tipologia estratégica das OMPS-I quanto à classificação de Eccles (1983)

Fonte: O autor, 2018.

As entrevistas foram conduzidas nas dependências da Diretoria de Finanças da Marinha no mês de novembro de 2017 com duração de, aproximadamente, uma hora cada uma. A transcrição das entrevistas encontra-se no Apêndice desta dissertação.

### 2.2.2.3 Questionários

De acordo com Raupp e Beuren (2003, p. 34), o questionário é uma técnica de coleta constituída por uma “série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante (respondente)”. Para Gil (2008), elaborar um questionário consiste em traduzir os objetivos da pesquisa em perguntas específicas, de modo permitir a caracterização da população estudada ou testar as hipóteses assumidas no início da pesquisa. Dentre as vantagens atribuídas pelo autor a este instrumento de coleta de dados, destacam-se a possibilidade de atingir um grande número de pessoas ao mesmo tempo e a garantia de anonimato dos respondentes.

Em conformidade com as características mencionadas, optou-se por utilizar um questionário fechado para avaliar a impressão dos clientes das OMPS quanto à efetividade do sistema de apreamento interno adotado.

Conforme conceituado no referencial teórico desta dissertação, o preço de transferência é uma ferramenta gerencial que visa fornecer incentivos corretos para que os gerentes das unidades descentralizadas ajam de acordo com os interesses da organização. Consoante a esta descrição, a impressão destes gerentes é um aspecto importante a ser considerado quando se avalia se um preço de transferência está, ou não, atingindo os objetivos a que se propõe. Em função disso os Comandantes dos Navios da MB foram escolhidos como respondentes dos questionários.

Os Comandantes de Navios são o equivalente aos gerentes das divisões compradoras (clientes) nas transações internas das organizações privadas: como Ordenadores de Despesas e Titulares das Organizações Militares que comandam, são responsáveis por decidir sobre os principais assuntos afetos a estas unidades, entre eles a aplicação dos recursos disponíveis. Constituem-se, desta maneira, o público-alvo da política de preços de transferência da MB, assim como os gestores das OMPS.

Os questionários foram constituídos por dez afirmativas, englobando aspectos relativos aos critérios de efetividade do sistema de preços de transferência: incentivos, facilidade de compreensão e transparência, maximização do resultado global, nível de autonomia, decisões de suprimento, avaliação de desempenho e maximização de resultados. Cada pergunta vinha acompanhada de quatro alternativas de respostas do tipo concordo totalmente, concordo, discordo e discordo totalmente. As respostas dos questionários foram tabeladas em planilhas eletrônicas onde, por meio da análise dos percentuais atingidos, foi

possível obter informações sobre a impressão dos gerentes sobre a efetividade do sistema de preços de transferência em vigor.

Os questionários foram encaminhados aos Comandantes de 91 dos 101 Navios da MB (foram excluídos dez Comandantes de Navios que participaram do pré-teste do questionário) por meio de um link de acesso à ferramenta “*Google Forms*” no mês de janeiro de 2018, sendo obtidas respostas de 84 respondentes (92% da amostra). Visando reduzir a possibilidade de influência da hierarquia militar nos resultados (e uma eventual tendência dos Comandantes de Navios em evitar críticas à atuação das OMPS que os atendem, em geral comandadas por Oficiais mais antigos), manteve-se o anonimato das respostas, que foram totalmente voluntárias.

Na composição dos questionários foram utilizadas dez afirmações fechadas, com respostas ordenadas em uma escala Likert de quatro pontos. Proposta por Rensis Likert em 1932, a escala Likert é um dos modelos mais utilizados e debatidos nas ciências sociais e baseia-se em “um conjunto de afirmações relacionadas à sua definição, para as quais os respondentes emitirão seu grau de concordância” (SILVA JÚNIOR; COSTA, 2014), sendo escolhida nesta pesquisa em função da facilidade no manuseio, simplicidade e versatilidade (JOHNS, 2010; GLIEM; GLIEM, 2003).

A escolha do número de respostas (ou pontos) na escala foi orientada por dois aspectos principais: estabelecer um número par de alternativas (eliminando a alternativa neutra que geralmente caracteriza escalas do tipo Likert), com vistas a evitar o viés de tendência central (“*central tendency bias*”), descrito por Kostoulas (2013) como a predisposição do respondente a selecionar opções neutras do questionário; e fixar um número não excessivo de opções, visando prevenir possíveis efeitos da chamada “fadiga do respondente”, observada quando, em razão do elevado número de opções de resposta, o respondente sente-se desestimulado ou indiferente às perguntas (CARVALHO et al., 2012).

As questões versaram sobre a percepção dos respondentes quanto a cada objetivo do sistema de preços de transferência. Pressupôs-se que os respondentes não possuíam conhecimento prévio sobre as características da ferramenta preço de transferência, de forma que cada objetivo foi abordado de forma indireta, questionando-se aspectos da relação transacional entre os Navios e as OMPS que os atendem. A correspondência entre os objetivos e questões encontra-se exposta no Quadro 6:

Quadro 6 – Correspondência entre afirmativas do questionário e objetivos dos preços de transferência

Objetivo	Afirmativas do questionário
Aspecto motivacional	<p>A competição com mercado externo incentiva as OMPS-I a melhorarem seus processos para não perder a demanda das OM clientes.</p> <p>Mesmo prevendo que o cálculo dos preços seja feito em função dos custos incorridos a sistemática OMPS-I não tem sido capaz de estimular que os clientes fiscalizem os custos das OMPS.</p>
Avaliar desempenho	<p>O preço dos serviços das OMPS não impacta a avaliação de desempenho das OM clientes.</p> <p>Contratar uma OMPS por um preço superior ao de mercado prejudica a avaliação da gestão da OM cliente quanto ao aspecto de eficiência na utilização dos recursos.</p>
Orientar os gestores sobre decisões de suprimento	<p>Os preços das OMPS fornecem um bom parâmetro para a decisão entre contratar internamente ou externamente um serviço de manutenção e reparo.</p> <p>Mesmo que o preço oferecido no mercado externo seja significativamente inferior ao orçado pela OMPS-I, a OM cliente priorizará a contratação da OMPS.</p>
Maximizar os resultados da empresa como um todo	<p>A Marinha poderia obter um resultado global melhor caso não houvesse a cobrança pela execução dos serviços das OMPS.</p> <p>O método de cálculo dos preços das OMPS estimula a contratação interna dos serviços de reparo e manutenção de que os Navios necessitam.</p>
Implementar um sistema de fácil utilização	<p>O método de cálculo dos preços das OMPS é transparente e de fácil compreensão.</p>
Garantir autonomia divisional	<p>As OM cliente possuem autonomia para decidir contratar junto às OMPS ou ao mercado externo os serviços de manutenção e reparo de que necessitam.</p>

Fonte: O autor, 2018.

O pré-teste do questionário foi realizado no mês de dezembro de 2017 com dez Comandantes de Navios, os quais, após responderem às questões na presença do pesquisador, foram instados a comentar sobre aspectos relacionados à compreensão das respostas da escala; “layout” do questionário; dificuldade de responder as questões, instruções dos questionários e pertinência das questões. As opiniões colhidas no pré-teste foram utilizadas para aprimorar o questionário enviado aos demais Comandantes de Navio. Os participantes do pré-teste foram excluídos da amostra final de respondentes.

### 2.2.3 Questões do estudo de caso

Para Yin (2001), a importância em elaborar registrar as questões do estudo de caso está relacionada à necessidade do pesquisador lembrar, durante o trabalho de campo, que

dados devem ser colhidos e por que razão. Estas questões são, na visão do autor, “um conjunto de questões substantivas que refletem a investigação real” e funcionam como ponto central do protocolo do estudo de caso (YIN, 2001, p. 75).

Nesta dissertação, as questões que orientaram a coleta de dados do estudo de caso estão diretamente relacionadas ao atingimento de cada objetivo específico traçado no início da pesquisa. O Quadro 7 detalha as questões do estudo de caso e seu relacionamento com os objetivos específicos da pesquisa:

Quadro 7 – Correspondência entre questões do estudo de caso e objetivos específicos da pesquisa

Objetivos específicos	Questões do Estudo de Caso
Investigar o modo como o sistema de preços de transferência é utilizado como ferramenta de controle gerencial no sistema OMPS.	Como funciona o preço de transferência no sistema OMPS?
	Quais as principais características do sistema de preço de transferência das OMPS-I?
	Quais as características dos métodos de preço de transferência encontrados na literatura compatíveis com o preço de transferência das OMPS-I?
Comparar as metodologias de mensuração de preços de transferência em vigor e em teste no sistema OMPS quanto à tipologia estratégica.	Como as OMPS se estruturam em relação aos seis critérios definidores da estratégia corporativa na concepção do MAP de Eccles (1983)?
Comparar as metodologias de mensuração de preços de transferência em vigor e em teste no sistema OMPS quanto à efetividade.	Qual o nível de efetividade do preço de transferência em vigor nas OMPS-I em relação aos objetivos gerenciais atribuídos aos preços de transferência na literatura?
	Quais os propósitos gerenciais considerados prioritários que o preço de transferência das OMPS-I deve atingir, na visão da Alta Administração Naval?

Fonte: O autor, 2018.

#### 2.2.4 Guia para o relatório do estudo de caso

Para Yin (2001), o guia para o relatório do estudo de caso tem a função de planejar o modo como os dados coletados na pesquisa serão apresentados ao público-alvo. Em consonância com esta concepção, este guia propõe-se a resumir os principais pontos do relatório do estudo de caso desta dissertação.

O relatório do estudo de caso desta pesquisa está consolidado na seção de análise de dados do trabalho. Na visão de Yin (2001, p.108), a análise de dados em uma pesquisa científica consiste em “examinar, categorizar, classificar em tabelas ou, do contrário, recombinar as evidências tendo em vista proposições iniciais de um estudo”.

Encerrada a coleta e organização dos dados, buscou-se avaliar o material colhido com vistas a comparar os resultados obtidos no estudo de caso com os modelos teóricos reunidos no levantamento bibliográfico. Para isso foi utilizada a técnica analítica de adequação ao padrão, que contrapõe padrões essencialmente empíricos com modelos conceituais e, diante de eventual conflito entre estas, demanda a construção de novas proposições teóricas. (YIN, 2001).

Seguindo esta lógica, a análise de dados foi planejada para ser executada por meio de três etapas, que visaram responder aos objetivos específicos enunciados na seção introdutória da pesquisa: a primeira, destinada a identificar as principais características do funcionamento dos preços de transferência no sistema OMPS e categorizá-lo quanto a um dos modelos previstos na literatura; a segunda, onde se desejou identificar a tipologia estratégica associada às OMPS-I e, com base no MAP de Eccles (1983), verificar a adequação dos métodos de preço de transferência em vigor e em teste quanto ao aspecto estratégico; e a terceira e última etapa que, utilizando-se dos resultados obtidos nos questionários, buscou identificar o nível de atingimento dos objetivos gerenciais previstos para a ferramenta preço de transferência na literatura e, considerando os objetivos detectados como prioritários para a MB, comparar as alternativas de preço interno consideradas para as OMPS-I quanto à capacidade atingir estes objetivos.

O planejamento da primeira etapa de análise previu a consolidação das informações obtidas por meio das técnicas de análise documental e das entrevistas acerca do processo de formação de preços das OMPS-I. A narrativa foi voltada para a descrição dos principais pontos de funcionamento do preço de transferência e, ao final desta etapa, os métodos de preço de transferência utilizados pelas OMPS-I deveriam ser identificados. A identificação dos modelos de preço de transferência das OMPS-I é etapa fundamental para o desenvolvimento das demais análises ao fornecer parâmetros importantes para a comparação das técnicas.

A segunda etapa de análise também foi planejada para ser desenvolvida por meios das técnicas de análise documental e entrevistas e baseou-se na identificação do tipo estratégico das OMPS-I e a confrontação entre as recomendações de preço de transferência associados à estratégia identificada e os métodos cogitados para a sistemática OMPS. O desenvolvimento desta etapa compreendeu, além de uma narrativa descritiva dos principais pontos associados à estratégia das OMPS, a exposição gráfica do posicionamento das OMPS e dos preços de transferência alternativos no MAP de Eccles (1983).

Por fim, para a avaliação quanto à efetividade, optou-se por descrever individualmente os resultados de obtidos nos questionários quanto a cada objetivo gerencial avaliado. Como parâmetro foram utilizados os propósitos de utilização de preço de transferência mais comuns levantados na literatura, consolidados no Quadro 8:

Quadro 8 – Objetivos gerenciais dos preços de transferência

<b>Objetivo</b>	<b>Definição na literatura</b>
Aspecto motivacional	Incentivar o gestor-vendedor e o gestor comprador a tomar decisões congruentes com os objetivos da empresa (HORNGREEN et al., 2004); incentivar os gerentes a agir de acordo com o interesse da companhia (GARRISON; NOREEN, 2001); incentivar comportamento desejável da gerência em relação às atividades de planejar, tomar decisão e alocar recursos (ATKINSON et al., 2000); e incentivar atos que conduzam a empresa ao sucesso (SOLOMONS, 1973).
Avaliar desempenho	Fomentar a avaliação de desempenho econômico dos centros de lucro (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006); melhorar a avaliação de desempenho (GARRISON; NOREEN, 2001); e responsabilizar o gestor pelo lucro para que busque melhores resultados (DEARDEN, 1973).
Orientar os gestores sobre decisões de suprimento	Proporcionar informações para avaliações entre incorrer em custos e obter receitas (ANTHONY; GOVINDARAJAN 2006); orientar os gestores a tomar as melhores decisões possíveis com relação à compra ou venda de produtos e serviços dentro ou fora da empresa (HORNGREEN et al., 2004); e fazer trade-off otimizados entre custos e lucros (DEARDEN, 1973).
Maximizar os resultados da empresa como um todo	Induzir a decisões de maximização dos resultados, isto é, decisões que aumentem os lucros tanto da unidade quanto da empresa (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006); e garantir maior congruência com as metas da organização (GARRISON, NOREEN, 2001).
Transparência e facilidade de compreensão	Garantir fácil entendimento e aplicação prática do sistema devido à disponibilidade de informações (ATKINSON et al., 2000; GARRISON; NOREEN, 2001).
Garantir autonomia divisional	Preços de transferência devem estimular a autonomia de decisão da subunidade (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2000).

Fonte: O autor, 2018.

Posteriormente os resultados dos questionários foram consolidados em um quadro único, com vistas a fornecer um panorama geral quanto à efetividade do preço de transferência em vigor. A etapa de análise foi concluída com a comparação entre a capacidade de cada método de preço de transferência em obter nível de efetividade maior nos quesitos considerados prioritários, considerando as características de cada método mencionadas na literatura.

### 2.3 Limitações da pesquisa

As limitações deste estudo estão relacionadas a duas principais fontes. A primeira, relacionada à estratégia de estudo de caso, refere-se à dificuldade de generalização dos resultados obtidos com base em um único caso.

Sobre este aspecto, Prodanov e Freitas (2013, p. 63) afirmam:

[...] a análise de um único ou mesmo de múltiplos casos fornece uma base muito frágil para a generalização científica. Todavia, os propósitos do estudo de caso não são os de proporcionar o conhecimento preciso das características de uma população a partir de procedimentos estatísticos, mas, sim, o de expandir ou generalizar proposições teóricas. O maior risco do estudo de caso único é que a explicação científica mostre-se frágil, devido a possíveis incidências de fenômenos encontrados apenas no universo pesquisado, o que pode comprometer a confiabilidade dos achados da pesquisa.

Desta maneira, os resultados obtidos aplicam-se tão somente às OMPS industriais da MB, que possuem condições mercadológicas e estratégicas únicas, não vistas em OMPS de outras naturezas ou nas demais Organizações Militares da Marinha.

A outra limitação da pesquisa refere-se ao sigilo e confidencialidade dos dados. Algumas das informações utilizadas nesta pesquisa foram extraídas de relatórios e normas de reprodução e consulta restrita, o que limitou modo com as informações foram referenciadas no texto.

### **3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Nesta seção será desenvolvida a análise dos dados coletados, buscando concluir se o processo de elucidação dos objetivos específicos e geral traçados para o estudo foi efetivo.

Para tal, esta seção se divide em três subseções. A primeira subseção se destina a discutir o funcionamento do preço de transferência utilizado nas OMPS-I da MB com vistas a classificá-lo em uma das técnicas descritas na literatura sobre o tema. A segunda subseção expõe os dados obtidos para o enquadramento das OMPS-I em uma das tipologias estratégicas de Eccles (1983) e discute se há compatibilidade entre o método de apuração interno utilizado nestas organizações e as recomendações da literatura. Por fim, na terceira subseção a efetividade do sistema de preços de transferência em vigor nas OMPS-I será mensurada por meio da análise dos questionários aplicados aos clientes das OMPS-I.

#### **3.1 Caracterização do preço de transferência das OMPS-I**

Esta subseção tem o propósito de identificar, dentre aos modelos presentes na literatura sobre preço de transferência interno, qual é o que mais se aproxima das características encontradas no preço de transferência utilizado pelas OMPS-I. Sob esta ótica, foram organizados nesta subseção dados obtidos por meio da análise documental e das entrevistas que ajudaram a compor um panorama geral do funcionamento do preço de transferência nestas organizações.

Seguindo esta lógica, a subseção foi fracionada em três partes: a inicial, onde são expostos dados sobre o funcionamento dos preços de transferências das OMPS-I coletados por meio da análise documental; a segunda parte, mostrando os dados obtidos nas entrevistas sobre o mesmo tema; e a terceira parte, onde os dados colhidos são consolidados para a identificação do modelo de preço de transferência.

##### **3.1.1 Dados obtidos sobre o funcionamento dos preços de transferência na análise documental**

O conceito de preço de transferência, explorado na primeira seção desta dissertação, envolve dois elementos básicos: a cobrança pela produção de um determinado serviço ou produto e a existência de duas partes transacionantes que pertençam a uma mesma organização. Na sistemática OMPS tais elementos estão presentes e fazem com que o preço de transferência, mesmo que não formalmente enunciado, seja aplicado nas atividades das OM envolvidas.

De acordo com a SGM-304, a cobrança pelos serviços/produtos elaborados pelas OMPS-I é baseada nos custos totais de produção. A sistemática OMPS se utiliza do custeio por absorção ou tradicional, caracterizado pela classificação dos custos em função do objeto de custo – em diretos e indiretos. Embora seja baseado nos custos, o sistema de precificação das OMPS o faz de maneira estimada, referindo-se às estimativas de custos e não propriamente aos custos incorridos.

O fluxo interno de faturamento das OMPS-I se inicia com a emissão, por parte da OM cliente, de um Pedido de Serviço (PS), no qual deverá ser especificado o serviço a ser prestado. De posse do PS, as OMPS-I realizam o delineamento dos serviços, fase onde “se determina a quantidade de mão-de-obra, materiais e serviços de terceiros necessários” (SGM-304, p. 3-2). O delineamento é considerado a primeira etapa do serviço e, em caso de serviços padronizados, pode ser dispensado, utilizando-se uma tabela de preços previamente divulgada aos clientes (SGM-304).

Decorrente do delineamento, a OMPS-I gera um orçamento, que é encaminhado ao cliente para análise e autorização. O serviço é iniciado após o aceite formal do orçamento por parte do cliente, que vincula o preço final do serviço: eventuais variações nos custos não podem ser repassadas aos clientes, ao final da execução. Aditamentos (com aumento ou redução de preços) só são permitidos em função alterações no escopo do serviço, por imposição das condições de execução, ou a pedido do cliente. Especificamente na atividade de reparo naval, é comum a ocorrência de aditamentos com aumento de preços, em função da descoberta de condições de degradação superiores nos meios superiores às que podiam ser observadas na fase de delineamento, conforme conclui um dos relatórios gerenciais elaborados pela divisão de acompanhamento das OMPS da DFM:

Os meios são muito antigos, e a cada ano os equipamentos ficam mais degradados. A OMPS faz o delineamento do reparo de um motor, por exemplo, considerando os esforços feitos no último período de manutenção daquele Navio; mas quando se abre o motor, verifica-se a que a conclusão do reparo precisa de bem um esforço muito maior. Assim, na execução do PROGEM, é comum a necessidade de aditamentos.

Uma vez iniciado o serviço, os custos incorridos são acumulados em Ordens de Serviço (OS) específicas, apontando-se os custos com material, mão-de-obra e serviços de terceiros efetivamente incorridos. Os critérios para apropriação dos custos indiretos nas OS devem ser compatíveis com os utilizados na fase de orçamento e estar previamente estabelecidos em normas internas das OMPS (SGM-304). As OS são registradas no SIAFI e, ao final da conclusão de determinadas fases do serviço, funcionam como base para a emissão das faturas.

O faturamento representa o penúltimo estágio do fluxo financeiro da sistemática OMPS-I e é realizado conforme a “a fase de conclusão do serviço prestado, produto elaborado ou fornecimento efetuado, limitando-se ao orçamento aprovado pelo cliente e seus respectivos aditamentos ou solicitação de fornecimento” (SGM-304, p. 5-1). No faturamento devem ser indicados os custos diretos, subdivididos em Mão-de-obra (MOD) e materiais e serviços de terceiros (MD e STD, respectivamente), e os custos indiretos e despesas administrativas. É exatamente neste segundo grupo onde reside uma das peculiaridades do sistema de precificação das OMPS: no modelo adotado, as despesas administrativas também compõem o valor faturado ao cliente, e não só os custos propriamente ditos, em que pesem as distinções conceituais entre eles.

Outra peculiaridade refere-se ao modo de cobrança dos custos indiretos e despesas administrativas: estes valores não são faturados aos clientes pelos montantes efetivamente incorridos, mas através da aplicação de taxas e índices destinados a custear o funcionamento das OMPS. O Quadro 9 lista as taxas e índices aplicados no faturamento das OMPS-I:

Quadro 9 – Taxas e índices aplicados na sistemática OMPS

<b>Índice ou Taxa</b>	<b>Descrição</b>	<b>Forma de cálculo</b>
Índice para a Cobrança de Mão-de-Obra Indireta (IMOI)	Visa a cobrir os custos indiretos com o pessoal (MOI)	Aplicado, na fatura, sobre o total dos gastos com a MOD associados aos serviços prestados ou aos produtos fabricados.
Índice para a Cobrança de Materiais Indiretos (IMI)	Visa a cobrir os custos indiretos com materiais (MI)	Aplicado, na fatura, sobre o total dos gastos com a MOD e os MD associados aos serviços prestados ou aos produtos fabricados.
Índice para a Cobrança de Serviços de Terceiros Indiretos (ISTI)	Visa a cobrir os custos indiretos com serviços de terceiros (STI)	Aplicado, na fatura, sobre o total dos gastos com a MOD, os MD e os STD associados aos serviços prestados ou aos produtos fabricados.
Taxa Operacional de Mão-de-Obra (TOMO)	Visa a cobrir as despesas administrativas com o pessoal (MOA)	Aplicada, na fatura, sobre o total dos gastos com a MOD e a MOI associados aos serviços prestados ou aos produtos fabricados.

Taxa Operacional de Materiais e Serviços (TOMS)	Visa a cobrir as despesas administrativas com materiais (MA) e serviços de terceiros (STA)	Aplicada, na fatura, sobre o total dos gastos com os MD, os MI, os STD e os STI, associados aos serviços prestados ou aos produtos fabricados.
Taxa de Contribuição Operacional (TCO)	Destinada à cobertura de perdas, bem como à obtenção de uma margem de retorno que permita, somente às OMPS-I/C (exceto o CTMSP), a realização de melhorias	Até 1% sobre todo o valor da mão-de-obra registrada na fatura (MOD, IMOI e TOMO); ou até 5% sobre os demais insumos registrados na fatura (MD, STD, IMI, ISTI e TOMS).

Fonte: SGM-304, 2008.

Até março de 1998, no faturamento das OMPS era utilizada a Taxa de Administração, que correspondia a um percentual arbitrado de 10%. Tal procedimento mostrou-se ineficiente em função das diversidades e especificidades de cada OMPS: em algumas, o percentual aplicado sobre suas faturas representava um valor insuficiente face ao montante de suas despesas, enquanto em outras, tal valor superava em muito as suas necessidades, que onerava de maneira indesejável a MB.

Assim, os percentuais a serem aplicadas nas taxas e índices passaram a ser definidos pelas OMPS periodicamente, considerando o planejamento orçamentário destas OM e a projeção de demanda para o exercício a que se referem. Tal planejamento é consubstanciado num documento denominado Orçamento Operacional e Financeiro (OROF), o qual serve como base para a proposição do valor das taxas, que deve ser ratificada pelo COMIMSUP da OMPS. Cabe ao COMIMSUP, considerando o equilíbrio entre as necessidades de manutenção e funcionamento das OMPS e a capacidade econômica de seus clientes, autorizar os valores propostos ou determinar sua revisão.

A modificação do procedimento para determinação das taxas conseguiu reduzir a arbitrariedade dos valores, mas não por completo: em fiscalizações de rotina, a DFM tem observado que alguns COMIMSUP, desejando facilitar a execução de reparos de seus Navios subordinados e obter o máximo de prontidão operativa, têm obrigado as OMPS subordinadas a baixar suas taxas de modo não realista, sem considerar as fórmulas e variáveis previstas em norma para o seu cálculo. Essa ocorrência tem gerado taxas e índices de valores aleatórios, desprovidos de fundamentação teórica, que por vezes prejudicam o desempenho econômico-financeiro das OMPS.

Uma questão importante sobre o faturamento das OMPS está relacionada à cobrança dos custos referentes à mão-de-obra, direta e indireta. Estes valores são computados em todos os instrumentos de controle da sistemática, incluindo as OS e as faturas, mas são descontados do faturamento final aos clientes. A concepção original da sistemática previa que todos os gastos efetivos deveriam ser faturados aos clientes, inclusive a mão-de-obra, mas observou-se

que a cobrança de elementos ligados à mão-de-obra empregada trazia dificuldades à gestão das OMPS. Sobre esta questão, a SGM-304 (2008, p. 5-5) afirma:

Assim, a metodologia empregada com a inclusão de parcelas referentes a recuperação da mão-de-obra] na elaboração dos orçamentos/faturamentos não era perfeitamente assimilada pelos clientes das OMPS, ocasionando, em alguns casos, a realização de serviços fora da MB. (...) concluiu-se, em 2004, que a desvinculação do pagamento da mão-de-obra, insumo já contemplado e pago pelo orçamento da MB, permitiria, à OM cliente, uma comparação mais fácil entre o valor efetivo do serviço prestado pela OMPS e aquele orçado pelo mercado externo (...). Assim, as informações relativas às apropriações dos gastos de mão-de-obra devem ser registradas na Contabilidade de Custos da OMPS, conforme previsto nestas Normas, porém tais gastos não são pagos pelas OM clientes.

Visando manter a competitividade das OMPS perante o mercado extra-Marinha, os valores de mão-de-obra empregada nos serviços realizados a clientes externos à MB também são descontados do faturamento final, mantendo-se apenas custos relativos a materiais e serviços de terceiros. A Figura 3, extraída da SGM-304 (2008) exemplifica o modelo de faturamento aplicável às OMPS-I:

Figura 3 – Modelo de faturamento das OMPS-I

	ITEM	DISCRIMINAÇÃO	VALOR
MÃO DE	01	MOD	60.000,00
	02	MOI (IMOD)	10.000,00
	03	MOA (TOMO)	10.000,00
	<b>TOTAL MÃO DE OBRA</b>		<b>80.000,00</b>
MAT. E SERV.	01	MD	5.000,00
	02	STD	5.000,00
	03	MI (IMI)	2.000,00
	04	STI (ISTI)	4.000,00
	05	MA + STA (TOMS)	4.000,00
		SUTOTAL OUTRAS FRE	20.000,00
	06	TCO (1% x 80.000 + 5% x 20.000)	1.800,00
	<b>TOTAL MAT. E SERV.</b>		<b>21.800,00</b>
	<b>TOTAL GERAL</b>		<b>101.800,00</b>
	<b>DESCONTO RELATIVO À MÃO-DE-OBRA</b>		<b>(-) 80.000,00</b>
	<b>TOTAL A PAGAR</b>		<b>21.800,00</b>

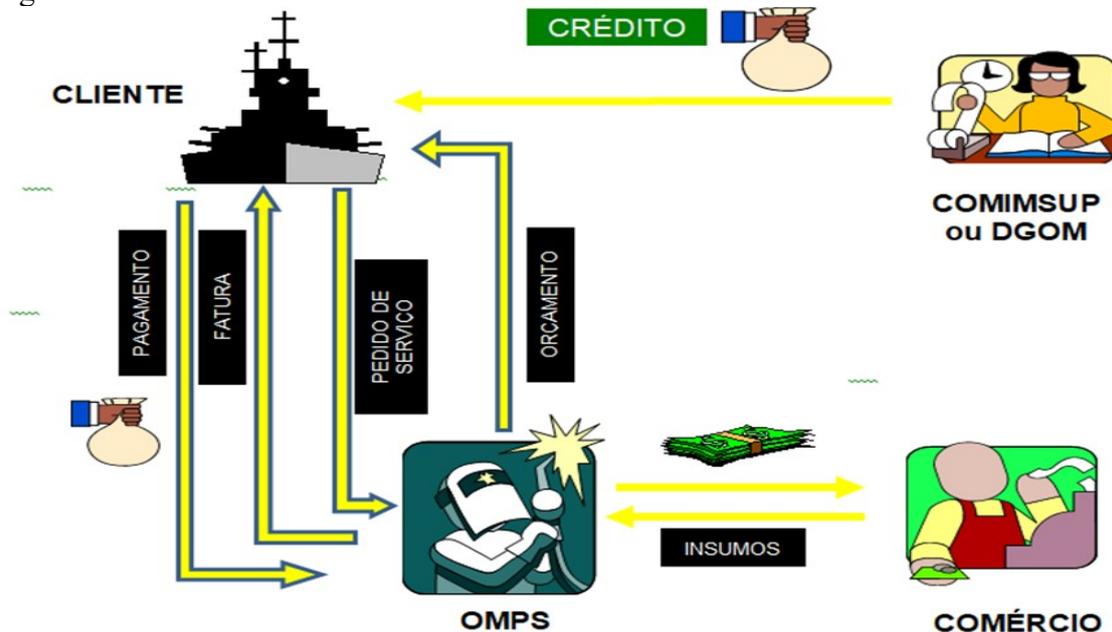
Fonte: SGM-304, 2008.

O último estágio do fluxo financeiro da sistemática é a certificação e pagamento. De acordo com a SGM-304, após a certificação da fatura o cliente deve providenciar a liquidação desta pela maneira mais rápida possível. Até 2015, o pagamento das faturas era realizado por meio de Fontes de Recursos Escriturais (FRE), um mecanismo que convertia recursos

orçamentários recebidos pelas OM clientes em moedas escriturais lastreadas por créditos reais, que tramitavam internamente na sistemática OMPS com a finalidade de evitar a duplicidade de execução da despesa no SIAFI. Estudos conduzidos por um grupo de trabalho da DFM concluíram que este mecanismo tornava o fluxo financeiro mais lento e prejudicava a gestão do sistema, de modo que as FRE foram abandonadas e os clientes passaram oferecer créditos orçamentários reais, disponibilizados diretamente pela Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha ou por meio de seus COMIMSUP, como pagamento dos serviços executados.

Desta maneira, o fluxo financeiro do sistema OMPS pode ser resumido na Figura 4:

Figura 4 – Modelo de fluxo financeiro do sistema OMPS



Fonte: O autor, 2018.

Desde a criação das OMPS o modelo de preço de transferência das OMPS sofreu poucas alterações, mantendo-se conceitualmente intacto ao longo dos anos. Entretanto, questionamentos de parcela do setor operativo sobre os valores cobrados pelas OMPS fizeram com que a Alta Administração Naval solicitasse à DFM que avaliasse a pertinência de modificar as regras de preços estabelecidas até então. Foram conduzidas, então, duas experiências-piloto, devidamente registradas em relatórios gerenciais produzidos pela DFM, que buscaram testar um novo conceito de precificação para os serviços prestados, com foco em redução de preços para as OM clientes.

A primeira destas experiências foi conduzida em 2013 na Base Almirante Castro e Silva (BACS), OMPS localizada na ilha de Mocanguê, em Niterói, especializada no apoio a submarinos. O teste feito na BACS propunha que a OMPS deixasse de cobrar as taxas e

índices que, conceitualmente, destinam-se a suportar seus gastos de funcionamento e manutenção, passando a receber recursos para esse fim diretamente de seu COMIMSUP, como uma Organização Militar comum. A premissa que norteava a experiência era a de que o ônus da manutenção da OMPS deveria ser suportado pela Marinha como um todo, e não por suas OM clientes.

A DFM acompanhou toda a experiência com vistas a avaliar eventuais impactos na eficiência da OMPS, com relação principalmente aos seguintes aspectos: enfraquecimento do instrumento de fiscalização da relação “fornecedor x cliente”; e possibilidade de descontrole dos gastos com manutenção, com a indevida cobrança dos mesmos às OM Clientes.

Ao final da experiência, no primeiro trimestre de 2014, os seguintes resultados foram alcançados:

- Houve um melhor entendimento, por parte dos clientes, com relação aos preços efetivamente pagos pelos serviços, em virtude de não terem sido cobrados as taxas e índices referentes às despesas administrativas e custos indiretos;
- A contabilização dos custos continuou sendo realizada, de maneira que, sob o aspecto contábil, não houve o comprometimento de informações;
- Foi constatada pequena elevação de faturamento em relação ao período anterior à experiência, que pode ter sido causado pela elevação da demanda ocasionada pelos preços mais atrativos;
- Houve insuficiência e demora no provisionamento dos recursos de funcionamento e manutenção, que seriam custeados pelos recursos arrecadados pela aplicação de taxas e índices. Na prática, observou-se que a liberação destes recursos funcionou como um “teto” para o nível de atividade da OMPS; e
- Os resultados econômico-financeiros apurados no período permaneceram dentro dos parâmetros de normalidade.

A segunda experiência adotada foi iniciada em 2016 no Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro (AMRJ), a ser desenvolvida durante o exercício de 2017. Um dos maiores estaleiros da América Latina, o AMRJ é a maior OMPS da MB e atua tanto no ramo de reparos quanto na construção naval militar.

Como na experiência conduzida na BACS, este novo teste elimina a cobrança dos índices que representam os custos indiretos de produção e das taxas referentes à cobertura das

despesas administrativas e da margem de lucro das OMPS. A diferença, neste caso, está no porte da OMPS, muito maior na atual experiência; e na origem dos recursos subsidiados, que desta vez ficou a cargo do Estado-Maior da Armada (EMA), um órgão de nível superior, o que faz com que a probabilidade de interrupção ou demora na liberação dos recursos, que prejudicou a avaliação da primeira experiência, seja minimizada.

A experiência no AMRJ encontra-se em andamento e ainda não há resultados consolidados a serem apresentados. A Alta Administração Naval espera, caso os resultados sejam positivos, estender as modificações no cálculo dos preços a todas as OMPS em 2019.

Em resumo, o sistema de preços de transferência das OMPS apresenta, hoje, dois métodos distintos: o método tradicional, que se baseia na cobrança integral dos custos diretos de produção e estimada dos indiretos; e o método em experiência, que fatura aos clientes apenas os custos diretos de fabricação, oferecendo uma injeção direta de recursos vindos do COMIMSUP para o custeio do funcionamento das OMPS.

### 3.1.2 Aspectos sobre o funcionamento do preço de transferência das OMPS-I levantados nas entrevistas

No tocante ao funcionamento dos preços de transferência, as entrevistas foram utilizadas para confirmar informações levantadas na análise documental e que careciam de maior aprofundamento. O tema foi abordado através de uma pergunta que instigava o entrevistado a descrever o funcionamento do sistema de precificação aplicado nas OMPS-I.

Ambos os entrevistados corroboraram as principais características do preço de transferência detectadas na análise documental: descreveram o método de fixação de preços como técnica baseada em custos, que seriam parcialmente incorridos, no caso dos custos diretos de produção; e estimados, para os custos indiretos. Ambos mencionaram, também, a presença das taxas operacionais, que funcionariam como uma “margem de lucro” para apuração do resultado e realização de pequenas melhorias nas OMPS.

Os entrevistados também concordaram quanto a dois outros aspectos importantes na caracterização do preço de transferência em vigor nas OMPS-I: a elevada sensibilidade dos preços às alterações do volume de produção, que vem gerando, com a redução da demanda interna, aumentos excessivos nos preços; e a liberdade, conferida às OM clientes de selecionar

interna ou externamente a fonte de suprimento. Sobre este aspecto, um dos entrevistados afirma:

As OMPS podem prestar serviços para clientes fora da Marinha, assim como seus clientes também podem comprar fora das OMPS. Isso tem ocorrido, mas não é desejável: quando compram no mercado externo, os clientes contribuem para que as taxas aumentem e onerem os preços para os clientes que comprarem das OMPS.

Um ponto relevante, mencionado na entrevista e que já havia sido identificado na análise de relatórios gerenciais, foi a relação entre as características do serviço prestado e a opção pela fixação de preços baseados em custos orçados. Um dos entrevistados ressalta que as peculiaridades do setor de reparo e manutenção naval dificultam a utilização de custos pré-estabelecidos (padrão), assim como os custos incorridos:

O custo orçado é decorrente da característica do setor de reparo e manutenção naval: diferente da construção naval, não se sabe exatamente os custos a serem incorridos até que o serviço se inicie. Dois navios de mesma classe, para o mesmo serviço, podem apresentar desgaste diferente, demandando níveis de custos e preços distintos.

Especificamente com relação ao funcionamento dos preços de transferência, um tópico importante, que não haviam sido identificados na análise documental, foram expostos na entrevista: o primeiro, referente ao sistema de precificação em teste no AMRJ, expôs que a Alta Administração estuda manter os instrumentos de faturamento em vigor no método de preço tradicional com o propósito de manter um parâmetro para avaliação dos custos das OMPS. Tal constatação é importante por influenciar diretamente o sistema de incentivos veiculado pelo preço interno, constituindo-se num método de precificação novo, como veremos de forma mais detalhada na próxima subseção.

De maneira geral, as informações colhidas nas entrevistas corroboraram as principais características atribuídas aos métodos de preço interno em funcionamento nas OMPS-I e em teste. Isso facilitou a caracterização do sistema de apuração quanto aos modelos previstos na literatura, como exposto na sequência.

### 3.1.3 Identificação do método de preço de transferência utilizado nas OMPS-I

De acordo com as características dos métodos de preços de transferência mencionados na literatura, o método tradicional aplicado pelas OMPS guarda similaridade com o método de custo total mais margem; este método está associado, como todos os métodos baseados em custos, à transferência de ineficiências na cadeia produtiva, questão que também vem incomodando a Alta Administração Naval, uma vez que estas ineficiências têm sido representadas, no sistema OMPS, pela cobrança de preços excessivamente altos dos clientes.

As similaridades entre o método de custo total mais margem e o preço de transferência das OMPS-I estão resumidas no Quadro 10:

Quadro 10 – Similaridades entre custo total mais margem e o preço de transferência OMPS-I

Custo total mais margem	Preço de transferência - OMPS
Toma como base todos os custos de produção incorridos.	Tomam como base custos diretos de produção incorridos e custos indiretos estimados.
Prevê margem de lucro para conservação patrimonial	Prevê a cobrança de taxas operacionais para custeio de despesas administrativas e pequenos investimentos e melhorias
Único método de custo de permite a avaliação divisional	Cobrança de taxas permite a avaliação de desempenho por meio de indicadores de desempenho relacionados ao resultado operacional
Transfere ineficiências ao longo da cadeia produtiva	Ineficiências se traduzem em custos e preços maiores, que reduzem o poder de compra dos navios clientes, ocasionam menor prontidão operacional e prejuízo dos serviços prestados à sociedade.

Fonte: O autor, 2018.

Já a classificação do preço de transferência em avaliação possui duas alternativas, relacionadas à manutenção ou não dos procedimentos de avaliação de desempenho já consagrados, que ainda não foi definida pela MB. Caso a Alta Administração opte por manter os procedimentos de faturamento dos custos indiretos e despesas administrativas, eventualmente consignando uma margem de lucro às OMPS e alterando apenas a fonte credora destes recursos (que deixariam de ser pagos pelo cliente e passariam a ser subsidiados pelo EMA), ou decida aplicar um outro método de precificação (que não o custeio variável) para registro das receitas das OMPS, o preço de transferência se aproximaria do conceito de preço duplo ou dual; se, de modo diverso, a opção se dê apenas pelo faturamento aos clientes dos custos diretos e as demais obrigações sejam quitadas apenas pelos valores incorridos, o método de precificação assume características próximas ao do preço por custo variável.

Na primeira hipótese considerada, haveria a identificação clara da aplicação de dois preços de transferência distintos e simultâneos: o custo direto, onde o valor pelo qual as OMPS clientes seriam debitadas é, em geral, menor do que o preço de mercado e os custos incorridos; e um segundo método, que seria utilizado para creditar a OMPS vendedora e, desta maneira, manter os principais parâmetros de análise de desempenho.

O Quadro 11 resume as similaridades entre o preço dual e o modelo de preço de transferência considerado para uso futuro nas OMPS, em caso de manutenção dos procedimentos de faturamento atuais para avaliação das OMPS:

Quadro 11 - Similaridades entre o preço duplo e o preço de transferência em teste OMPS-I

<b>Preço duplo ou dual</b>	<b>Preço de transferência em avaliação – mantidos procedimentos de avaliação de desempenho atuais</b>
Incorpora dois métodos de precificação simultâneos - um para a divisão compradora e outro para a vendedora.	Utiliza o preço baseado em custo direto (similar ao variável) para debitar a OM cliente e o custo total mais margem para creditar a OMPS vendedora.
Incentiva as compras internas e pode ser utilizado como solução para situações onde, em função dos altos investimentos, a alta administração opte por favorecer o fornecimento interno sem eliminar a autonomia das divisões.	Utilizado pela Alta Administração Naval para aumentar o volume interno de vendas das OMPS, sem modificar a autonomia das OM clientes em selecionar a fonte de suprimento.
Permite a avaliação do desempenho econômico das divisões internas.	Mantém a possibilidade de avaliar o desempenho econômico das OMPS pela combinação de indicadores de custos e resultados
Mantém a transferência de ineficiências quando utilizados métodos baseados em custos.	Custos excessivos continuarão a ser transferidos pela cadeia.
Pode reduzir os conflitos entre as divisões, assim como a disposição destas em manter o controle de custos.	Vislumbra-se uma redução na insatisfação das OM clientes em função de preços mais atraentes, menores que os de mercado; em decorrência disso, pode haver acomodação das OMPS pela garantia de demanda interna, e aumento dos custos. Os clientes também deixarão de pressionar pela redução dos custos indiretos, que não lhes serão mais cobrados.

Fonte: O autor, 2018.

Considerando-se a adoção da segunda hipótese de precificação, com a exclusão dos procedimentos de faturamento e a simples entrega dos recursos, às OMPS, referentes às despesas e custos indiretos incorridos, o preço de transferência passa a possuir características do método de custo variável. Cabe ressaltar aqui que custos diretos são, conceitualmente, diferentes dos variáveis, pois decorrem de sistemas de apuração de custos distintos – em função do objeto (absorção) e do volume de produção (variável). Muitos custos indiretos são, na verdade variáveis. Entretanto, o enquadramento do preço de transferência analisado como baseado em custo variável considerou, além de outras características, o fato de que custos diretos apresentam, frequentemente, comportamento similar ao dos custos variáveis, permitindo a aproximação dos conceitos e, conseqüentemente, dos preços de transferência.

O Quadro 12 apresenta os principais pontos coincidentes entre o método do custo variável e o preço de transferência proposto para a sistemática OMPS considerando a aplicação de apenas um preço para crédito e débito das transações entre OMPS e OM clientes:

Quadro 12 - Similaridades entre o método de custo variável e preço de transferência OMPS-I

<b>Método do custo variável</b>	<b>Preço de transferência em avaliação – abandonados os procedimentos de avaliação de desempenho atuais</b>
Baseia-se no custo adicional incorrido para a produção de uma unidade a mais de produto ou serviço. Varia com o volume de produção.	Baseia-se nos custos incorridos diretamente atribuíveis à uma ordem de serviço. Varia com o volume de produção.
Deficiente para suportar o processo de avaliação de desempenho.	Não possui margem para a apuração de resultados operacionais, inviabilizando a elaboração de indicadores econômico-financeiros para avaliação de desempenho.
Minimiza a transferência de ineficiências relacionada aos custos fixos de produção.	Minimiza a transferência de ineficiências relacionadas aos custos indiretos de produção aos clientes finais (Navios).
Não incentiva o controle de custos. No limite, pode haver a tendência para conversão de custos fixos em variáveis para dar a impressão de produtividade.	Não incentiva o controle de custos, já que os clientes só fiscalizarão os custos diretos e os indiretos e despesas serão custeadas por órgão de cúpula, com menor poder de análise. Pode incentivar, em situação limite, a conversão de custos indiretos em diretos para inflacionar o valor das vendas realizadas.

Fonte: O autor, 2018.

O método em teste apresenta características próximas às do método precificação do custeio variável; embora proceda a cobrança baseado em custos calculados pelo custeio por absorção, e não pelo custeio variável, a similaridade de comportamento entre custos diretos e variáveis permite considerar que as características deste método estejam presentes na técnica de precificação testada. De acordo com os autores consultados no referencial teórico deste trabalho, o método do custeio variável é recomendado para situações onde a vendedora possui capacidade ociosa e deseja-se incentivar as transações internas, característica compatível com o panorama vivido pelas OMPS; por outro lado, este método não favorece a avaliação das unidades de negócio, preocupação exposta pela DFM com a adoção da nova técnica de precificação.

O propósito desta subseção foi caracterizar os preços de transferência em vigor e estudo para aplicação no sistema OMPS, visando qualifica-los quanto a uma das tipologias mencionadas na literatura sobre o tema. Para o preço de transferência em vigor identificou-se o método de custo total mais margem, enquanto que, para o preço de transferência futuro, em função da incerteza quanto à definição de alguns aspectos na nova sistemática, os métodos dual e variável foram considerados compatíveis.

Com o encerramento da subseção, conclui-se o primeiro objetivo específico traçado nesta pesquisa, definido como “investigar o modo como o sistema de preços de transferência é utilizado como ferramenta de controle gerencial no sistema OMPS”. A avaliação dos métodos de preço de transferência aqui caracterizados, que compõem o segundo e terceiro objetivos específicos, será realizada nas próximas subseções.

### **3.2 Adequação entre preço de transferência das OMPS-I e tipologia estratégica**

Esta subsecção objetiva identificar se há compatibilidade entre o posicionamento estratégico adotado pelas OMPS-I e o preço de transferência interno utilizado nestas entidades, com base nas considerações sobre o tema expostas no trabalho de Eccles (1983).

Para atingir este objetivo, a análise foi desenvolvida segundo a seguinte dinâmica: nas duas primeiras partes foram expostos dados colhidos, respectivamente, na análise documental e nas entrevistas sobre a estratégia, estrutura organizacional e sistemas de avaliação das OMPS-I, todos fatores-chave para o enquadramento das OMPS-I quanto à tipologia estratégica; baseada nestas informações, a terceira e última parte foi dedicada identificar a tipologia estratégica adotada pelas OMPS-I e discutir, à luz dos conceitos resumidos no MAP de Eccles (1983), a adequação entre o método de preço de transferência adotado e a tipologia estratégica identificada.

#### **3.2.1 Aspectos estratégicos levantados na análise documental**

Esta subsecção tem o propósito de descrever algumas características das OMPS ligadas à definição da concepção estratégica da sistemática OMPS-I obtidas por meio da análise documental. Pretende-se que as informações aqui expostas, organizadas em tópicos sobre estratégia, estrutura organizacional e avaliação de desempenho, permitam, em conjunto com os dados obtidos nas entrevistas, a identificação da tipologia estratégica associada aos conceitos de Eccles (1983).

##### **3.2.1.1 Estrutura organizacional do sistema OMPS**

Estrutura organizacional é definida por Chiavenato (2005) como “o conjunto de tarefas formais atribuídas às unidades organizacionais – unidades ou departamentos – e às pessoas”. Para Shrivastava (1994), a estrutura organizacional refere-se ao padrão de

autoridade e às relações de responsabilidade que existem em uma organização. De modo geral, pode-se afirmar que a definição da estrutura organizacional busca estabelecer um padrão de coordenação das atividades da organização.

Em relação à sua estrutura organizacional, o sistema OMPS foi moldado, para efeito de funcionamento, ao organograma então vigente da MB. Naquela época, julgou-se que não era conveniente reestruturar o organograma da MB apenas para possibilitar a efetividade desejável do sistema. O modelo organizacional resultante desta decisão assemelha-se a uma estrutura matricial, que na visão de Maximiano (1986), caracteriza-se pela sobreposição dos modelos organizacionais funcional e divisional. A estrutura matricial é geralmente utilizada em organizações multisserviços, que buscam maior agilidade ao agregar os benefícios divisionais mantendo a especialidade técnica (CHIAVENATO, 2005).

A parcela funcional da estrutura matricial da sistemática está relacionada à necessidade da criação de um “braço” industrial para a condução de parcela das atividades de manutenção da MB, anterior ao estabelecimento da sistemática OMPS propriamente dita, que denota um desejo de especialização, característico das estruturas organizacionais funcionais. Sob o prisma do negócio da Marinha, a defesa nacional, o sistema OMPS representa uma atividade especializada de geração de valor, que somado às demais funções logísticas que apoiam os meios navais, concorrem para que a Força mantenha-se na situação de prontidão desejada. Sob este aspecto, o sistema OMPS possui características de uma estrutura funcional, conforme mostra a Figura 5:

Figura 5 – Estrutura funcional da sistemática OMPS



Fonte: O autor, 2018.

Outra característica marcante da abordagem funcional também presente no sistema OMPS é a presença de uma autoridade funcional, que está relacionada à especialização e que não está diretamente relacionada à subordinação hierárquica ou linear. A autoridade funcional permite a especialização em todos níveis da organização, pois impõe que os órgãos se reportem a especialistas em seu campo de atuação; no caso das OMPS-I, é representada pela Diretoria de Engenharia Naval (DEN), Diretoria Especializada (DE) responsável pela supervisão funcional da atividade de construção, reparo e manutenção naval na MB.

A outra modelagem organizacional presente no sistema OMPS é a estrutura organizacional divisional, ou divisionalizada. Segundo Chiavenato (2005), este tipo de estrutura está relacionado a grandes organizações, com unidades de negócio separadas por produto, cliente ou área geográfica. São vantagens deste tipo organizacional a melhor adequação às necessidades dos clientes e o desenvolvimento de habilidades generalistas.

A característica multidivisional ou departamentalizada do sistema OMPS pode ser visualizada pela distribuição geográfica e de atribuições que observada para estas organizações. Esta distribuição propiciou a existência de OMPS com tarefas, serviços e capacidades similares, que se diferenciam apenas pelos clientes a que preferencialmente atendem ou a localização geográfica, conforme mostra o Quadro 13:

Quadro 13 – Localização, clientes e serviços das OMPS-I tipo estaleiro

OMPS	Localização	Clientes	Principais serviços
AMRJ	Rio de Janeiro - RJ	Navios da Esquadra, Navios subordinados ao 1º Distrito Naval e outros meios não atendidos pelos estaleiros locais.	Facilidades de estacionamento, docagem ou encalhe aos navios da MB; Serviços de manutenção e reparo, a nível de 2º e 3º escalões; Desenvolver o projeto de construção de unidades de superfície; Administrar e executar as atividades de engenharia naval associadas a modernização e nacionalização dos meios navais; Auxiliar as DE na avaliação de desempenho de equipamentos e sistemas navais; Construir e promover a manutenção, quando determinado, de meios navais extra-MB.
BACS	Niterói - RJ	Força de Submarinos	Serviços de manutenção e reparos de 2º escalão para os navios estacionados na área ou em trânsito; Serviços de escafandria e de medicina hiperbárica; e Recarga de extintores.
BFLa	Ladário - MS	Navios fluviais do 6º Distrito Naval	Facilidades de estacionamento, docagem ou encalhe aos navios da MB estacionados ou em trânsito; e Serviços de manutenção e reparo, no nível de 2º e 3º escalões, para os navios estacionados na área ou em trânsito.

BNA	Salvador - BA	Navios subordinados ao 2º Distrito Naval	Facilidades de estacionamento, docagem ou encalhe aos navios da MB estacionados ou em trânsito, de acordo com as respectivas capacidades; Serviços de manutenção e reparo, no nível de 2º e 3º escalões, para os navios estacionados na área ou em trânsito, compatíveis com as suas disponibilidades; Desenvolvimento de pesquisas e análises de controle magnético das embarcações da MB; Construção de embarcações escolares para estudantes da zona rural nas diversas regiões do país.
BNN	Natal - RN	Navios subordinados ao 3º Distrito Naval	Facilidades de estacionamento, docagem ou encalhe aos navios da MB estacionados ou em trânsito, Serviços de manutenção e reparo, em nível de 2º e 3º escalões, para os navios estacionados na área ou em trânsito; Construção de embarcações escolares para estudantes da zona rural nas diversas regiões do país.
BNRJ	Niterói - RJ	Navios da Esquadra	Facilidade de estacionamento aos navios da MB no porto do Rio de Janeiro; Serviços de manutenção e reparo no nível de 2º e 3º escalões, aos navios da MB no porto do Rio de Janeiro; Serviços de manutenção e reparo às embarcações de pequeno porte das Organizações Militares(OM) sediadas no Rio de Janeiro;
BNVC	Belém - PA	Navios subordinados ao 4º Distrito Naval	Facilidades de estacionamento, docagem ou encalhe aos navios da MB estacionados ou em trânsito, de acordo com as respectivas capacidades; Serviços de manutenção e reparo, no nível de 2º e 3º escalões, compatíveis com as suas disponibilidades; Construção de embarcações escolares para estudantes da zona rural nas diversas regiões do país.

Fonte: O autor, 2018.

Das sete OMPS-I analisadas, apenas o AMRJ não está alocado a um cliente específico do setor operativo, sendo também a OMPS com de maior capacidade e diversidade de serviços. As demais OMPS desenvolvem serviços semelhantes e são responsáveis por uma determinada área geográfica, que coincide com uma “carteira” específica de clientes, composta pelos Navios que operam na região onde está sediada a OMPS. Tal disposição estrutural guarda grande similaridade com a departamentalização territorial, abordagem geográfica da estrutural divisional descrita por Chiavenato (2005) como o modelo estrutural onde “a organização se amolda à dimensão geográfica do mercado a ser coberto”.

Além da somatória das estruturas funcional e divisional, a própria concepção da função logística “manutenção” na MB reforça a característica matricial na estruturação do sistema OMPS. De acordo com o Manual de Logística da Marinha - EMA-400 (2003, p.1-17):

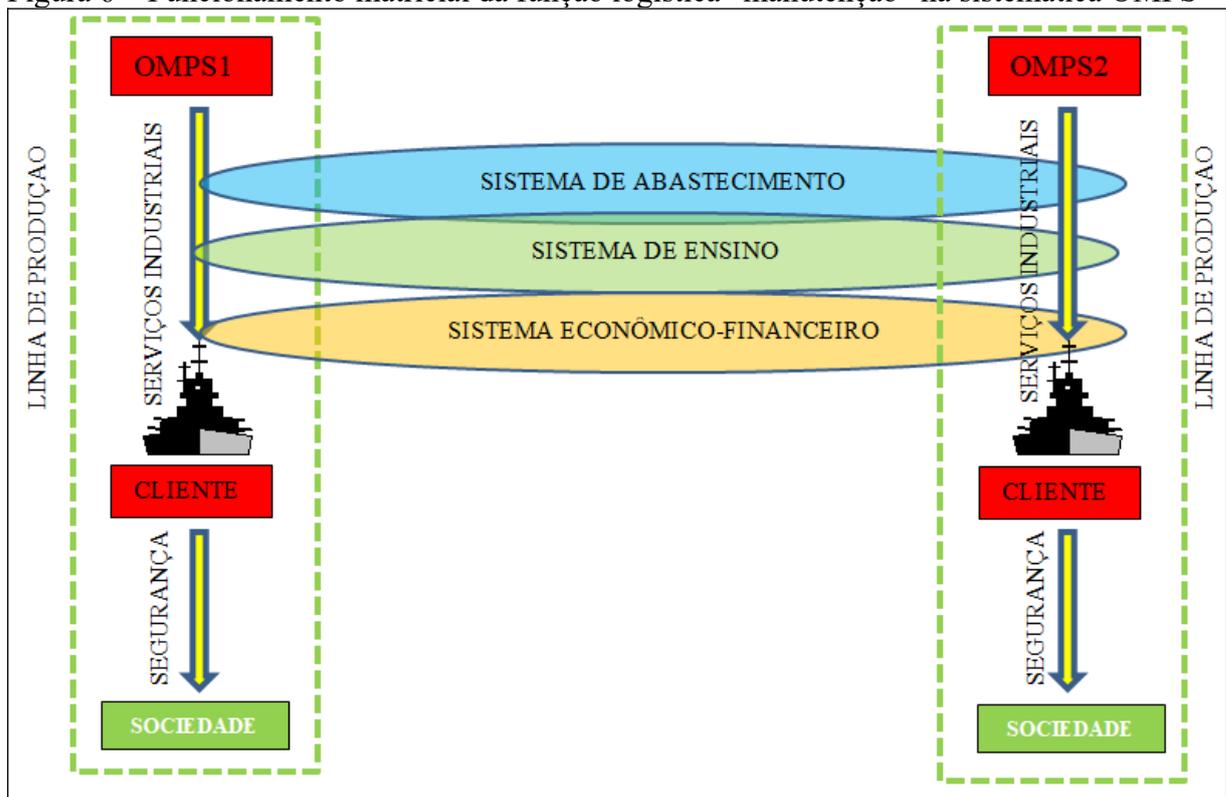
Em face da grande complexidade da logística, é preciso existir uma sólida ligação entre a logística e a organização, uma vez que se torna necessária a montagem de uma estrutura orgânica que defina funções, responsabilidades e uma metodologia adequada de planejamento, desenvolvimento e execução das soluções dos problemas existentes. A organização, portanto, é uma ciência de apoio à logística, uma ferramenta da qual esta não pode prescindir.

A referida publicação, ao introduzir as funções logísticas preconiza: “O vulto e a importância das funções logísticas podem exigir o estabelecimento de uma estrutura específica para o seu atendimento como são os casos das funções logísticas Suprimento, Recursos Humanos e Saúde, que possuem sistemas de apoio estruturados: Sistema de Abastecimento, Sistema de Pessoal e Sistema de Saúde”.

Embora não haja um sistema de Manutenção, a publicação EMA-420 (Normas para a Logística de Material) atribui responsabilidades para todas as OM da MB, estabelecendo competências específicas para o Setor Operativo, Setor do Material, OM do Sistema de Abastecimento, COMIMSUP, Comandantes de meios, DE, OMPS-I, dentre outros setores da MB.

A Figura 6 ilustra o funcionamento interorganizacional da função logística “manutenção” para os meios navais da MB:

Figura 6 – Funcionamento matricial da função logística “manutenção” na sistemática OMPS



Fonte: O autor, 2018.

De modo geral, o sistema de manutenção de meios navais da MB está moldado em “linhas de produção”, representada pela ligação OMPS-cliente, mas se aproveita de outras estruturas e sistemas da MB, como o sistema de Abastecimento, o Sistema de Ensino e o econômico-financeiro, orçamentário, etc. Este tipo de estrutura se aproxima do conceito de estrutura matricial, que está associada à execução de projetos e busca aproveitar todos os

recursos da organização, independente destes estarem localizados nas linhas de produção ou departamentos produtivos.

### 3.2.1.2 Estratégia

Estratégia corporativa, na visão de Porter (1999, p. 32), pode ser definida como “plano geral para uma empresa diversificada que trata de duas questões diferentes: em que negócios a empresa deve competir e como a sede corporativa deve gerenciar o conjunto de unidades de negócios (...)”. Ainda segundo o autor, a estratégia é o elemento que permite que o desempenho global da organização seja superior ao somatório do desempenho das unidades de negócio.

Utilizando-se o conceito de Porter (1999) exposto acima, a análise da concepção estratégica da sistemática OMPS foi desenvolvida buscando identificar um processo sistemático que envolvesse a determinação das funções-fim das organizações envolvidas e os processos de implantação e controle da estratégia por parte da Alta Administração.

Na análise documental realizada foi possível constatar que não há uma estratégia específica formulada para o sistema OMPS como conjunto produtivo. Os aspectos estratégicos da sistemática são tratados, de forma fragmentada, por uma gama de documentos que tratam de pontos específicos da logística da Marinha e de cada OMPS individualmente.

Considerando o primeiro componente do conceito de estratégia de Porter (1999), a decisão sobre em que negócios a organização deve atuar, a orientação estratégica da sistemática OMPS é dada por um conjunto de normas emitidas pelo Estado-Maior da Armada (EMA), órgão de coordenação de alto nível da Marinha. Esse conjunto de normas envolve três publicações principais, que tratam das capacitações básicas que as OMPS devem manter para o cumprimento da missão da MB, divididas em função do tipo de OMPS (industriais, de ciência e tecnologia e hospitalares).

No caso específico das OMPS-I, enfoque desta pesquisa, as diretrizes estratégicas estão previstas na publicação denominada “EMA-429 - CAPACITAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES MILITARES PRESTADORAS DE SERVIÇOS INDUSTRIAIS (OMPS-I) DA MB”. Em linhas gerais, esta publicação define quais os serviços considerados estratégicos, que as OMPS-I deverão manter-se capazes de executar com seus próprios meios, a fim de contribuir para a consecução da missão da Marinha. Trata-se de uma diretriz

estratégica de características impositivas, que apenas menciona qual o “negócio” de cada OMPS de maneira mais pormenorizada do que o enunciado nas missões de cada OMPS-I.

O foco do EMA-429 é definir qual deve ser o “norte”, em termos de capacitação, que as OMPS-I devem buscar, conferindo autonomia para que estas OM formulem estratégias próprias prevendo “como” atingir a manutenção destas capacidades. Apesar de mencionar a possibilidade de que as OMPS encaminhem subsídios para a atualização da publicação periodicamente, percebe-se a presença de uma estratégia “de cima para baixo”, característica de organizações cooperativas. Na prática, o caráter “impositivo” referente a este aspecto da estratégico do sistema OMPS tem sido reduzido em função do desenvolvimento, por parte das OMPS, de outras capacidades e serviços que, em consonância com o arcabouço conceitual do sistema, lhes garantam maiores receitas, conforme menciona um dos relatórios gerenciais consultados:

Em virtude do próprio funcionamento da sistemática, as OMPS-I dependem da execução de serviços para serem capazes de custear suas despesas administrativas. Assim, em alguns casos, se a OMPS-I se limitasse a executar os serviços previstos nas referidas normas, em função de baixas demandas, baixo valor agregado ou da atual incapacidade de realizar determinados serviços, não conseguiria arcar com suas despesas de funcionamento e manutenção. Outro fator que incentiva o desenvolvimento de serviços que não estão previstos nas capacitações essenciais (estratégicas) é o fato do COMIMSUP da OMPS-I determinar que elas atendam às necessidades dos clientes, que também são seus subordinados, independentemente dos serviços constarem no rol de sua capacitação [...].

Observa-se que, embora formalmente centralizada, a definição do negócio das OMPS é influenciada pela interação entre OMPS e os escalões superiores.

No tocante ao controle e implantação da estratégia, o sistema OMPS é caracterizado pela autonomia e descentralização das unidades de negócio: de acordo com a SGM-304 (2008, p. 8-1), cada OMPS deve elaborar seu próprio Planejamento Estratégico (PE), considerando suas próprias características e as características do ambiente em que atua:

Para que uma OMPS cumpra com eficiência, eficácia e efetividade o seu dever, é imprescindível que suas ações decorram de um planejamento que defina seus objetivos para o futuro desempenho organizacional e que indique quais os recursos e tarefas necessários para alcançá-los. Esse planejamento deve ser baseado nas diretrizes emanadas da Alta Administração Naval, devendo, ainda, ser singular e específico para cada OMPS, respondendo a questões básicas, tais como: por que a organização existe, o que ela faz e como faz. Cada OMPS deve iniciar seu PE com a definição do perfil organizacional, abordando sua cultura e suas relações internas. A partir desse desenho organizacional é que se torna possível construir um consenso do que a OMPS é (sua Missão) e onde deseja chegar (sua Visão). Este é o primeiro passo de uma técnica gerencial que tem como resultado o PE.

Embora confira às OMPS liberdade para a elaboração dos PE, a SGM-304 impõe que estes sejam baseados nas diretrizes emanadas da Alta Administração. Em geral, os principais documentos condicionantes dos PE das OMPS são os PE dos seus Comandos Imediatamente Superiores e o próprio planejamento estratégico da Marinha. Na prática, estas diretrizes são bastante genéricas, não representando uma limitação significativa na elaboração do planejamento estratégico de cada OMPS. Adicionalmente, a SGM-304 (2008, p. 8-1) prevê outro mecanismo de controle e integração do aspecto estratégico do sistema OMPS: “As OMPS devem encaminhar seus PE aos seus Comandos Imediatamente Superiores (COMIMSUP), para serem ratificados, e, em seguida, à Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), para arquivo técnico e acompanhamento”.

Este é outro exemplo de diretriz que visa reduzir o nível de autonomia do planejador na unidade de negócio e forçar a integração entre os escalões superiores e as OMPS. De maneira geral, este instrumento é efetivo e permite que a estratégia organizacional de cada OMPS se mantenha alinhada às concepções estratégicas da Marinha como um todo.

Desta maneira, na análise do processo de formulação de estratégias no sistema OMPS foi possível observar que, apesar de existir um elevado grau de autonomia da elaboração dos planejamentos estratégicos de cada OMPS envolvida, a Alta Administração participa ativamente do processo, fornecendo linhas gerais para o planejamento e ratificando aspectos dos PLE das unidades de negócio. A junção destas características indica que há uma significativa integração entre as OMPS e alta administração no tocante ao critério de formulação de estratégias, condizente com uma organização colaboradora segundo a tipologia de Eccles.

### 3.2.1.3 Sistemas de avaliação

Para Alonso (1999), uma avaliação de desempenho efetiva no âmbito do setor público demanda o conhecimento dos custos incorridos pelos diversos órgãos no desenvolvimento da atividade estatal. Sob este enfoque, a instituição de um sistema de apuração de custos, decorrente da criação da sistemática OMPS, permitiu que a MB, de maneira inovadora até então, estabelecesse um mecanismo de efetivo de avaliação de desempenho de suas unidades produtoras.

Os indicadores de desempenho das OMPS estão baseados em quatro demonstrativos contábeis, produzidos a partir de levantamentos dos registros efetuados pelas OMPS no SIAFI: o Demonstrativo de Resultado do Período (DRP), Demonstrativo de Mão de Obra (DMO), Demonstrativo de Prazo Médio de Renovação de Estoques (PMRE) e o Demonstrativo de Gastos Estruturais (DGE).

O processo de avaliação de desempenho das OMPS é capitaneado pela Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), órgão setorial contábil da Força. Trimestralmente, a DFM procede à análise dos demonstrativos e dos indicadores das OMPS e os consolida no Relatório Econômico-Financeiro (REF), que é apresentado ao Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR) para avaliação do panorama geral das OMPS e subsídio ao processo decisório no âmbito da Alta Administração Naval.

O Quadro 14 apresenta os indicadores de desempenho econômico-financeiros utilizados na análise das OMPS:

Quadro 14– Indicadores econômico-financeiros das OMPS

<b>Demonstrativo</b>	<b>Indicadores</b>	<b>Baseado em</b>
Demonstrativo de Resultado do Período (DRP)	Resultado Bruto / (Faturamento - Descontos)	Resultado (“lucro”)
	Receita Operacional / (Custos + Despesas Administrativas)	Resultado (“lucro”)
	Resultado Líquido / (Faturamento - Descontos)	Resultado (“lucro”)
	Descontos Concedidos / Faturamento	Resultado (“lucro”)
	Despesas Administrativas / Custos	Custos
	Perdas/Custos	Custos
Demonstrativo de Mão-de-Obra (DMO)	(Mão-de-Obra Faturável – Mão-de-Obra Faturada)/Mão-de-Obra Faturável	Custos (mão-de-obra)
Prazo Médio de Renovação de Estoque (PMRE)	Prazo Médio de Renovação de Estoque (PMRE) = $180/(\text{Material Consumido}/\text{Estoque Médio})$	Giro de estoque
Demonstrativo de Gastos Estruturais (DGE)	Gastos de Posse Estratégica/Gastos Totais	Custos

Fonte: O autor, 2018.

Dos nove indicadores utilizados, apenas um (PMRE) não se refere, mesmo que indiretamente, à aferição de custos ou resultado operacional. Dentre os demais, há equilíbrio: quatro indicadores referem-se ao controle de custos e outros quatro ao resultado obtido pelas OMPS. Não há indicadores relacionados ao investimento, como o ROI (“ReturnOnInvestment”).

A predominância de indicadores de custos pode ser explicada pela própria natureza das organizações avaliadas: as OMPS possuem características próprias de centros de custos, devendo seus dirigentes serem cobrados por meio desta medida de desempenho. Uma das razões declaradas expostas na SGM-304 para a adoção da sistemática é justamente o conhecimento e controle de custos, que, apesar da distinção conceitual, inclui as despesas administrativas.

No tocante aos indicadores relacionados com o resultado operacional, existe uma diferença marcante entre as OMPS e as entidades privadas que são avaliadas por este tipo de indicador: para as OMPS, o objetivo principal é manter este indicador neutro, isto é, o mais próximo do zero possível. As OMPS não visam lucro, pois, caso o fizessem, estariam onerando indevidamente a própria Marinha, instituição a que pertencem; desta maneira, assim como os resultados negativos, os resultados considerados demasiadamente positivos são alvo de questionamentos por parte da DFM, pois podem indicar que as taxas destinadas à remuneração da OMPS estão em patamar excessivamente alto, causando disfunções nocivas ao funcionamento da sistemática.

A avaliação dos indicadores das OMPS é orientada por um sistema de faixas de relevância, classificadas em quatro níveis, identificados por cores: o verde corresponde à normalidade e o amarelo à situação de atenção; o laranja remete à situação de alerta, e o vermelho indica a necessidade de acompanhamento para identificação e correção dos problemas. A Figura 7 mostra um exemplo de como as faixas de relevância são utilizadas para a avaliação dos indicadores do DRP das OMPS-I:

Figura 7 – Faixas de relevância do DRP das OMPS-I

Principais Indicadores Considerados	OMPS Avaliadas	Faixas Inferiores			Normalidade	Faixas Superiores		
		Averiguar	Alerta	Atenção		Atenção	Alerta	Averiguar
1 Resultado Bruto/(Faturamento-Descontos)	OMPS-I/C/H	$x < -10\%$	$-10\% \leq x < -5\%$	$-5\% \leq x < 0\%$	$0\% \leq x \leq 30\%$	$30\% < x \leq 35\%$	$35\% < x \leq 40\%$	$x > 40\%$
2 Resultado Operacional/(Custos+Despesas Administrativas)	OMPS-I/C/H	$x < -10\%$	$-10\% \leq x < -5\%$	$-5\% \leq x < 0\%$	$0\% \leq x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$10\% < x \leq 15\%$	$x > 15\%$
3 Resultado Líquido/(Faturamento-Descontos)	OMPS-I/C/H	$x < -10\%$	$-10\% \leq x < -5\%$	$-5\% \leq x < 0\%$	$0\% \leq x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$10\% < x \leq 15\%$	$x > 15\%$
4 Descontos Concedidos/Faturamento	OMPS-I/C/H				$0\% \leq x \leq 10\%$	$10\% < x \leq 15\%$	$15\% < x \leq 20\%$	$x > 20\%$
5 Despesas administrativas/Custos	OMPS-I/C/H				$0\% \leq x \leq 20\%$	$20\% < x \leq 30\%$	$30\% < x \leq 40\%$	$x > 40\%$
6 Perdas/Custos	OMPS-I/C/H				$0\% \leq x \leq 2,5\%$	$2,5\% < x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$x > 10\%$

Fonte: Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), 2017.

Até 2006, os indicadores eram analisados em função de apenas um parâmetro de referência, tido como representativo da normalidade da OMPS, como por exemplo, a média histórica. Naquele ano, a metodologia de avaliação dos indicadores foi reformulada e, conforme afirmam Baptista e Silva (2010, p. 13), novos parâmetros foram utilizados:

Para o estabelecimento das novas categorias de avaliação e faixas de normalidade foram levantados os valores médios históricos registrados de 2000 a 2006, no SIAFI, para as OMPS, principalmente, no que tange aos seguintes aspectos: a) Faturamento; b) Custos dos Serviços Prestados/Custos dos Produtos Vendidos; c) Despesas Administrativas; e d) Perdas. Dessa forma, os mencionados valores serviram como parâmetro inicial para o cálculo das faixas de desempenho. Além disso, verificaram-se os valores de indicadores econômico-financeiros normalmente praticados por outras organizações públicas e privadas com o propósito de realizar o benchmark. Por fim, para o estabelecimento das faixas de avaliação, foram consideradas as metas de desempenho desejáveis de acordo com o previamente estabelecido pela Alta Administração Naval. A análise das diversas variáveis acima mencionadas para o estabelecimento das novas faixas de avaliação teve por objetivo evitar que se chegasse a valores influenciados fortemente por informações passadas que não estivessem condizentes com a realidade atual da Administração Pública Federal, que tem buscado continuamente desenvolver estilos de gestão com enfoque gerencial voltado para o alcance de uma visão de futuro.

Os indicadores de desempenho das OMPS são voltados para a mensuração de custos e resultado (o equivalente ao “lucro” das entidades privadas), porém em uma perspectiva distinta da considerada por entidades privadas; e possuem como principal parâmetro de comparação fatos passados. Desta maneira, o sistema de avaliação se aproxima muito do esperado para organizações de perfil cooperativo.

### 3.2.2 Aspectos relacionados à estratégia levantados nas entrevistas

Nas entrevistas, os tópicos relacionados aos aspectos estratégicos do sistema OMPS-I foram abordados por meio de duas questões: a terceira questão, que solicitava que o entrevistado descrevesse como se estruturava o sistema de avaliação de desempenho das OMPS, fator fundamental na definição da tipologia estratégica; e a quarta pergunta, que questionava o funcionamento das OMPS-I sob o aspecto estratégico de maneira mais ampla, abordando pontos como a integração entre as estratégias individuais e a estratégia da Marinha.

No tocante à primeira questão, houve concordância entre os entrevistados e a documentação analisada quanto aos principais pontos do sistema de avaliação: o foco no controle e eficiência da gestão de custos; e a estruturação em indicadores de desempenho apresentados no COFAMAR. Um ponto importante esclarecido na entrevista foi a necessidade de conciliar indicadores diretamente ligados aos custos com o faturamento e resultado para uma visão mais ampla do desempenho, que explicaria a existência, constatada

na análise documental, de um número de indicadores referentes ao resultado igual ao de indicadores de custos. Sobre o assunto, um dos entrevistados menciona:

O foco da avaliação é a gestão dos custos, mas os indicadores precisam ser avaliados em conjunto para possuírem sentido econômico. A avaliação dos custos, por exemplo, dada as diferenças de porte entre as OMPS e fatores como a sazonalidade do orçamento, devem ter sua variação medida em função do nível de atividade, sendo necessária a análise em conjunto com o faturamento. Desta maneira, os indicadores relacionados ao resultado operacional, apesar de não ser o lucro o objetivo principal, são importantes no conjunto.

Os entrevistados, entretanto, concordaram que a análise econômica-financeira constitui importante subsídio às decisões da Alta Administração, mas outros fatores subjetivos, relacionados ao cumprimento da missão da Marinha, tem grande importância na análise global do desempenho. As afirmações quanto a essa pergunta reforçaram o perfil cooperativo das OMPS-I tanto no tocante ao sistema de avaliação de desempenho empregado quanto ao método de avaliação do gerentes, dois dos critérios utilizados por Eccles (1983) para definir o posicionamento estratégico da organização.

Na segunda questão relacionada à estratégia, ambos os entrevistados ressaltaram a inexistência de uma estratégia única para a sistemática OMPS e o foco nas necessidades locais, capitaneadas pelos COMIMSUP de cada OMPS-I, pontos que haviam sido observados na análise documental. Outro ponto importante de concordância entre as fontes de evidências foi o reconhecimento de que, apesar da relativa autonomia das OMPS-I para o desenvolvimento de suas estratégias, a Alta Administração consegue exercer relativo controle por meio da vinculação entre os planejamentos estratégicos das OMPS e de seus Comandos Superiores. Um dos entrevistados, porém, reconhece que pode haver falhas na coordenação entre as diretrizes estratégicas:

Na prática cada OMPS define sua estratégia. Não existe uma estratégia única para todo o sistema. A recente criação da Diretoria Industrial da Marinha veio para, dentre outros aspectos, tentar preencher esse vácuo e coordenar as atividades de algumas das OMPS-I.

De maneira geral, as entrevistas corroboraram as impressões obtidas na análise documental sobre o posicionamento estratégico das OMPS-I, que serão consolidadas na próxima subseção.

### 3.2.3 Identificação da tipologia estratégica e avaliação do preço de transferência

De acordo com a análise abordagem tradicional dos preços de transferência, exposta na primeira seção desta dissertação, são duas as variáveis básicas que determinam qual o método de precificação a ser empregado: a existência de mercado externo competitivo e de capacidade ociosa na divisão vendedora. Sob esta visão, no caso do sistema OMPS, onde há mercado externo e capacidade ociosa, os preços de transferência que se aproximam do preço de mercado seriam desaconselhados e o custo variável surge como alternativa mais indicada. Esta abordagem, entretanto, é considerada demasiado simplista, desconsiderando outros aspectos relacionados às características da organização que emprega o preço interno, optando-se, neste trabalho, por buscar abordagens mais abrangentes para a avaliação dos preços de transferência.

Uma das abordagens utilizadas nesta dissertação para avaliação do preço de transferência refere-se à compatibilidade do posicionamento estratégico da organização com o método de preço de transferência adotado, proposta por Eccles (1983). Sob este ponto de vista, buscou-se avaliar a vertente industrial do sistema OMPS, quanto aos aspectos mencionados no MAP de Eccles para o posicionamento estratégico de uma organização: estrutura organizacional; estratégia; sistemas de avaliação; processos de negociação; controle da administração; e sistemas de avaliação dos gerentes.

A análise do posicionamento estratégico adotado pela sistemática OMPS indica a existência de traços organizacionais característicos de instituições cooperativas e colaboradoras. O Quadro 15 corrobora a ideia da mistura de atributos das duas tipologias, sem aparente predominância de qualquer uma delas:

Quadro 15 - Classificação do sistema OMPS quanto ao posicionamento estratégico

<b>Critério</b>	<b>Classificação OMPS</b>	<b>Evidências</b>
Estratégia	COLABORADORA	Estratégia é desenvolvida de forma autônoma, mas considerando diretrizes estratégicas básicas dos escalões superiores. Planos estratégicos divisionais devem ser ratificados pelos escalões superiores.
Estrutura organizacional	COLABORADORA	Matricial, mesclando a especialização da funcionalidade e a divisionalização geográfica.
Sistemas de avaliação	COOPERATIVA	Indicadores mais importantes baseados na variação dos custos históricos. Indicadores de resultado buscam resultados neutros e não estimulam a competição. Indicadores de produtividade possuem alcance local e baixa representatividade para a Alta Administração
Processos de negociação	COLABORADORA	Possuem dois sentidos, de cima para baixo e de baixo para cima.
Métodos de avaliação da responsabilidade dos gerentes	COOPERATIVA	A contribuição da OMPS para a organização (prontidão dos meios) é mais importante do que os resultados econômico-financeiros obtidos.
Controle da alta	COOPERATIVA	Exercido de forma direta com frequência, baseia-se fortemente

administração		em aspectos subjetivos.
---------------	--	-------------------------

Fonte: O autor, 2018.

Do ponto de vista de organização colaboradora, a sistemática OMPS se caracterizou por possuir processos de negociação e estratégicos baseados na reciprocidade entre as OMPS e seus escalões superiores; e no modelo de estrutura organizacional matricial, que se orienta pelo aproveitamento mais eficiente dos recursos da organização, independente da sua localização ou subordinação formal.

Em seu perfil cooperativo, as OMPS possuem um sistema de avaliação baseado em custos históricos, característico de organizações focadas em integração; mesmo possuindo indicadores de resultado, o modo como estas medidas são avaliadas, tendo como meta a neutralidade, ao invés da maximização, as aproximam mais de uma avaliação quanto à acurácia do processo de orçamentação do que do conceito tradicional de rentabilidade ou de ganho econômico.

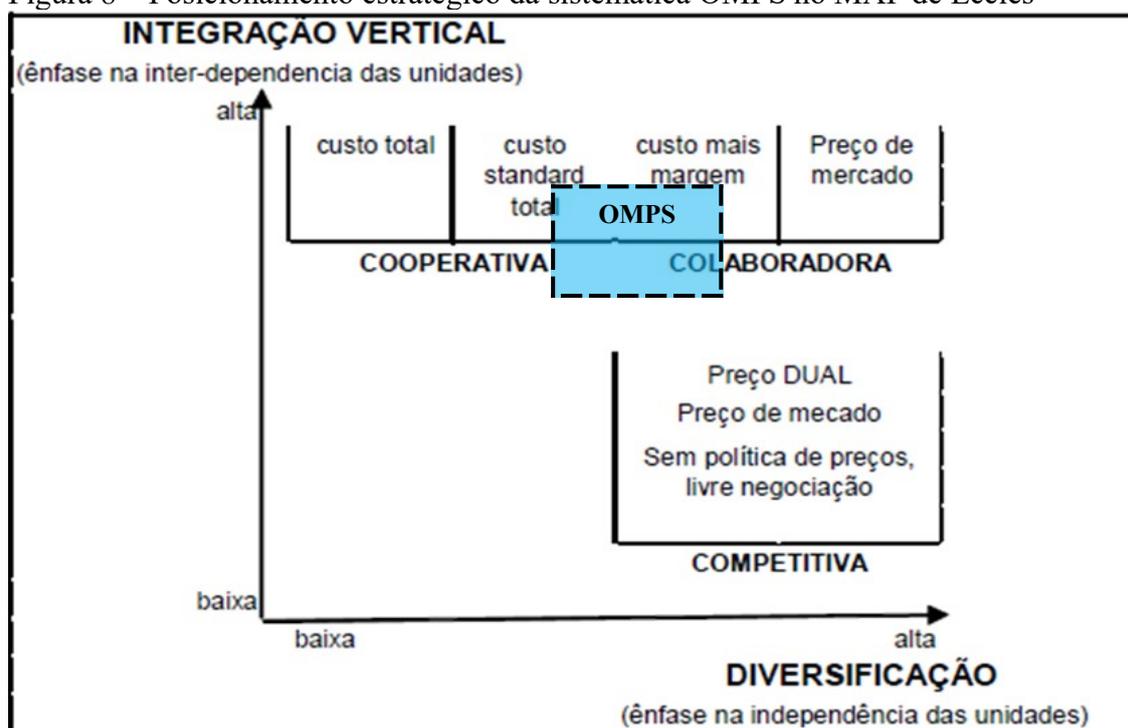
Na mesma seara, o método de avaliação da responsabilidade dos gerentes das OMPS está baseado no conceito de destino compartilhado, onde os indicadores de desempenho da unidade são mesclados com a avaliação da contribuição da unidade descentralizada para toda a organização. Esta característica está representada conceitualmente na sistemática na premissa de que as OMPS devem buscar resultados neutros em seus indicadores econômico-financeiros, o que deve coibir a busca de resultados positivos à custa das OM clientes. Dados como atrasos na execução de períodos de manutenção, aditamento de preços considerados anormais e as impressões emitidas pelo setor operativo sobre o desempenho das OMPS são, em muitas ocasiões, considerados mais importantes pela Alta Administração do que os indicadores econômico-financeiros levantados pela DFM.

Corroborando características cooperativas das OMPS, o controle da Alta Administração é realizado de forma direta, com os escalões superiores interferindo com relativa frequência nas relações entre as OMPS e suas OM clientes. Além da ingerência que os COMIMSUP mantém sobre a fixação das taxas e índices, e, indiretamente, sobre os preços a serem cobrados, o fato das OMPS estarem, muitas vezes, na mesma cadeia de comando de seus principais clientes ocasiona significativa interferência dos COMIMSUP sobre as decisões de produção, entre outros aspectos. Relatórios de visitas técnicas promovidas pela DFM apontam nesta direção, ao indicar a ocorrência da execução de serviços, pelas OMPS, determinados pelos COMIMSUP, sem que o cliente possuísse recursos orçamentários disponíveis; ordens para alterações na prioridade de execução de alguns serviços, em função de necessidades operativas dos Comandos superiores entre outras. Cabe ressaltar que tais

ocorrências não são necessariamente nocivas, estando relacionadas ao aspecto militar da atividade-fim da MB.

Os resultados consolidados no Quadro 12 indicam que as OMPS ocupam, no MAP de Eccles, um posicionamento intermediário entre as organizações cooperativas e as colaboradoras, conforme se pode observar na Figura 8:

Figura 8 – Posicionamento estratégico da sistemática OMPS no MAP de Eccles



Fonte: Adaptado de ECCLES, 1983.

Enquanto as organizações cooperativas possuem a indicação para utilização de técnicas baseadas em custos, as empresas colaboradoras englobam desde o custo mais margem até o preço de mercado. Para o caso das OMPS, que combinam características de ambas as tipologias, os métodos adequados seriam estariam entre o custo padrão e o custo mais margem.

A utilização do custo padrão, primeira indicação do MAP, pressupõe a possibilidade da organização vendedora em estabelecer estimativas confiáveis dos custos a serem incorridos em determinado produto ou serviço. Conforme levantado nas entrevistas e nos relatórios produzidos pela DFM, as OMPS tem grande dificuldade em estimar os custos dos reparos que conduzem em função da elevada degradação dos meios. Atualmente, a utilização de custos padrão para a elaboração de orçamentos está restrita a alguns serviços de menor vulto, não podendo ser expandida para todos os serviços das OMPS sem o risco de serem observadas grandes variações nos valores orçados e executados. No atual estágio a utilização do custo

padrão pelas OMPS-I poderia ser até mesmo contraproducente, gerando insatisfação de compradores e vendedores.

Dentre os métodos baseados em custos, o custo mais margem é o que mais se aproxima do preço de mercado em termos de independência das unidades e incentivos à produtividade. Neste sentido, o preço de transferência utilizado atualmente na sistemática OMPS está alinhado com o conceito de Eccles (1983), pois possui características muito próximas a esta técnica de apuração interno.

A utilização do custo mais margem é recomendada pela literatura quando se deseja introduzir algum nível de conflito entre divisões como mecanismo aumento de produtividade, mas numa intensidade menor do que o proporcionado pelo preço de mercado. Esta concepção é coerente com o arranjo conceitual das que, embora rejeite a competição entre divisões pelo lucro, possui como objetivo declarado o estímulo à cobrança, por parte dos clientes, de menores custos nos produtos e serviços elaborados.

O sistema de preços de transferência adotado nas OMPS está em fase de modificação, sendo consideradas duas possibilidades para a nova metodologia: custos diretos e preço dual. As duas metodologias são bastante diferentes, resultando em análises também distintas.

Em função da similaridade entre os custos diretos e variáveis, já discutida no item anterior, e ausência de menção na literatura a técnica de preços internos baseados em custos diretos, esta análise será fundamentada nas características relacionadas à precificação pelo custeio variável. A técnica de preço variável está associada a organizações com divisões de menor autonomia e menor nível de conflito. Apesar de não ser correlacionada a nenhuma das tipologias de Eccles, pode-se supor que a técnica de apuração pelo custo variável esteja posicionada em área próxima à correspondente ao custo total, tendo em vista estar associada ao aumento da integração entre as divisões internas, mas, ao mesmo tempo, dificultar a avaliação do desempenho das unidades descentralizadas e fornecer poucos incentivos à melhoria da produtividade.

Considerando a proximidade entre o custo total e custo variável em termos de motivação aos gerentes, conclui-se que o modelo de preço por custo direto, que se pretende que venha ser adotado, mostra-se adequado às organizações mais integradas, com um grau de independência menor do que o conferido às OMPS da MB. Desta maneira, o novo preço de transferência seria incompatível com o posicionamento estratégico adotado pelo sistema OMPS, de acordo com os conceitos de Eccles (1983).

Ao tratar da incompatibilidade entre o posicionamento estratégico de uma organização e seu preço de transferência interno, Eccles (1983) menciona que este pode decorrer da

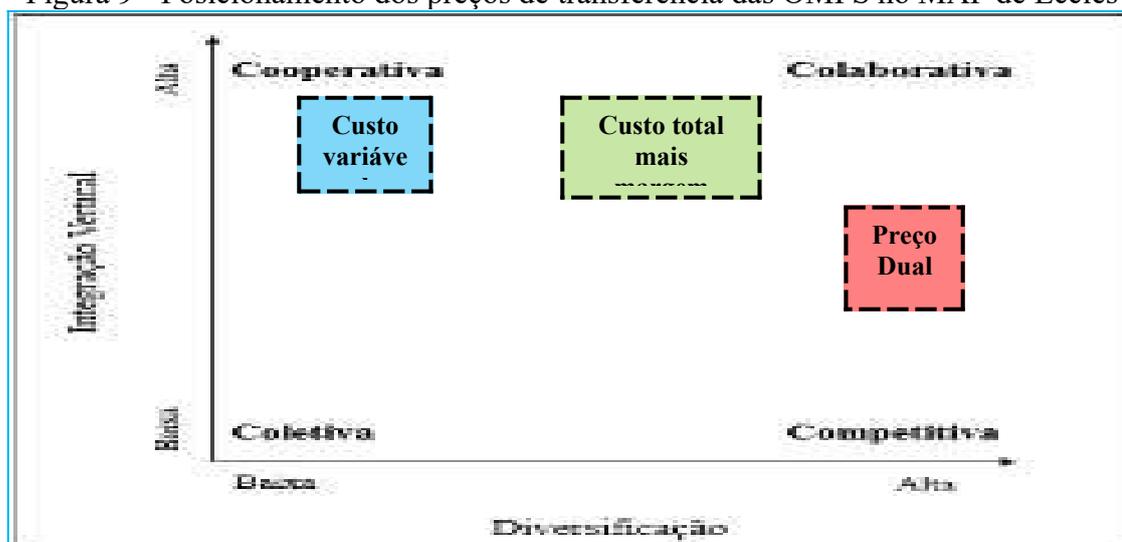
intenção, por parte da Alta Administração, de modificar este posicionamento utilizando o preço interno como ferramenta. Segundo o autor, a estratégia pode determinar o preço de transferência na mesma medida em que pode ser determinada por ele. Tal ideia é compatível com o desejo manifestado pela Alta Administração Naval de incentivar as transações internas, ou seja, a integração entre as OMPS e suas OM clientes, o que tornaria, num primeiro momento, o custo variável um método de apuração compatível com a estratégia pretendida pela Marinha.

A incompatibilidade, entretanto, reside no nível de independência das unidades descentralizadas: não há menção, nos relatos obtidos junto aos Oficiais da DFM, nem na documentação consultada, de que haja disposição da Alta Administração em limitar a autonomia das OM envolvidas nas trocas internas. Os dois pilares desta autonomia, a liberdade de selecionar a fonte de suprimento (no caso dos clientes) e a possibilidade de direcionar sua produção para o mercado externo (no caso das OMPS) permaneceriam em vigor na nova sistemática. Da mesma maneira, a motivação para avaliação do desempenho permanece sendo uma das razões fundamentais da existência das OMPS. Em função de suas características, a adoção do método de custo variável enfraqueceria o processo de avaliação de desempenho.

Sob o ponto de vista do posicionamento estratégico, o aumento nas transações internas poderia ser obtido pela adoção do método de preço dual, que constitui a segunda alternativa em análise. Este método, assim como a técnica do custo variável, também está associado à necessidade de aumentar o fluxo interno de fornecimento, possuindo, porém, a capacidade de minimizar as desvantagens gerenciais do custeio variável. A aplicação do preço dual, promovendo-se o débito nos clientes pelo custo direto incorrido (similar ao variável) e o crédito às OMPS pelo custo total mais margem permitiriam a continuidade do sistema de avaliação de desempenho em vigor simultaneamente ao incentivo, para as OM clientes, para direcionar seu consumo de serviços para as OMPS.

Em relação ao conceito de alinhamento entre estratégia e preço de transferência, o preço dual se mostra mais adequado à sistemática OMPS do que o custo variável, porém menos ajustada do que o preço baseado em custo total. A Figura 9 expõe esta situação:

Figura 9 - Posicionamento dos preços de transferência das OMPS no MAP de Eccles



Fonte: Adaptado de ECCLES, 1983.

De acordo com o MAP de Eccles, o preço dual está relacionado a uma estratégia organizacional intermediária entre empresas competitivas e colaboradoras, o que não corresponde à estratégia definida para as OMPS. Sob este aspecto, conclui-se que a manutenção do custo total como método de apuração interno é mais adequada à estratégia organizacional da sistemática OMPS. Entretanto, caso se confirme a decisão da Alta Administração de alterar a sistemática em vigor para aumentar as compras internas, o método do preço dual mostra-se mais adequado à tipologia estratégica das OMPS do que o custeio variável, por fornecer melhores subsídios ao processo de avaliação de desempenho e proporcionar um nível de autonomia divisional maior.

Esta seção se encerra tendo concluído seu objetivo de avaliar as metodologias de preço de transferência da sistemática OMPS quanto ao aspecto estratégico, correspondente ao segundo objetivo específico da pesquisa. Buscando o terceiro objetivo específico, a próxima subseção tratará da avaliação dos mesmos métodos quanto à efetividade do preço de transferência.

### 3.3 Avaliação da efetividade do sistema de preços de transferência

Esta subseção destina-se a avaliar o sistema de preços de transferência das OMPS-I da MB quanto à efetividade. O conceito de efetividade aplicado aqui referir-se-á capacidade do

preço de transferência, como ferramenta gerencial, em atingir os objetivos básicos relacionados aos preços internos gerenciais na literatura sobre o assunto.

Conforme exposto no referencial teórico desta pesquisa, preços de transferência gerenciais possuem a finalidade básica de induzir elementos de uma organização descentralizada a abandonarem seus interesses individuais e agirem em prol dos interesses globais desta organização. São planejados, portanto, para atuar junto aos gerentes que participam das transações internas, e a avaliação de sua efetividade precisa considerar a impressão destes gerentes quanto ao sucesso do funcionamento dos preços internos.

Em função disso, a avaliação proposta nesta subseção será desenvolvida por meio da análise das respostas obtidas dos questionários aplicados aos clientes das OMPS-I em cada um dos sete objetivos gerenciais associados aos preços de transferência internos. Desta maneira, a subseção será organizada em oito partes, sendo as sete primeiras destinadas a expor e discutir individualmente os resultados obtidos em cada um dos objetivos gerenciais avaliados; e a última e oitava parte, onde os métodos de preço de transparência em uso e em teste nas OMPS-I são comparados em função da capacidade de atingir os propósitos gerenciais considerados prioritários pela Marinha.

### 3.3.1 Resultados referentes ao objetivo gerencial “aspectos motivacionais”

Uma das principais funções de um sistema de preços de transferência numa organização divisionalizada é incentivar, no âmbito dos gerentes de divisão, comportamentos desejáveis sob a ótica da alta administração da entidade. No caso das OMPS, as diretrizes conceituais da sistemática destacam a busca por dois principais incentivos, relacionados ao controle de custos: forçar o aperfeiçoamento dos processos das OMPS pela concorrência com o mercado externo, mediante a ameaça da perda de clientes por preços não competitivos; e a fiscalização dos custos incorridos por parte dos clientes das OMPS.

Em razão da clara opção da Alta Administração Naval na obtenção destes comportamentos “divisionais”, as perguntas relacionadas ao objetivo “motivação” foram direcionadas a estes dois aspectos. As respostas foram consolidadas na Tabela 2:

Tabela 2 – Percepção de efetividade quanto ao aspecto motivacional

Afirmação	Concordo totalmente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente	
Afirmação (1) - A competição com mercado externo incentiva as OMPS-I a melhorarem seus processos para não perder a demanda das OM clientes.	8	9,5%	10	11,9%	43	51,2%	23	27,4%
Afirmação (2) - Mesmo prevendo que o cálculo dos preços seja feito em função dos custos incorridos a sistemática OMPS-I não tem sido capaz de estimular que os clientes fiscalizem os custos das OMPS.	13	15,5%	55	65,5%	13	15,5%	3	3,6%

Fonte: O autor, 2018.

Os resultados indicam que a maior parte dos respondentes considera que o sistema de precificação das OMPS não tem sido capaz de obter os comportamentos desejados pela Alta Administração em nível gerencial. No tocante à melhoria de processos decorrente da exposição à competição externa, abordada na primeira afirmação, 78,6% dos respondentes afirmaram que tal melhoria não ocorreu. A segunda afirmativa, relacionada ao controle de custos por parte das OM clientes, apresentou panorama similar à primeira: 81% dos respondentes consideraram que tal controle não ocorre.

A constatação é compatível com a visão de Santos (2002), Scharf (2016) e Horngren, Datar e Foster (2000) de que os métodos de preço de transferência baseados em custos, por permitirem a transferência de ineficiências pela cadeia produtiva, são falhos em incentivar uma boa gestão de custos. As deficiências produtivas das OMPS, relacionadas às questões legais e administrativas citadas no início desta seção de análise, acabam aparecendo na forma de índices e taxas operacionais maiores, representando custos mais altos que os clientes insatisfeitos precisam suportar.

Nestas circunstâncias, a literatura aponta que as metodologias de apuração mais próximas do preço de mercado seriam as mais adequadas para incentivar o controle de custos. Dentre as metodologias baseadas em custos, a mais próxima do preço de mercado é a baseada em custo padrão.

Alternativamente, supõe-se que a adoção de qualquer uma das técnicas de apuração em análise pela Alta Administração Naval (preço duplo baseado em custo variável e custo total; e o custo variável) não traria melhorias no aspecto motivacional para controle de custos, pois o preço baseado no custo variável é considerado pior do que o custo total neste aspecto. Dessa maneira, dentre estas duas alternativas, a preferível seria a de preço duplo, que ao menos conseguiria manter parte dos incentivos do sistema atual.

### 3.3.2 Resultados referentes ao objetivo gerencial “avaliação de desempenho”

Dentro da sistemática OMPS apenas as “divisões vendedoras”, no caso as próprias OMPS, possuem uma metodologia de avaliação de desempenho estruturada. As OM clientes, com perfil relacionado a centros de despesas, são avaliadas de maneira local e não estruturada por seus Comandos Imediatamente Superiores (COMIMSUP). Não há indicadores de custos estabelecidos pela Alta Administração para o desempenho dos clientes das OMPS, sendo a avaliação é feita com base na capacidade do Comandante do Navio de tornar sua unidade o mais operativa possível com os escassos recursos disponíveis.

Em que pese à falta de estruturação da avaliação de desempenho das OM clientes, os resultados mostraram que os Comandantes das OM clientes consideram que o sistema de preços de transferência das OMPS consegue funcionar como instrumento de avaliação de desempenho destas unidades, conforme expõe a Tabela 3:

Tabela 3 – Percepção de efetividade quanto à avaliação de desempenho

Afirmação	Concordo totalmente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente	
Afirmação (3) - O preço dos serviços das OMPS não impacta a avaliação de desempenho das OM clientes.	3	3,6%	16	19,0%	49	58,3%	16	19,0%
Afirmação (4) - Contratar uma OMPS por um preço superior ao de mercado prejudica a avaliação da gestão da OM cliente quanto ao aspecto de eficiência na utilização dos recursos.	47	56,0%	35	41,7%	2	2,4%	0	0,0%

Fonte: O autor, 2018.

Cerca de 77% dos respondentes discordaram parcial ou totalmente da proposição que afirmava que o preço das OMPS não impactava o modo como eram avaliados, enquanto 97,4% afirmaram que sua gestão seria prejudicada caso contratasse uma OMPS a preços superiores aos de mercado. Estes números indicam que, embora não seja realizada uma avaliação mais detalhada como na análise dos resultados das OMPS, o preço de transferência auxilia o processo de avaliação de desempenho da gestão dos Navios. Trata-se de uma constatação importante, pois caso não houvesse esta influência do preço sobre o desempenho, a razão de existir do preço interno estaria ameaçada: se os clientes não se motivam em buscar um desempenho melhor em relação aos preços dos fornecedores internos, as transferências poderiam se dar sem a cobrança de preço algum.

Do lado das OMPS, a análise documental e as entrevistas permitiram identificar que o atual sistema de preço de transferência tem sido eficaz em fornecer subsídios à análise do

desempenho destas organizações. O sistema em vigor, ao fornecer dados sobre a totalidade dos custos envolvidos nas atividades das OMPS, tem papel importante no estabelecimento dos indicadores econômico-financeiros utilizados como base da avaliação de desempenho.

Em razão das características atribuídas ao método de apuração de custeio variável, vislumbra-se uma perda na capacidade informacional do sistema de preços de transferência caso seja concretizada a migração para essa técnica de apuração interno; no caso do preço dual, tal perda pode ser minimizada pela adoção de outro método de capacidade informacional superior à do variável, para creditar as receitas das OMPS, como o custo padrão ou o próprio custo total.

### 3.3.3 Resultados referentes ao objetivo gerencial “subsídio a decisões de suprimento”

Quando as divisões de uma organização possuem liberdade para escolher entre comprar interna ou externamente, cria-se a necessidade de estabelecer parâmetros de comparação entre as duas alternativas de fornecimento. Preços de transferência frequentemente são utilizados como parâmetro deste tipo de decisão, e, quando desempenham corretamente esta função, fornecem informações importantes às divisões compradoras sobre o custo-benefício da aquisição interna.

Buscou-se aferir a efetividade do preço de transferência das OMPS quanto às decisões de suprimento através de duas afirmativas (5 e 6), que possuíam sentidos opostos. Os resultados indicam que o preço de transferência tem funcionado bem como parâmetro para decisão de suprimento. Houve coerência entre as respostas: 67% consideraram o preço praticado pelas OMPS é um bom parâmetro para seleção de fornecedores, posição de que foi corroborada pela pergunta 6, onde 78% declararam que não comprariam nas OMPS se fossem mais caras, ou seja, que utilizariam o preço da OMPS como parâmetro para decisão, conforme detalhado na Tabela 4:

Tabela 4 – Percepção de efetividade quanto ao suporte às decisões de suprimento

Afirmção	Concordo totalmente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente	
	Afirmção (5) - Os preços das OMPS fornecem um bom parâmetro para a decisão entre contratar internamente ou externamente um serviço de manutenção e reparo.	13	15,5%	42	50,0%	22	26,2%	7
Afirmção (6) - Mesmo que o preço oferecido no mercado externo seja significativamente inferior	3	3,6%	15	17,9%	42	50,0%	24	28,6%

ao orçado pela OMPS-I, a OM cliente priorizará a contratação da OMPS.								
---	--	--	--	--	--	--	--	--

Fonte: O autor, 2018.

Considerando as demais abordagens propostas para os preços das OMPS, é importante mencionar que o método de precificação baseado em custeio variável é apontado como pouco eficaz no subsídio à decisões de terceirização e de seleção de fonte de suprimento (SANTOS, 2002). Isto ocorre porque, em geral, esta metodologia resulta em preços substancialmente mais baixos que os de mercado, produzindo um parâmetro pouco confiável ao gestor comprador. Desta maneira, a substituição do método atual tanto pelo modelo dual (com o preço do comprador baseado em custo variável) como pelo variável tem grandes chances de reduzir a efetividade do preço de transferência das OMPS neste quesito.

### 3.3.4 Resultados referentes ao objetivo gerencial “maximização do resultado global”

De acordo com Anthony e Govindarajan (2008), um sistema de preços de transferência busca a maximização do resultado global da organização quando consegue conduzir os gerentes divisionais a tomar decisões que aumentem os resultados da própria divisão e da organização como um todo. Em organizações que possuem capacidade produtiva não empregada, a busca pela maximização do resultado global pode passar pelo incremento das transações internas, de modo a rentabilizar os investimentos feitos nas divisões produtoras.

Esse é o caso das OMPS: em razão dos preços altos, parcela dos meios navais vem preferindo contratar externamente serviços que poderiam ser executados nas OMPS, ociosidade da capacidade instalada e um resultado subotimizado para a MB como um todo. Em razão desta situação, na elaboração das questões atinentes a este tópico foi considerada a premissa de que a maximização de resultados está relacionada com a capacidade do preço interno em aumentar o volume de compras internas. Desta maneira, além de uma afirmativa direta sobre a influência do preço de transferência no resultado da MB, foi incluída uma afirmativa relacionada à capacidade do sistema de preços em vigor em incentivar as compras dentro da organização (Tabela 5):

Tabela 5 – Percepção de efetividade quanto à capacidade de maximizar o resultado global da MB

Afirmação	Concordo totalmente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente	
	Afirmação (7) - A Marinha poderia obter um resultado global melhor caso não houvesse a cobrança pela execução dos serviços das OMPS.	37	44,0%	28	33,3%	16	19,0%	3
Afirmação (8) - O método de cálculo dos preços das OMPS estimula a contratação interna dos serviços de reparo e manutenção de que os Navios necessitam.	4	4,8%	11	13,1%	43	51,2%	26	31,0%

Fonte: O autor, 2018.

Como nos tópicos referentes à avaliação de desempenho e maximização de resultados, também aqui houve coerência entre os resultados obtidos: enquanto mais de 73% dos respondentes concordaram com a afirmação de que a Marinha poderia obter um resultado organizacional superior caso não existisse o preço de transferência das OMPS, 82% discordaram da assertiva que indicava o preço das OMPS como boa ferramenta para estimular as contratações internas. Ambos os resultados indicam que o método de apuração interno em vigor não tem sido efetivo em maximizar os resultados da MB concomitantemente aos das organizações internas envolvidas.

Nas circunstâncias descritas, a alternativa que melhor se amoldaria às necessidades da MB neste tópico seria o modelo de preço duplo ou dual: por estabelecer dois preços simultâneos para compradores e vendedores, o preço dual é capaz de reduzir “o número de transações que diminuem o resultado da organização como um todo” (BUFONI, 2007, p. 12), mantendo a autonomia e os incentivos divisionais de maximização.

### 3.3.5 Resultados referentes ao objetivo gerencial “transparência e facilidade de compreensão”

Para Anthony e Govindarajan (2008), preços de transferência não atingem os resultados gerenciais pretendidos a menos que seus os métodos usados para calculá-los sejam suficientemente simples e diretos para que os gerentes os compreendam. A simplicidade e a transparência seriam, desta maneira, duas virtudes fundamentais num sistema de preços de transferência que se proponha gerencialmente efetivo.

Em relação a este aspecto, o método de custo total se destaca dentre os demais: na visão da maioria dos autores mencionados nesta pesquisa, o método de custo total está associado à facilidade de manutenção e implantação. Para Maher (2001), o caráter intuitivo da

formação de preços baseada neste método torna sua compreensão facilitada. De maneira geral, vários autores mencionam a simplicidade do método como uma das razões para sua disseminação no ambiente empresarial.

Sob essa ótica, os resultados obtidos foram discordantes com a literatura: de acordo com o exposto na Tabela 6, a maioria dos Oficiais consultados (82,1%) considera que o sistema de preços de transferência aplicado nas OMPS não é transparente ou de fácil compreensão. A falta de compreensão por parte dos clientes pode gerar a impressão de que os preços altos das OMPS decorrem de um processo de excesso de faturamento que vise expor uma situação econômica confortável para a OMPS em detrimento das necessidades dos clientes.

Tabela 6 – Percepção de efetividade quanto à transparência e facilidade de compreensão

Afirmação	Concordo totalmente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente	
	Afirmação (9) - O método de cálculo dos preços das OMPS é transparente e de fácil compreensão.	3	3,6%	12	14,3%	42	50,0%	27

Fonte: O autor, 2018.

A contradição entre o resultado e as características do método de precificação em uso pode estar relacionada ao fato de que as OMPS não faturam os custos efetivamente incorridos, mas uma estimativa que inclui os custos diretos efetivamente incorridos e custos indiretos projetados, faturados por meio de taxas e índices. O cálculo destes índices, detalhado na subseção 3.2 desta análise, não pode ser considerado simples.

Embora não sejam considerados métodos de precificação mais simples do que o custo total, tanto o custeio variável quanto o preço duplo devem apresentar efetividade maior neste quesito do que o apereçamento atual, pois eliminarão a necessidade do cálculo das taxas e índices; na comparação entre estas duas alternativas, o custeio variável mostra maior simplicidade e transparência, pois lida com um só preço, enquanto o preço dual pode confundir os gerentes envolvidos ao mostrar regras de faturamento diferentes.

### 3.3.6 Resultados referentes ao objetivo gerencial “garantia da autonomia divisional”

Autonomia é o grau de liberdade para tomar decisões (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2000). Em organizações divisionalizadas, o preço de transferência pode funcionar como elemento de garantia da autonomia divisional ao prever regras de transferência que valorizem a tomada de decisão local em relação à interferência da alta administração.

No caso da sistemática OMPS, o nível de autonomia pretendido para as partes envolvidas nas negociações internas não é absoluto. Do lado das OMPS (divisões vendedoras), a análise documental e as entrevistas mostraram existir um grau médio de autonomia divisional, caracterizado pela liberdade de fornecimento para entidades extra-MB em conjunto com restrições à fixação de taxas e índices de cobrança e pressões dos escalões superiores para redução de preços. Pelo lado das OM clientes, entretanto, a liberdade para selecionar a fonte de suprimento e pleitear descontos é considerada um aspecto motivacional importante, conferindo a estas organizações um grau de autonomia maior em comparação com as OMPS.

As premissas sobre a autonomia conferida pelo preço de transferência não foram refletidas nos resultados da última questão aplicada aos Comandantes de Navios. Questionados sobre o grau de autonomia concedido na sistemática OMPS para decisão sobre suas fontes de suprimento, 58,3% dos respondentes indicaram discordar da assertiva de que esta autonomia existisse, conforme mostra a Tabela 7:

Tabela 7 – Percepção de efetividade quanto à garantia da autonomia divisional

Afirmção	Concordo totalmente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente	
	Afirmção (10) - As OM cliente possuem autonomia para decidir contratar junto às OMPS ou ao mercado externo os serviços de manutenção e reparo de que necessitam.	9	10,7%	26	31,0%	32	38,1%	17

Fonte: O autor, 2018.

O resultado pode ter sido influenciado pela eventual atuação dos COMIMSUP dos Navios em incentivar a contratação das OMPS, mesmo que em condições inferiores às de mercado, com vistas a melhorar a situação econômico-financeira destas OM. Tal influência tem maior probabilidade de ocorrência especialmente nas localidades externas ao Rio de Janeiro, onde, geralmente, OMPS e clientes estão na mesma cadeia de comando (possuem a mesma subordinação).

Outro fator que pode ter influenciado é a falta de qualificação técnica, no âmbito dos Navios, para conduzir contratações de maior complexidade sem o apoio das OMPS. Como não possuem engenheiros e técnicos especializados, algumas das OM cliente podem ver-se forçadas a contratar as OMPS mesmo sabendo que existem condições de mercado mais vantajosas. As facilidades institucionais que os clientes possuem em contratar com as OMPS podem ter influenciado os respondentes de que não há uma verdadeira autonomia.

Em relação ao método de precificação em vigor, o resultado mostrou-se coerente com as características da técnica de custo total: a existência de uma regra de formação de preços estabelecida, como no caso dos métodos baseados em custo, pressupõe um nível de autonomia

divisional inferior ao observado nos métodos de preço de mercado e negociado, por exemplo. Desta maneira, a migração do sistema de precificação atual para outro método baseado de custo, como tem sido proposto, provavelmente não seria capaz de alterar a percepção dos Comandantes quanto ao grau de autonomia de suas OM em relação aos serviços produzidos pelas OMPS.

O Quadro 16 resume os resultados quanto à percepção dos titulares das divisões compradoras do sistema OMPS (Navios) em relação a cada um dos objetivos dos preços de transferência analisados:

Quadro 16 - Efetividade do sistema de preços de transferência das OMPS

<b>Objetivos dos preços de transferência</b>	<b>Efetividade na ótica dos Comandantes de Meios Navais</b>
Aspecto motivacional	NÃO EFETIVO
Avaliar desempenho	EFETIVO
Orientar os gestores sobre decisões de suprimento	EFETIVO
Maximizar os resultados da empresa como um todo	NÃO EFETIVO
Transparência e facilidade de compreensão	NÃO EFETIVO
Garantir autonomia divisional	NÃO EFETIVO

Fonte: O autor, 2018.

Os resultados de cada objetivo gerencial serão consolidados no próximo item, onde o melhor método de preço de transferência quanto à efetividade para as OMPS-I será selecionado por meio da comparação entre as técnicas de apreamento em uso e em teste.

### 3.3.7 Comparação dos preços de transferência das OMPS-I quanto aos objetivos gerenciais

Todos os métodos de preço de transferência possuem virtudes e limitações de algum nível. Dificilmente um método único poderá obter um grau eficaz em todos os objetivos a que se presta. Em geral, a opção por um determinado método, buscando ganhos de eficácia quanto a um determinado propósito gerencial, deverá apresentar como efeitos colaterais perdas de efetividade em outro propósito gerencial.

O Quadro 17, ao exibir o resumo das conclusões sobre o efeito da adoção de cada um dos métodos aventados sobre os critérios de efetividade dos preços de transferência, exemplifica tal constatação:

Quadro 17 - Comparativo entre custo variável e preço duplo quanto à efetividade

<b>Objetivo</b>	<b>Efetividade na ótica dos Comandantes de Meios Navais</b>	<b>Preço Duplo</b>	<b>Custo variável</b>
Aspecto motivacional	NÃO EFETIVO	Reduz a motivação para controle de custos pela competição externa; mantém incentivos para fiscalização, por parte dos clientes, dos custos diretos faturados.	Reduz a motivação para controle de custos pela competição externa; mantém incentivos para fiscalização, por parte dos clientes, dos custos diretos faturados.
Avaliar desempenho	EFETIVO	Pode manter o nível de eficácia, caso seja utilizada a precificação de custo total mais margem no crédito à OMPS vendedora; ou apresentar melhora, caso opte-se pela utilização do custo padrão ou custo padrão mais margem.	Reduz a capacidade de avaliação de desempenho. Opção é a adoção do custo variável com margem.
Orientar os gestores sobre decisões de suprimento	EFETIVO	Piora a capacidade de fornecer informações para a tomada de decisão de suprimento.	Piora a capacidade de fornecer informações para a tomada de decisão de suprimento.
Maximizar os resultados da empresa como um todo	NÃO EFETIVO	Incentiva as compras internas, motiva a maximização de resultado divisional e tende a melhorar o resultado global.	Incentiva as compras internas, mas como não motiva a maximização de resultado da divisão vendedora (OMPS), tem eficácia inferior à do preço duplo.
Transparência e facilidade de compreensão	NÃO EFETIVO	É mais simples do que o método atual por não envolver cálculos complexos para índices e taxas. Possui complexidade maior e menos transparência que o custo variável.	É mais simples e transparente que o sistema atual e o preço duplo.
Garantir autonomia divisional	NÃO EFETIVO	Reduz a autonomia divisional.	Reduz a autonomia divisional.

Fonte: O autor, 2018.

De acordo com o Quadro 17, a adoção tanto do método de custeio variável quanto do de preço duplo representaria melhora quanto à efetividade na maximização de resultados e simplicidade do método e manteria um nível considerado “não efetivo” no tocante à garantia da autonomia divisional e no aspecto de motivação para o controle de custos. As duas metodologias estão também relacionadas a uma piora na capacidade informacional do preço de transferência em subsidiar a tomada de decisão.

A maior diferença entre as duas técnicas de apuração reside na capacidade de suportar o processo de avaliação de desempenho: o método do custeio variável fornece poucas informações com relação a este tópico, sendo considerado o método baseado em custos mais

frágil para subsidiar a análise de desempenho divisional; enquanto o preço dual, por permitir a aplicação concomitante de mais uma técnica de apuração (além do custeio variável, a ser debitado das divisões compradoras), mostra maior capacidade nesse quesito. Ambas as técnicas, quando comparadas com o método de custo total mostram-se menos eficazes quanto à avaliação de desempenho.

Importante mencionar que, nas entrevistas, foram apontados como prioritários os propósitos gerenciais ligados aos aspectos motivacionais e à avaliação de desempenho (mencionados por ambos os entrevistados) e, em menor nível de importância, a maximização de resultados e a orientação a decisões de suprimento. Embora tenha sido mencionado por apenas um dos entrevistados como um objetivo prioritário, o propósito “maximização de resultados” será considerado como prioritário para a análise em função da importância dada pela Alta Administração a este aspecto, corroborado pela iniciativa de alterar a sistemática OMPS para reforçar as transações internas.

Comparando a técnica de apuração em vigor com as suas possíveis substitutas, conclui-se que há relativa vantagem da técnica de preço duplo em relação às demais: o método de custo mais margem e o de custo variável só conseguem ser efetivos em dois quesitos, sendo apenas um deles prioritário (“avaliação de desempenho” e “maximização de resultados”, respectivamente), o preço dual tem a capacidade de ser efetivo em três quesitos, sendo dois deles prioritários (“avaliação de desempenho” e “maximização de resultados”).

O preço dual só é desvantajoso em comparação com o custo mais margem quando considerado o objetivo gerencial “orientação às decisões de suprimento”, que foi mencionado por um dos entrevistados como sendo prioritário, mas, por não ter sido unânime nas entrevistas e não ter sido claramente citado na análise documental, não foi classificado como prioritário nesta análise.

Na comparação entre as técnicas de apuração de preço dual e custo variável, nota-se uma equivalência quanto à capacidade de incrementar as compras internas, considerada não efetiva no custo mais margem e tida como prioritária no atual momento pela Alta Administração Naval. Em função disso, o principal critério decisório se desloca para a questão da avaliação de desempenho, indicada na análise documental e nas entrevistas como um dos objetivos gerenciais prioritários a serem atingidos pelo sistema OMPS. Desta maneira, conclui-se que o preço duplo é o método de preço de transferência mais adequado para utilização nas OMPS-I sob a ótica do atingimento dos objetivos gerenciais almejados para um sistema de preços de transferência.

Na formatação do preço duplo considerado nesta análise para as OMPS-I, o valor debitado às OM clientes seria baseado no custeio variável, como já vem ocorrendo nos testes em andamento no AMRJ, com fulcro em incentivar a contratação dos Navios junto às OMPS; para o registro do crédito das OMPS produtoras, o ideal é que seja estabelecida uma metodologia cujo ponto forte seja o subsídio ao processo de avaliação de desempenho. Diante da dificuldade na obtenção de preços de mercado, os métodos mais indicados seriam, de acordo com o estabelecido na literatura, respectivamente, o de custo padrão (que padece das dificuldades no estabelecimento dos padrões e orçamentos) e o de custo total mais margem.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao se tecer as considerações finais de uma pesquisa importarelembraras questões a que esta pesquisa se propôs responder.

O presente trabalho foi motivado pela necessidade da Marinha do Brasil em reformar o sistema de preço de transferência em vigor em suas Organizações Militares industriais – as OMPS-I. Estas Organizações Militares prestam serviços a outras OM na área de reparo e manutenção naval, mas vem perdendo clientes dentro da própria Marinha em função de praticarem preços excessivamente altos. Tal situação vem gerando subotimização da capacidade instalada da Força Naval, ocorrência particularmente nociva num ambiente marcado por restrições orçamentárias e limitações à aquisição de novos meios. Para enfrentar estas adversidades, a Marinha propôs um novo preço de transferência, baseado no custeio variável. Esta proposição, porém, foi baseada apenas na experiência dos gestores, sem uma análise mais profunda sobre as características da instituição e dos métodos de apreamento disponíveis.

Nesse contexto, a pesquisa buscou identificar qual o método de preço de transferência mais adequado para aplicação nas OMPS-I da MB. De modo a direcionar a pesquisa, foram estabelecidos três objetivos específicos, decorrentes do objetivo principal: investigar como o preço de transferência é utilizado como instrumento de controle na sistemática OMPS; avaliar os métodos em vigor e os propostos quanto aos aspectos estratégicos; e proceder a mesma avaliação quanto à efetividade no cumprimento dos objetivos gerenciais associados aos preços de transferência.

No cumprimento do primeiro objetivo específico, constatou-se que a sistemática OMPS se utiliza de um preço de transferência com características próximas ao método de custo total com margem, buscando principalmente a motivação dos gestores para o controle de custos e o subsídio ao processo de avaliação de desempenho. Observou-se também que os métodos em estudo para aplicação no sistema OMPS são baseados no custeio variável, podendo ser o próprio custeio variável, caso mantida a mesma base precificação tanto para compradores como para vendedores; e o preço dual, caso a opção seja pela aplicação de outra técnica de apreamento para o registro dos créditos das OMPS.

No desenvolvimento do segundo objetivo específico, observou-se que a sistemática OMPS possui características intermediárias entre as organizações cooperativas e colaborativas. Na comparação entre os métodos de apreamento e a posição estratégica,

verificou-se que o método de custo total, usado atualmente, é compatível com o posicionamento da instituição e que, dentre os demais métodos considerados, o de preço duplo é o que mais se aproxima desta compatibilidade.

Como parte do desenvolvimento do terceiro objetivo específico, a efetividade do método de preço interno em vigor foi mensurada por meio da aplicação de um questionário aos Comandantes dos Navios da Marinha, que fazem o papel de gerentes das divisões descentralizadas compradoras. Observou-se que em apenas dois dos seis propósitos de uso dos preços de transferência o atual sistema de preços internos foi considerado efetivo. As duas alternativas consideradas (preço duplo e custo variável) foram analisadas quanto à capacidade de melhorar a efetividade observada para o atual método de apuração e concluiu-se que o método de preço dual é o método mais adequado para utilização nas OMPS-I sob este aspecto.

Combinando os resultados obtidos na conclusão do segundo e terceiro objetivos específicos, foi possível concluir que o método de preço dual é o mais indicado para aplicação nas OMPS-I. Sob o aspecto de efetividade, o preço dual foi considerado superior às demais alternativas; sob o aspecto estratégico, embora não seja o método de maior compatibilidade quanto à tipologia estratégica das OMPS-I, o preço dual mostrou-se relativamente adequado, por permitir um aumento da integração entre as partes divisionalizadas (característica das organizações cooperativas) sem a perda total da capacidade de avaliação de desempenho divisional (característica das organizações cooperativas/colaboradoras), representando parcialmente o posicionamento intermediário cooperativa/colaboradora atribuído no trabalho às OMPS-I.

Como forma de incrementar a capacidade deste método em relação ao suporte à avaliação de desempenho, propõe-se que a metodologia de apuração utilizada para contabilização das receitas das OMPS seja o preço de mercado ou o custo padrão e, na impossibilidade destes, o custo total mais margem.

Este trabalho chega ao fim buscando ter trazido uma contribuição para o estudo dos preços de transferência em entidades descentralizadas. Não se vislumbram óbices para que o método aqui empregado seja utilizado para a avaliação do preço de transferência em outras organizações descentralizadas, considerando-se a pertinência de promover adaptações na metodologia em função das características da organização e do ambiente em que atua.

Sobre futuros trabalhos, foram detectadas pelo pesquisador no decorrer deste trabalho as seguintes possibilidades:

- Estudar possíveis soluções para permitir a adoção do método de custo-padrão como técnica de apuração para as OMPS-I;
- Caso seja concretizada a alteração do método de preço de transferência das OMPS-I, empreender a avaliação da efetividade deste novo método de apuração quanto aos objetivos gerenciais considerados prioritários;
- Realizar estudos que se proponham a quantificar as perdas associadas às disfunções do método de preço de transferência das OMPS-I.
- Avaliar a compatibilidade entre o método de preço de transferência das OMPS-I e a estratégia utilizando outros modelos, como, por exemplo, o modelo de três dimensões proposto por Adler (1996).

## REFERÊNCIAS

- ADLER, R. W. Transfer pricing for world-class manufacturing. *Long Range Planning*, v. 29, n. 1, p. 69-75, 1996.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 50, n. 1, p. 37-62, jan-mar, 1999.
- AMARAL, M. H. S. *O poder pelo mar: a indústria de construção naval militar no Brasil a partir da política desenvolvimentista de Juscelino Kubitschek (1956-1961)*. 2013. 166f. Dissertação (Mestrado em História, Política e Bens Culturais). Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil, Programa de Pós-Graduação em História, Política e Bens Culturais, Fundação Getúlio Vargas (FGV), Rio de Janeiro, 2013.
- ARAÚJO, F. C. *Centro de Serviços Compartilhados: uma aplicação do preço de transferência entre unidades de negócio*. 2010. 118f. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2006.
- \_\_\_\_\_; DEARDEN, J.; BEDFORD, N. M. *Management control systems*. McGraw-Hill/Irwin, 1984.
- BAPTISTA, A. N.; SILVA, A. S. A adoção de faixas de relevância para a análise gerencial dos indicadores de desempenho das Organizações Militares Prestadoras de Serviços Industriais da Marinha do Brasil com base nas informações de custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. *Anais...Belo Horizonte: Associação Brasileira de Custos*, 2010.
- BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria Geral da Marinha. SGM-304 - Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviços. Brasília, DF, 2008.
- \_\_\_\_\_. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. EMA-400 – Manual de Logística da Marinha. Brasília, DF, 2003.
- \_\_\_\_\_. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. EMA-429 – Capacitação das Organizações Militares Prestadoras de Serviços Industriais (OMPS-I). Brasília, DF, 2009.
- BRANSKI, R. M.; FRANCO, R. A. C.; LIMA JR, O. F. Metodologia de estudo de casos aplicada à logística. In: CONGRESSO DE PESQUISA E ENSINO EM TRANSPORTE, 24., 2010, Salvador. *Anais... Salvador: Universidade Federal da Bahia*, 2010. p. 2023-10.

- BEUREN, I. M.; GRUNOW, A.; HEIN, N. Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores indústrias do Brasil. *Revista Economia & Gestão*, v. 10, n. 24, p. 74-102, set/dez 2010.
- BENKE Jr., L. R.; EDWARDS, J. D. *Transfer Pricing: Techniques and Uses*. New York. National Association of Accountants. 1980.
- BUFONI, André L. Solução Dual para a Determinação dos Preços de Transferência: um Estudo para o Mercado Automobilístico. *Pensar Contábil*, v. 9, n. 27, p. 01-11, 2007.
- CATELLI, A.; GUERREIRO, R. GECON – Sistema de informação de gestão econômica: uma proposta para mensuração contábil do resultado das atividades empresariais. *Boletim Interamericano da Asociación Interamericana de Contabilidad*, nov. 1992.
- CATELLI, A. (coordenador). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CARVALHO, L. D. F.; FARIAS O. N.; PRIMI, R.; SANCINETO, C. H. Evidências desfavoráveis para avaliação da personalidade com um instrumento de 10 itens. *Paidéia*, v. 22, n. 51, 2012.
- CASSEL, H. S.; MCCORMACK, V. F. The transfer pricing dilemma and a dual pricing solution. *Journal of Accountancy*, 1987, pp. 166-175.
- CHAN, K. H.; CHOW, L. Corporate environments and international transfer pricing: an empirical study of China in a developing economy framework. *Accounting and business research*, v. 31, n. 2, p. 103-118, 2001.
- CHIAVENATO, I. *Administração nos novos tempos*. Elsevier Brasil, 2005.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. *Pesquisa em Administração*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- COSENZA, J. P.; ALEGRÍA, A. I. Z. Considerações sobre os preços de transferências a partir de uma perspectiva de gestão empresarial. *Caderno de Pesquisas em Administração*, 2004.
- DEARDEN, J. *Cost accounting and financial control systems*. Reading, MA: Prentice-Hall, 1973.
- ECCLES, R. G. Control with Fairness in Transfer Pricing. *Harvard Business Review*, p.111-123, November 1983.
- FAINGUELERNT, B. *Avaliação de desempenho e preços de transferência: O estudo de caso da Xerox do Brasil*. 1998. 123f. Dissertação (Mestrado em Administração) – COPPEAD – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1998.
- FARIA, J. S.; LOBO, C. S.P. Os preços de transferência na perspectiva da gestão: Estudo de Caso. 2011. *Revista de Contabilidade e Finanças*. v. 3, n. 109, p. 45-70, abr. 2011. Disponível em: <<http://www.apc.pt/revista/RCF%20118%20-%20Os%20pre%20E7os%20de%20transfer%20Ancia%20na%20perspetiva%20da%20gest%20E3o.docx>> Acesso em: 17 jan. 2018.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO RIO DE JANEIRO – FIRJAN. *Panorama Naval no Rio de Janeiro - 2016*. Rio de Janeiro. 2016. 48p. Disponível em: <<http://www.firjan.com.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=2C908A8F57444D7B015795A3B3FE289A>> Acesso em: 17 dez 2017.

FONSECA, A.C.; SILVA, A.S. Controle gerencial através da pesquisa de clima organizacional: o caso de uma organização militar da Marinha do Brasil. In: CONGRESSO ANPCONT, 3., 2009, São Paulo. *Anais...*São Paulo: ANPCONT, 2009.

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

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1999.

GLIEM, J. A.; GLIEM, R. R. *Calculating, Interpreting, and Reporting Cronbach's Alpha Reliability Coefficient for Likert Type Scales*. In: CONFERENCE IN ADULT, CONTINUING, AND COMMUNITY EDUCATION, 8., 2003, Columbus. *Anais...* Columbus, Ohio StateUniversity, 2003.

GRUNOW, A.; BEUREN, I. M. Finalidade da Utilização do Preço de Transferência Nas Maiores Indústrias do Brasil. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 16, n. 2, p. 79-95, 2011.

GUAPO, A. L. A. *Preços gerenciais de transferência como ferramenta de controle gerencial: o caso da Scania LatinAmerica*. 2011. 181f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Estudos Pós-graduados em Ciências Contábeis, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2011.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos: contabilidade e Controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning: Cengage Learning, 2001.

HIRSHLEIFER, J. On the economics of the transfer pricing. *The Journal of Business*, v.29, n.3, p. 172-184, July 1956.

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. *Contabilidade de custos*, ed. 9. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

JOHNS, R..Likert items and scales. *Survey Question Bank: Methods Fact Sheet*, v. 1, p. 1-11, 2010.

JUNQUEIRA, E. R.; MORAES, R. O. Preços de Transferência: reflexos de sua utilização na avaliação do desempenho de gestores e áreas de responsabilidade. *Revista Universo Contábil*, v. 1, n. 3, pp. 37-47. Blumenau, set./dez., 2005.

MAHER, M. *Contabilidade de custos: Criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

MALUFI, D. R. *O impacto da política de preços de transferência na interface entre a empresa e o mercado: estudo de caso e simulação*. 2007. 54f. Dissertação (Mestrado

profissional em Finanças e Economia Empresarial). Escola de Economia de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 2007.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education, 2007

MILGRON, P.; ROBERTS, J. *Economics, organization and management*. New Jersey: Prentice Hall, 1992.

MOURA, D. A. *Análise dos principais segmentos da indústria marítima brasileira: estudo das dimensões e dos fatores críticos de sucesso inerentes à sua competitividade*. 2008. 304p. Tese (Doutorado em Engenharia Naval e Oceânica). Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

PADOVEZE, C. L. *Controladoria estratégia e operacional: conceitos, estrutura e aplicação*. São Paulo: Thomson, 2003.

PINTO, M. M. O.; COLIN, E. C.; GOLDBERG, D. J. K.; GALLARDO, A. P.; CARDOSO, J. S. L. Relevância dos Reparos Navais: o caso de sucesso de Cingapura e oportunidades no setor para o Brasil. In: CONGRESSO PANAMERICANO DE ENGENHARIA NAVAL, TRANSPORTE MARÍTIMO E ENGENHARIA PORTUÁRIA, 20., 2007, São Paulo: *Anais...* São Paulo, Instituto Panamericano de Engenharia Naval, 2007.

PORTER, M. E. *Competição: estratégias competitivas essenciais*. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

QUINTAL, R. S.; DOS SANTOS, M. F. B., DE SANTANA, E. C., SANTOS, J. L. T. Novos Formatos Organizacionais na Administração Pública: O Caso das Organizações Militares Prestadoras de Serviço. *Revista Gestão em Análise*, v. 3, n. 1/2, p. 47-59, 2014.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). *Como elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTANA, E. C.; CORRÊA, C. R. O Emprego do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal na Marinha do Brasil: Uma Análise Gerencial dos Custos no Setor Público. *Pensar Contábil*, v. 16, n. 61, 2015.

SANTOS, R. F. *Preços de transferência em unidades de negócio: aplicação nas movimentações de recursos financeiros*. São Paulo, Lorosae, 2002.

SANTOS, M.F.B.; SANTOS, J.L.T.; QUINTAL, R.S.; SANTANA, E.C.; DAVIS, M.D. A Sistemática de Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS): Perspectivas e Tendências em 19 Anos de Existência. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA – SEGET, 10., Resende. *Anais Eletrônicos...* Resende, Associação Educacional Dom Bosco, 2013. Disponível em: <<http://www.professores.aedb.br/seget/artigos13/21718149.pdf>>

SANTOS, M. F. B., FONSECA, A. C. P. D.; SAUERBRONN, F. F. Cultura Organizacional e Avanço do Management na Marinha do Brasil. *Caderno EBAPE.BR*, v. 12, n. 1, p. 131-162, 2014.

SCHÄFER, J. D. *Fatores contingenciais que afetam a escolha do preço de transferência*. 2016; 131 p. Dissertação. (Mestrado em Contabilidade). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil, 2016.

SILVA JÚNIOR, S.; COSTA, F. J. Mensuração e escalas de verificação: uma análise comparativa das escalas de Likert e PhraseCompletion. *PMKT–Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia*, v. 15, p. 1-16, 2014.

SILVA, A. S.; GRACILIANO, E. A.; SIQUEIRA, J. R. M. O Emprego do Custeio por Absorção na Marinha do Brasil: o Caso das Organizações Militares Prestadoras de Serviços. *Pensar Contábil*, v. 12, n. 49, 2011.

SINAVAL. Histórico resumido da indústria de construção naval no Brasil. Disponível em: <<http://sinaval.org.br/wp-content/uploads/Balanco-Historia.pdf>> Acesso em 29 nov2017.

SHRIVASTAVA, P. *Strategic Management: concepts and practices*. 1. ed. South-Western Publishing, 1994.

SOLOMONS, D. *Divisional performance: measurement and control*. 7. ed. Homewood: RDI, 1976.

SOUZA, L. E. A divisionalização da empresa como meio de controle, avaliação de desempenho e fator de crescimento. *Revista da Faculdade de Ciências Econômicas, Contábeis e de Administração de Empresas Padre Anchieta*. v. 2, n. 4, p. 16-36.

TERZIOGLU, B. *Domestic transfer pricing in services: a value chain framework*. 2006. 369f. Dissertation (Doctor of Philosophy). RMIT University School of Accounting and Law. Melbourne, 2006.

OLIVEIRA FILHO, J. A.; FADUL, E. Flexibilização da Gestão Pública com um modelo híbrido de Administração Gerencial: O Contrato de Autonomia de Gestão na Marinha do Brasil. *Revista Gestão e Planejamento*. ano 7, n. 14, p. 31- 42, Salvador: Jul./Dez., 2006.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

VANCIL, R.F. *Decentralization, managerial ambiguity by design*, Illinois, Dow Jones, Irwin, Homewood, 1979.

WACHHOLZ, C.; BENETTI, C.; REGINATO, L. O Preço de transferência interdivisional baseado no custo de oportunidade: uma contribuição à gestão de custos. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis. Anais... São Leopoldo: ABC, 2005.

WAGENHOFER, A. Transfer Pricing under Asymmetric Information: An Evaluation of Alternative Methods. *European Accounting Review*, v. 1, p. 71-104. 1994.

WATSON, D. J.H.; BAUMLER, J. V. Transfer pricing: a behavioural context. In: EMANUEL, C.; OTLEY, D. (Org) *Readings in Accounting for Management Control*. Springer US, 1975. p. 403-414.

## APÊNDICE A – Questionário

Avaliação da efetividade dos preços de transferência na sistemática OMPS - Formulários Google

Senhor Comandante.

Este questionário destina-se a avaliar a percepção dos Comandantes dos meios navais da MB quanto à efetividade do sistema de preços de transferência empregado pela sistemática OMPS. Cada uma das afirmativas que compõem o questionário busca captar a intensidade com que, na avaliação dos principais clientes das OMPS-I, os objetivos gerenciais buscados com o emprego de um preço de transferência estão sendo atingidos.

O formulário faz parte da pesquisa intitulada "Preços de transferência como ferramenta de controle gerencial na administração pública: o caso das Organizações Militares Prestadoras de Serviço da Marinha do Brasil", cujo objetivo é avaliar o modo como as OMPS-I, em especial as que atuam como estaleiros navais, efetuam a cobrança de seus serviços. Espera-se que os resultados possam subsidiar a DFM e a Alta Administração Naval a implantar modificações que melhorem a sistemática OMPS como um todo.

O presente questionário é confidencial e anônimo. As respostas de V.Sa. serão analisadas em conjunto com as dos demais Comandantes de Navios, não havendo acesso às respostas individuais.

O questionário é composto por dez afirmações, as quais solicita-se que V.Sa. assinale apenas uma das alternativas quanto à concordância; e uma questão, referente à qualificação do respondente. O tempo estimado para resposta é de cinco minutos.

Agradeço antecipadamente a atenção e a disponibilidade em participar da pesquisa.

Avaliação da efetividade dos preços de transferência na sistemática OMPS

2. 2) Mesmo prevendo que o cálculo dos preços seja feito em função dos custos incorridos a sistemática OMPS não tem sido capaz de estimular que os clientes fiscalizem os custos das OMPS-I. \*

Marcar apenas uma oval.

- Concordo totalmente  
 Concordo  
 Discordo  
 Discordo totalmente

3. 3) O preço dos serviços das OMPS-I não impacta a avaliação de desempenho das OM clientes. \*

Marcar apenas uma oval.

- Concordo totalmente  
 Concordo  
 Discordo  
 Discordo totalmente

4. 4) Contratar uma OMPS-I por um preço superior ao de mercado prejudica a avaliação da gestão da OM cliente quanto ao aspecto de eficiência na utilização dos recursos. \*

Marcar apenas uma oval.

- Concordo totalmente  
 Concordo  
 Discordo  
 Discordo totalmente

5. 5) Os preços das OMPS-I fornecem um bom parâmetro para a decisão entre contratar internamente ou externamente um serviço de manutenção e reparo. \*

Marcar apenas uma oval.

- Concordo totalmente  
 Concordo  
 Discordo  
 Discordo totalmente

## Avaliação da efetividade dos preços de transferência na sistemática OMPS

6. 6) Mesmo que o preço oferecido no mercado externo seja significativamente inferior ao orçado pela OMPS-I, a OM cliente priorizará a contratação da OMPS. \*

Marcar apenas uma oval.

- Concordo totalmente  
 Concordo  
 Discordo  
 Discordo totalmente

7. 7) A Marinha poderia obter um resultado global melhor caso não houvesse a cobrança pela execução dos serviços das OMPS. \*

Marcar apenas uma oval.

- Concordo totalmente  
 Concordo  
 Discordo  
 Discordo totalmente

8. 8) O método de cálculo dos preços das OMPS estimula a contratação interna dos serviços de reparo e manutenção de que os Navios necessitam. \*

Marcar apenas uma oval.

- Concordo totalmente  
 Concordo  
 Discordo  
 Discordo totalmente

9. 9) O método de cálculo dos preços das OMPS é transparente e de fácil compreensão. \*

Marcar apenas uma oval.

- Concordo totalmente  
 Concordo  
 Discordo  
 Discordo totalmente

## Avaliação da efetividade dos preços de transferência na sistemática OMPS

10. 10) As OM cliente possuem autonomia para decidir contratar junto às OMPS ou ao mercado externo os serviços de manutenção e reparo de que necessitam. \*

Marcar apenas uma oval.

- Concordo totalmente  
 Concordo  
 Discordo  
 Discordo totalmente
-

## APÊNDICE B

Respostas obtidas nas entrevistas com o Encarregado e o Ajudante da divisão de análise de OMPS da Diretoria de Finanças da Marinha.

1) Como funciona o sistema de preços de transferência no Comando da Marinha?

ENCARREGADO DA DIVISÃO DE ANÁLISE DE OMPS - Os preços são baseados nos custos. As OMPS produzem serviços e cobram um preço que incorpora estes custos e mais uma margem. O preço funciona como um mecanismo de pressão sobre as OMPS: como não são obrigados a comprar das OMPS, os clientes podem comparar os preços com os do mercado e pressionar as OMPS, que precisam faturar para sobreviver, a baixar seus preços e aumentar a produtividade. A ideia central da adoção do preço é essa: motivar a busca por eficiência na execução das atividades das OMPS.

O mercado onde as OMPS atuam é intenso em mão-de-obra e tecnologia, e os custos, conseqüentemente os preços, são muito sensíveis à estes dois fatores de produção. Em função da elevação da terceirização, decorrente da perda de mão-de-obra qualificada e do sucateamento do parque industrial, os preços das OMPS vêm se elevando, o que vem desagradando o setor operativo que consome seus serviços.

Infelizmente, o que tem acontecido é que alguns clientes tem preferido contratar no mercado externo por causa dos preços altos das OMPS. Em função disso, estamos reformulando o modo de cobrança dos serviços, passando a cobrar apenas o valor dos custos diretos incorridos dos clientes. O restante será subsidiado pela Marinha. Na realidade, o efeito dessa medida será puramente psicológico: os clientes ficarão satisfeitos por acharem que o poder de compra do orçamento do PROGEM aumentou, já que os preços das OMPS tendem a ficar menores que os de mercado. Esse aumento do poder de compra provavelmente não existirá, pois o orçamento do PROGEM deverá ser reduzido para ajudar a pagar os subsídios das OMPS.

AJUDANTE DA DIVISÃO DE ANÁLISE DE OMPS - As OMPS fornecem serviços para OM da Marinha e para clientes externos, cobrando um preço por estes serviços. Particularmente não entendo este preço como um preço de transferência, porque o preço não é exatamente o custo incorrido ou de mercado, mas inclui um valor arbitrário, uma margem que não está diretamente relacionada com o que o produto vale.

Os preços das OMPS são definidos de três maneiras: a primeira é específica para o Laboratório Farmacêutico da Marinha, onde o preço é determinado pelo custo exato do lote produzido; o custo-padrão, usado nas OMPS tipo H; e o custo orçado, utilizado pelas OMPS-I, em especial as do tipo estaleiro. O preço das OMPS-I é fixado por estimação, baseado na experiência dos profissionais envolvidos e nos dados históricos de serviços já realizados. Os preços são baseados nos custos totais que se esperam que sejam incorridos, mais uma margem, destinada a cobrir melhorias de pequeno vulto.

No orçamento das OMPS são especificados os custos diretos, o homem-hora utilizado e os índices aplicados para recuperação dos custos indiretos, além das taxas operacionais. Investimentos de maior vulto não podem ser faturados aos clientes, precisam ser financiados com recursos dos Comandos superiores das OMPS.

O custo orçado é decorrente da característica do setor de reparo e manutenção naval: diferente da construção naval, não se sabe exatamente os custos a serem incorridos até que o serviço se inicie. Dois navios de mesma classe, para o mesmo serviço, podem apresentar desgaste diferente, demandando níveis de custos e preços distintos.

As OMPS podem prestar serviços para clientes fora da Marinha, assim como seus clientes também podem comprar fora das OMPS. Isso tem ocorrido, mas não é desejável: quando compram no mercado externo, os clientes contribuem para que as taxas aumentem e onerem os preços para os clientes que comprarem das OMPS.

Atualmente a sistemática OMPS está passando por uma reformulação: um preço baseado na cobrança apenas dos custos diretos está em teste no Arsenal de Marinha. Essa alteração foi motivada por reclamações do setor operativo, de que as taxas cobradas pelas OMPS estavam em patamar muito alto. Mesmo com a alteração da cobrança, pretendemos manter os procedimentos de faturamento, que é um aspecto muito importante da sistemática: é por meio do faturamento que os clientes podem cobrar austeridade e controle dos custos por parte das OMPS.

Num primeiro momento espera-se que a demanda das OMPS aumente, e a ociosidade diminua, mas há um problema: os recursos que antes eram fornecidos às OMPS pelo faturamento de custos indiretos e despesas administrativas (por meio das taxas e índices) deverão ser custeados diretamente pela Marinha, mas sairão do mesmo orçamento; assim, os recursos disponíveis do PROGEM deverão ser reduzidos. O cliente antes tinha, por exemplo, cem reais para gastar, e acabava conseguindo oitenta reais em serviços das OMPS, por causa das taxas; agora, se o cliente dispuser de cem reais, na OMPS ele pode conseguir até mais que os cem reais em serviços, mas dificilmente esses cem reais serão disponibilizados, pois o orçamento como um todo do setor operativo será reduzido para incluir os custos indiretos das OMPS. O valor disponível para esse cliente, acostumado a dispor de cem reais, deve cair para, digamos, setenta reais, por exemplo.

- 2) Dentre os objetivos mencionados na literatura para um sistema de preços de transferência, qual (is) o Sr. identifica como sendo um propósito almejado pela Marinha do Brasil para o sistema OMPS? Quais seriam os mais importantes? Estes objetivos, na opinião do Sr., estão sendo atingidos pelo sistema de preços em vigor? (Mostrar o quadro de objetivos dos preços de transferência e pedir para coloca-los em ordem de importância).

ENCARREGADO DA DIVISÃO DE ANÁLISE DE OMPS - Vejo como objetivos da sistemática a avaliação de desempenho, a orientação às decisões de suprimento e o aspecto motivacional. A avaliação de desempenho é o mais importante deles, pois o preço é aspecto fundamental nesse sentido. A orientação às decisões de suprimento está relacionada ao incentivo para a busca da eficiência, e precisa de um parâmetro, o preço, para funcionar; o aspecto motivacional, além da questão da comparação com preços externos, está presente também na fiscalização intercorrente exercida pelas OMPS quanto ao repasse de parcelas indevidas ou ineficiências nas faturas.

Dentre os objetivos que não identifico como sendo buscados pelo preço das OMPS, destaco a facilidade de utilização, pois o modo de cobrança das OMPS é considerado confuso e não é compreendido por muitos clientes e até mesmo por parcela da Alta Administração; a mudança

da forma de cobrança, passando a cobrar custos diretos, passa pela busca de simplificação dos procedimentos para atender demanda dos clientes.

A maximização de resultados é outro objetivo que não é buscado pelo preço das OMPS, mas que se espera que seja obtido pela alteração proposta no modo de cobrança. Quanto à autonomia divisional, entendo que é uma consequência benéfica do emprego dos preços, mas não um objetivo em si.

AJUDANTE DA DIVISÃO DE ANÁLISE DE OMPS - O principal de todos é a avaliação de desempenho. Também enxergo o objetivo “aspecto motivacional” como sendo um objetivo da sistemática OMPS, mas como decorrente da avaliação de desempenho, assim como “maximizar resultado”. A fácil utilização não é exatamente um objetivo da sistemática, é mais uma tarefa nossa da DFM. A autonomia também não é um objetivo, sendo mais uma consequência da fiscalização intercorrente que se deseja para o sistema OMPS. Também não vejo a orientação para decisões de suprimento como um objetivo, mas como uma consequência do estabelecimento dos preços das OMPS. Na realidade, o ideal era que os clientes só comprassem das OMPS, a fim de diluir seus custos indiretos e despesas administrativas.

3) Como é estruturado o sistema de avaliação desempenho na sistemática OMPS?

ENCARREGADO DA DIVISÃO DE ANÁLISE DE OMPS -O processo de avaliação de desempenho está estruturado em indicadores econômico-financeiros baseados nos custos e receitas registrados pelas OMPS no SIAFI. Os indicadores são apresentados à Alta Administração no COFAMAR e os desempenhos considerados divergentes são alvo de questionamentos por parte da DFM e eventualmente, de visitas de orientação técnica. O foco da avaliação é a gestão dos custos, mas os indicadores precisam ser avaliados em conjunto para possuírem sentido econômico. A avaliação dos custos, por exemplo, dada as diferenças de porte entre as OMPS e fatores como a sazonalidade do orçamento, devem ter sua variação medida em função do nível de atividade, sendo necessária a análise em conjunto com o faturamento. Desta maneira, os indicadores relacionados ao resultado operacional, apesar de não ser o lucro o objetivo principal, são importantes no conjunto.

AJUDANTE DA DIVISÃO DE ANÁLISE DE OMPS - O sistema é baseado na resposta a três perguntas: O que, porque e para quem. O que representa o que é medido: a base da avaliação de desempenho são os custos. Os indicadores avaliados buscam entender qual foi a eficiência da OMPS em gerir seus custos. O para quem indica o consumidor dessa informação, que é a Alta Administração Naval. Trimestralmente nós coletamos os dados fornecidos pelas OMPS no SIAFI e montamos o relatório econômico-financeiro, que é apresentado à Alta Administração Naval no COFAMAR. E por último, o para que: a mensuração de desempenho é realizada para indicar com que eficiência os recursos alocados às OMPS foram executados, e corrigir eventuais disfunções.

4) Como funciona o sistema OMPS sob o aspecto estratégico? Existe uma estratégia global definida pela Alta Administração para a sistemática OMPS? As OMPS possuem autonomia para elaborar sua própria estratégia corporativa? Caso afirmativo, como esta estratégia se relaciona com a estratégia global da Marinha?

ENCARREGADO DA DIVISÃO DE ANÁLISE DE OMPS -Na prática cada OMPS define sua estratégia. Não existe uma estratégia única para todo o sistema. A recente criação da Diretoria Industrial da Marinha veio para, dentre outros aspectos, tentar preencher esse vácuo e coordenar as atividades de algumas das OMPS-I. De maneira geral, os aspectos estratégicos são tratados em nível local, considerando os interesses das OMPS, dos Navios atendidos pelas OMPS e dos COMIMSUP de ambos.

AJUDANTE DA DIVISÃO DE ANÁLISE DE OMPS - Não há uma estratégia única definida para a sistemática OMPS; cada OMPS define sua estratégia, condicionada pela estratégia do seu COMIMSUP. Na prática há pouca margem para manobra na questão estratégica, pois as organizações públicas tem uma limitação razoável relacionada à vinculação legal de sua atuação. Mas as diretrizes estratégicas existentes são pautadas por objetivos locais, combinados entre as OMPS e seus COMIMSUP.