

Universidade de São Paulo  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade  
Departamento de Contabilidade e Atuária  
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

Maria Dália Evangelista

Preço de transferência interno:  
uma aplicação ao setor de prestação de serviços de educação

São Paulo  
2021

Prof. Dr. Vahan Agopyan  
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Fábio Frezatti  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Valmor Slomski  
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Renê Coppe Pimentel  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

MARIA DÁLIA EVANGELISTA

Preço de transferência interno:  
uma aplicação ao setor de prestação de serviços de educação

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

Versão corrigida  
(versão original disponível na Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

São Paulo

2021

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo na Publicação (CIP)  
Ficha Catalográfica com dados inseridos pelo autor

Evangelista, Maria Dália.

Preço de transferência interno: uma aplicação ao setor de prestação de serviços de educação / Maria Dália Evangelista. - São Paulo, 2021.  
368 p.

Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo, 2022.  
Orientador: Wellington Rocha.

1. Avaliação de Desempenho. 2. Contabilidade Gerencial. 3. Discurso do Sujeito Coletivo. 4. IES. 5. Preço de Transferência. I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

*Aos meus queridos pais,  
José Evangelista Sobrinho (in memoriam),  
e Maria Elzi Coelho Evangelista,  
por terem me ensinado o valor de estudar e tudo que sou.  
Também à minha querida irmã,  
Maria Verbena Evangelista (in memoriam),  
que tão cedo nos deixou e que foi minha  
maior inspiradora para o alcance deste objetivo.*



## Agradecimentos

Inicialmente agradeço a Deus por ter me dado forças para concluir esta tão almejada etapa, a despeito do período mais difícil de minha vida vivenciado nesses anos de pandemia.

Agradeço ao professor Welington Rocha, por ter aceitado ser meu orientador, mesmo aposentado, e ter aberto as portas para viabilizar o caminho desta pesquisa, pela oportunidade de trabalhar como sua monitora, e por todos os ensinamentos, paciência, compreensão e atenção recebidos nesses anos de convívio. Entendi porque sempre ouvia elogios a sua atuação como professor competente e pessoa de coração bondoso. Adoro ver a sua empolgação nas aulas e palestras. É exemplar!

Agradeço ao professor Márcio Luiz Borinelli, meu maior inspirador para seguir no mestrado, pela oportunidade de ser sua monitora ainda na graduação, por todos os ensinamentos e colaboração na graduação e especialmente no período do mestrado, trabalhando lado a lado com meu orientador, com paciência e dedicação, mostrando o que é cumplicidade. As suas aulas são inesquecíveis. É um exemplo de amor à profissão.

Um agradecimento especial aos professores Reinaldo Guerreiro, Paschoal Tadeu Russo e Ana Cristina de Faria por terem aceito compor a banca do mestrado e pelas valorosas contribuições oferecidas quando da qualificação desta pesquisa e, posteriormente, na defesa. Muitíssimo obrigada.

Um agradecimento de coração a todos os funcionários e membros, especialmente da Secretaria, Controladoria, Diretoria e Conselho Curador da Instituição que abriu as portas e me apoiou na parceria para viabilizar esta pesquisa.

Agradeço à minha Mãe, por entender a minha ausência nesta fase final do estudo e aos meus irmãos pelo incentivo e compreensão. Um agradecimento especial à minha irmã, Maria Gardênia Evangelista, por ter acompanhado a mamãe nos momentos em que não pude lhe dar atenção me dedicando a este trabalho. Um agradecimento saudoso e carinhoso à querida irmã, Maria Verbena Evangelista, que a pandemia levou. Ela sempre me apoiava com palavras carinhosas de incentivo e me dizia que eu era seu exemplo de persistência e dedicação aos estudos. Sei que ela está descansando em paz, alegre por esta conquista.

Agradeço ao professor René Coppe Pimentel, atual Coordenador da Pós-graduação, pela atenção e compreensão quando precisei, e pelos espaços abertos aos alunos nas reuniões mensais. Excelente iniciativa!

O meu agradecimento e respeito a todos os professores da graduação e do mestrado na FEA pelos conhecimentos adquiridos e atenção recebidos. Agradeço ao professor Fernando

Dal-Ri Murcia pelos ensinamentos e por ter sido meu orientador no TCC da graduação, que me fez ver que sou capaz e o quanto gosto de fazer pesquisa. Um agradecimento especial ao professor Nelson Carvalho pelos ensinamentos e pelo exemplo de dedicação, amor à profissão e pelo ser humano que é. Registro meus agradecimentos e honras aos professores Ariovaldo dos Santos e Eliseu Martins, tão carismáticos e profundos conhecedores das minúcias da Contabilidade Societária.

Ao professor Fábio Frezatti gratidão pelos primeiros ensinamentos em Controladoria e o aprendizado na disciplina de Seminários em Pesquisa de Contabilidade Gerencial. Foi uma experiência muito rica.

Um agradecimento ao professor Lucas Ayres Barreira de Campos Barros, pelos ensinamentos e pela atenção, me ouvindo e apoiando para conseguir a bolsa de estudo junto à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), quando foi Coordenador da Pós-graduação. Gratidão, ainda, pela disponibilidade, compreensão e colaboração sempre que o procurei.

Um agradecimento muito carinhoso à professora Tatiana Albanez, tão dedicada à profissão, por todo o aprendizado, paciência e atenção. Um agradecimento respeitoso à professora Tânia Regina Sordi Relvas e ao professor João Domiraci Pancez que tiveram um papel importante no meu aprendizado de Contabilidade Societária, pela competência, dedicação e atenção aos alunos.

Agradeço, ainda, ao professor Eduardo Flores a quem admiro muito pelos conhecimentos, dedicação e pronta disponibilidade para ajudar a todos que o procuram. Registro meus agradecimentos ao Professor José Roberto Kassai pelos ensinamentos na área de Relato Integrado e Sustentabilidade que tanto aprecio. É um exemplo de dedicação, humildade e ser humano.

Um agradecimento também aos professores de meu primeiro ano de graduação na UNIFESP Osasco. Agradeço à professora Edilene Santana dos Santos que, pela sua competência e incentivo, me ensinou a gostar da Contabilidade e ver que era isso mesmo o que eu queria. Agradeço à professora Patrícia Siqueira Varela que me mostrou os primeiros passos do caminho da metodologia de pesquisa que eu aprendi a gostar e seguir com alegria. Tenho um carinho muito especial a essa Instituição que me abriu as portas para a segunda graduação e onde fiz bons colegas e amigos. Obrigada, Priscilla Mori, Nathalia Fogal e Juliana Deorio.

Agradeço muito a todos os amigos e colegas da graduação e mestrado que me ajudaram a vencer esta etapa dos estudos. Vocês foram muito importantes. Obrigada Cristiane de Almeida, Cintia Meireles Urbina, Luís Antonio Gioia Etori, Laura Salvagnini, Flávio Riberi,



Tassiani Aparecida dos Santos Oliveira, João Paulo Rezende Rodrigues, Marcio Kawahara Iguma, Diego Miguita e Robson de Queiroz.

Registro meus sinceros agradecimentos a todos os funcionários da Secretaria da Pós-graduação e do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA, em especial à Ana Paula Rodrigues Alves, Andrés Dias e Luigi Giovanni Medori, por toda a atenção, compreensão e colaboração oferecidos em todas as vezes em que os procurei. Meus agradecimentos também aos funcionários da Biblioteca da FEA tão solícitos, pela atenção e cursos que me auxiliaram nos estudos. Estendo os agradecimentos às pessoas que cuidam da limpeza, segurança e manutenção predial, trabalho incansável e tão útil a todos que lá convivem.

Agradeço à CAPES pelo auxílio com a bolsa de estudos que ajudou a viabilizar esta pesquisa.

Gratidão ao regente do Coral da FEA, Filipe Daniel Fonseca dos Santos, por me aceitar no Coral virtual, pelos ensinamentos, paciência e dedicação e proporcionar aos coralistas momentos de descontração, alegria e satisfação ao ver o resultado do trabalho de todos.

Por fim, agradeço à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA) por esta oportunidade e anos lá vividos desde a graduação. Tenho orgulho e honra de fazer parte de sua história.



*“Tudo vale a pena quando a alma não é pequena.”*

(Fernando Pessoa)



Evangelista, M. D. (2021). *Preço de transferência interno: uma aplicação ao setor de prestação de serviços de educação*. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

## RESUMO

Esta pesquisa objetiva identificar os percalços, os fatores limitantes e os facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção de uma Política de Preços de Transferência (PPT) aplicada a uma instituição do setor de serviços educacionais, à luz da sua estratégia e modelo de gestão. A evolução crescente da Educação a Distância (EAD) no Brasil evidencia a necessidade de um artefato da Controladoria e Contabilidade Gerencial, para que as Instituições de Ensino Superior (IES) precifiquem os serviços prestados pelos provedores de serviços de EAD e transfiram os valores para os centros de resultado tomadores desses serviços, para apurar corretamente o resultado das unidades de negócio, favorecendo avaliações de desempenho justas e a tomada de decisão. O preço de transferência cumpre essa finalidade proporcionando uma medida da eficácia do processo de gestão. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, intervencionista construtiva, conduzida pelo *framework* de Labro e Tuomela (2003), realizada em uma IES privada brasileira. Foram aplicados questionários e entrevistados quinze gestores sendo utilizada estatística descritiva e o Discurso do Sujeito Coletivo (DSC) para a análise dos dados. A pesquisa revelou que a IES tem estratégia de diferenciação (Porter, 1980), defensiva (Miles e Snow, 1978) e cooperativa (Eccles, 1983). O modelo de gestão é participativo, com decisão centralizada colegiada. Constatou-se que houve uma tentativa de implantação do artefato na IES, em 2018, com valores orçados e não cobrados. Nessa fase, observaram-se como percalços problemas de comunicação; processo de estabelecimento de preços de transferência pouco participativo; falta de interesse de alguns gestores; falta de treinamento; ausência de normatização e de documentação. Como solução do diagnóstico foi construída uma (PPT), em parceria com a IES, com preço de transferência baseado no mercado ou em custos totais na ausência do primeiro. Na fase da intervenção, os percalços foram o deslocamento de prioridade do assunto PPT e dificuldades de comunicação agravadas após a pandemia da Covid 19. Como fatores limitantes ocorreram a mudança de gestão da IES e o deslocamento de prioridade do assunto PPT. Os facilitadores foram o apoio da Diretoria; colaboração nas entrevistas; livre acesso antes da pandemia; existência de um sistema de *Enterprise Resource Planning (ERP)*; gestores com expertise para oferecer treinamentos e gestão participativa. A PPT é uma contribuição teórica e prática, que poderá ser utilizada similarmente em outras IES, mediante adaptações. Esta pesquisa preenche a lacuna da inexistência de estudos sobre preços de transferência no setor educacional e ratifica a Velha Economia Institucional ao mostrar a importância da PPT para a institucionalização da mudança contábil pela introdução do preço de transferência. A lista de percalços, fatores limitantes e facilitadores poderá ser analisada pelas IES para prevenir problemas e facilitar o processo de desenvolvimento e adoção das suas PPT. Este estudo é original ao preencher a lacuna na literatura sobre preços de transferência no setor educacional, utilizar o método de pesquisa intervencionista construtiva, além da técnica do DSC, mais aplicada na área de saúde, bem como por analisar o preço de transferência relacionado à estratégia e modelo de gestão simultaneamente, fatores inovadores na literatura.

Palavras-chave: Avaliação de Desempenho. Contabilidade Gerencial. Discurso do Sujeito Coletivo. IES. Preço de Transferência.



Evangelista, M. D. (2021). *Internal transfer pricing: an application for the educational service sector*. (Master's Dissertation). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

### ABSTRACT

This research aims to identify the obstacles, the limiting factors and the facilitators of the process of development and adoption of a Transfer Pricing Policy (TPP) applied to an institution in the educational services sector, in the light of its strategy and management model. The growing evolution of Distance Learning (DL) in Brazil highlights the need for a Controlling and Management Accounting artifact, so that Higher Education Institutions (HEI) price the services provided by DL service providers and transfer the values to the result centers that take these services, in order to correctly determine the results of the business units, favoring fair performance evaluations and decision making. The transfer pricing fulfills this purpose and provides a measure of effectiveness of the management process. This is a qualitative, constructive interventionist research, conducted by Labro and Tuomela's (2003) framework, carried out at a private Brazilian HEI. Questionnaires were applied and fifteen managers were interviewed. The data analysis utilized descriptive statistics and the Discourse of the Collective Subject (DCS). The research revealed that the HEI has differentiation strategy (Porter, 1980), defensive (Miles and Snow, 1978) and cooperative (Eccles, 1983). The management model is participative, with centralized collegiate decision making. It was found that there was an attempt to implement the transfer pricing at the HEI, in 2018, with budgeted amounts that were not charged. In this phase, there were obstacles as communication problems; non-participatory transfer pricing process; lack of interest from some managers; lack of training; absence of standardization and documentation. As a solution to the diagnosis a TPP was built, in partnership with the HEI, that utilized a transfer pricing method based on the market, or on full costs, in the absence of the former. In the intervention process the obstacles included the priority shift of the PPT subject and communication problems due to access difficulties after the Covid 19 pandemic. As limiting factors occurred the change of management of the HEI and the priority shift of the PPT subject. The facilitators included the support of the Board of Directors; collaboration in the interviews; free access to the HEI before the pandemic; existence of a *Enterprise Resource Planning (ERP)* system; managers with expertise to offer training; and a participative management process. The TPP is a theoretical and practical contribution, which may be used in other HEIs, with adaptations. This research fills the gap in the lack of studies on transfer pricing in the educational sector and ratifies the *Old Institutional Economics* by showing the importance of the TPP to the institutionalization of the accounting change by the introduction of transfer pricing. The list of obstacles, limiting factors and facilitators could be analyzed by other institutions for the prevention of problems or as facilitators in the process of developing and adopting their TPPs. This study is original by filling the gap in the literature on transfer pricing in the educational sector, using the constructive interventionist research method, and the DSC technique, more applied in the field of health, besides the inclusion of transfer pricing analysis related to strategy and management model simultaneously, innovative factors in the literature.

Keywords: Discourse of the Collective Subject. HEI. Management Accounting. Performance Evaluation. Transfer Pricing.





## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 2.1 – Número de matrículas em cursos de graduação, por modalidade de ensino – Inep .....	45
Figura 2.2 – Estudantes de graduação, por modalidade de ensino – IBGE.....	46
Figura 2.3 – Evolução das matrículas em cursos EAD – ABED (Brasil: 2009 a 2018) .....	47
Figura 2.4 – Evolução de ingressantes por modalidade de ensino nos cursos de graduação – Inep .....	48
Figura 2.5 – Percentual dos docentes em cursos de graduação, por modalidade de ensino, e grau de formação (Brasil - 2018).....	50
Figura 2.6 – Ranking das 10 maiores empresas de ensino superior do Brasil .....	52
Figura 3.1 – Essência de um centro de responsabilidade .....	57
Figura 3.2 – Fluxo dos custos no método de custeio variável para uma indústria .....	73
Figura 3.3 – Preço de transferência baseado no custo de oportunidade .....	88
Figura 3.4 – A empresa e os seus sistemas.....	121
Figura 3.5 – Visão sistêmica do modelo de gestão.....	123
Figura 3.6 – O modelo das cinco forças competitivas.....	134
Figura 3.7 – Estratégias genéricas de Porter.....	134
Figura 3.8 – Mapa de tipologias organizacionais de Eccles (1983) .....	136
Figura 3.9 – As estratégias organizacionais de Eccles (1983) e os preços de transferência ..	139
Figura 4.1 – Fluxograma da pesquisa.....	141
Figura 4.2 – Variações da pesquisa intervencionista.....	144
Figura 4.3 – Elementos da pesquisa construtiva (APC) .....	145
Figura 4.4 – <i>Framework</i> de Labro e Tuomela (2003) .....	146
Figura 4.5 – Organograma da IES – Faculdade .....	148
Figura 4.6 – Hierarquia e quantidade dos participantes da pesquisa.....	151
Figura 4.7 - Exemplo de IES com estrutura organizacional divisionalizada .....	165
Figura 5.1 – Percentual de entrevistados por frequência de ocorrência de cada prática estratégica .....	173
Figura 5.2 – Modelos e estilos de gestão.....	179
Figura 5.3 – Métodos de preços de transferência sugeridos pelos entrevistados .....	219
Figura 5.4 – As estratégias organizacionais de Eccles (1983) e os preços de transferência ..	226



## LISTA DE QUADROS

Quadro 3.1 – Vantagens e desvantagens da descentralização .....	55
Quadro 3.2 – Características de gestão dos centros de responsabilidade .....	59
Quadro 3.3 – Propósitos de uso do preço de transferência.....	66
Quadro 3.4 – Utilização do custo padrão em diversos países .....	71
Quadro 3.5 – Comparativo dos métodos de determinação dos preços de transferência baseados em custos .....	79
Quadro 3.6 – Vantagens e desvantagens do preço de transferência baseado no mercado .....	85
Quadro 3.7 – Vantagens e desvantagens do preço de transferência negociado .....	87
Quadro 3.8 – Vantagens e desvantagens do preço de transferência baseado no custo de oportunidade .....	90
Quadro 3.9 – Vantagens e desvantagens do preço de transferência baseado no custo marginal .....	93
Quadro 3.10 – Métodos de preços de transferência conforme as pesquisas.....	102
Quadro 3.11 – Tipos de custos mais utilizados pelo método de preços de transferência baseados em custos .....	104
Quadro 3.12 – Alguns trabalhos relevantes sobre preço de transferência.....	114
Quadro 3.13 – Princípios do modelo de gestão .....	124
Quadro 3.14 – Princípios do modelo de gestão econômica (GECON) .....	125
Quadro 3.15 – Características de estilos de gestão nos modelos de gestão clássicos .....	126
Quadro 3.16 – Características de alguns modelos de gestão .....	128
Quadro 3.17 – Categorias estratégicas de Miles e Snow (1978).....	132
Quadro 3.18 – Características das organizações competitivas, cooperativas e colaboradoras .....	137
Quadro 4.1 – Verificação do atendimento aos critérios para uma APC.....	145
Quadro 4.2 – Síntese das entrevistas .....	154
Quadro 4.3 – Composição do roteiro de entrevistas e do questionário dos CR tomadores e prestadores de serviços .....	156
Quadro 5.1 – Bloco 2A – Análise de dados pelas estratégias genéricas de Porter (1980) à luz do questionário ( <i>survey</i> ) .....	174
Quadro 5.2 – Bloco 2A – Análise de dados pela tipologia estratégica de Miles e Snow (1978) à luz do questionário ( <i>survey</i> ) .....	177

Quadro 5.3 – Bloco 2B – Análise das entrevistas semiestruturadas com base no DSC – Estratégia.....	181
Quadro 5.4 – Bloco 2B – Síntese das questões e respectivas IC – Estratégia .....	187
Quadro 5.5 – Bloco 3B – Análise das entrevistas semiestruturadas com base no DSC – Modelo de gestão.....	192
Quadro 5.6 – Bloco 3B – Síntese das questões e respectivas IC – Modelo de gestão.....	200
Quadro 5.7 – Características do modelo de gestão da IES .....	202
Quadro 5.8 – Comparação do modelo de gestão econômica (GECON) com o modelo de gestão da IES.....	203
Quadro 5.9 – Bloco 4a – Análise das entrevistas semiestruturadas com base no DSC – Preço de transferência (Percepções gerais).....	206
Quadro 5.10 – Bloco 4a–Síntese das questões e IC – Preço de transferência (percepções gerais) .....	209
Quadro 5.11 – Bloco 4b – Análise das entrevistas semiestruturadas com base no DSC – Preço de transferência (subsídios para a construção de uma PPT) .....	214
Quadro 5.12 – Bloco 4b – Síntese das questões e respectivas IC – Preço de transferência (subsídios para a construção de uma PPT).....	218
Quadro 5.13 – Contribuições dos respondentes da pesquisa para a elaboração da PPT.....	226
Quadro 5.14 – Serviços do NEAD passíveis de ter preços de mercado por cursos.....	245
Quadro 6.15 – Resposta à questão de pesquisa – Resumo.....	258

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 5.1 – Frequência de uso de cada prática estratégica .....	171
Tabela 5.2 – Percentual de entrevistados por frequência de uso da prática estratégica .....	172
Tabela 5.3 – Tabela de resultados da pesquisa de estilos e modelos de gestão.....	179



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costs</i> (Custeio Baseado em Atividades)
ABM	<i>Activity Based Management</i> (Gestão Baseada em Atividades)
AC	Ancoragem
APC	Abordagem da Pesquisa Construtiva
AR	Action Research (Pesquisa-Ação)
ARH	Administração de Recursos Humanos
AVA	Ambiente Virtual de Aprendizagem
BI	<i>Business Intelligence</i>
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CAPES	Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
CFO	<i>Chief Financial Officer</i>
CR	<i>Clinical Research</i>
CGU	Controladoria Geral da União
CPA	Comissão Permanente de Avaliação
CR	Centro de Responsabilidade
CRA	<i>Constructive Research Approach</i> (Abordagem da Pesquisa Construtiva)
CSC	Centro de Serviços Compartilhados
DC	<i>Design Science</i>
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DSC	Discurso do Sujeito Coletivo
EAD	Educação a Distância
EAD	Ensino a Distância
ECH	Expressão-chave
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
EUA	Estados Unidos da América
EVA	<i>Economic Value Added</i>
GECON	Modelo de Gestão Econômica
GPK	<i>Grenzplankostenrechnung</i> (Sistema de gestão de custos alemão)
GT	Grupo de Trabalho
IC	Ideia Central
IES	Instituição de Ensino Superior

IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
<i>IVR</i>	<i>Interventionist Research</i>
<i>JIT</i>	<i>Just In Time</i>
<i>LCM</i>	<i>Lost Contribution Margin</i>
<i>LMS</i>	<i>Learning Management System</i>
MCP	Metodologia Construtivista Pragmática
MEC	Ministério da Educação
NAAP	Núcleo de Atendimento ao Aluno e Professor
NAI	Núcleo de Atendimento Integrado
NEAD	Núcleo de Ensino a Distância
<i>NHS</i>	<i>National Health Service</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
<i>OIE</i>	<i>Old Institutional Economics</i> (Velha Economia Institucional)
PAM	Plano Anual de Marketing
PEM	Plano Estratégico de Marketing
PIB	Produto Interno Bruto
PNE	Plano Nacional de Educação
PPT	Política de Preços de Transferência
<i>RCAa</i>	<i>Resources Consumption Accounting</i> (Contabilidade de Consumo de Recursos)
RCAb	Registro e Controle Acadêmico
<i>RKW</i>	<i>Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit</i> (Conselho Administrativo do Império para a Eficiência Econômica)
<i>ROI</i>	<i>Return On Investment</i>
<i>SBPL</i>	<i>Strategic Business Planning</i>
<i>SC</i>	<i>Science action</i>
SCG	Sistema de Controle Gerencial
<i>SLA</i>	<i>Service Level Agreement</i> (Acordo de Nível de Serviço)
<i>SVC</i>	<i>Standard Variable Cost</i>
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
TIC	Tecnologia de Informação e Comunicação
TRS	Teoria das Representações Sociais



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	27
1.1 ANTECEDENTES .....	27
1.2 SITUAÇÃO-PROBLEMA .....	31
1.3 OBJETIVOS .....	34
<i>1.3.1 Objetivo geral</i> .....	34
<i>1.3.2 Objetivos específicos</i> .....	34
1.4 JUSTIFICATIVA .....	35
1.5 CONTRIBUIÇÃO .....	38
1.6 DELIMITAÇÃO .....	39
1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO .....	39
<b>2 A EVOLUÇÃO DA MODALIDADE EAD NO BRASIL</b> .....	<b>41</b>
2.1 ASPECTOS LEGAIS, CONCEITO E IMPORTÂNCIA DA EAD NO BRASIL .....	41
2.2 O CRESCIMENTO DA MODALIDADE EAD .....	43
2.3 A PERCEPÇÃO DE QUALIDADE NA MODALIDADE EAD .....	49
<b>3 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>53</b>
3.1 CENTRALIZAÇÃO VERSUS DESCENTRALIZAÇÃO .....	53
3.2 CENTROS DE RESPONSABILIDADE (CR) .....	57
3.3 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA .....	62
<i>3.3.1 Propósitos de uso dos preços de transferência</i> .....	63
<i>3.3.2 Métodos de preço de transferência</i> .....	67
<i>3.3.2.1 Preço de transferência baseado em custos</i> .....	68
<i>3.3.2.1.1 Custo real versus custo padrão</i> .....	69
<i>3.3.2.1.2 Custos pelo método de custeio</i> .....	72
<i>3.3.2.1.3 Custo mais margem</i> .....	78
<i>3.3.2.2 Preço de transferência baseado no mercado</i> .....	81
<i>3.3.2.2.1 Preço corrente de mercado</i> .....	83
<i>3.3.2.2.2 Preço de mercado ajustado</i> .....	83
<i>3.3.2.2.3 Preço de mercado estimado</i> .....	84
<i>3.3.2.3 Preço de transferência negociado</i> .....	85
<i>3.3.2.4 Preço de transferência baseado no custo de oportunidade</i> .....	87
<i>3.3.2.5 Custo marginal</i> .....	90
<i>3.3.2.6 Modelos matemáticos</i> .....	93
<i>3.3.2.7 Preço dual</i> .....	95
<i>3.3.3 Características de um sistema de preço de transferência</i> .....	96
<i>3.3.4 Alguns estudos relevantes sobre preço de transferência</i> .....	98
<i>3.3.4.1 Estudos sobre métodos de preço de transferência mais utilizados</i> .....	99
<i>3.3.4.2 Trabalhos ad hoc para a Teoria da Contabilidade</i> .....	104

3.3.4.3 <i>Pesquisas sobre preços de transferência relacionadas à estratégia e ao comportamento organizacional</i> .....	109
3.3.5 <i>Considerações finais sobre preços de transferência</i> .....	120
3.4 MODELO DE GESTÃO.....	120
3.4.1 <i>Conceitos</i> .....	120
3.4.2 <i>Características de um modelo de gestão</i> .....	123
3.4.3 <i>Estilos de gestão clássicos</i> .....	125
3.4.4 <i>Exemplos de modelos de gestão</i> .....	127
3.5 A ESTRATÉGIA E O PREÇO DE TRANSFERÊNCIA .....	129
3.5.1 <i>A tipologia estratégica de Miles e Snow</i> .....	130
3.5.2 <i>As estratégias genéricas de Porter</i> .....	133
3.5.3 <i>Estratégias de integração vertical e de diversificação segundo Eccles</i> .....	135
<b>4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>141</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	142
4.2 CAMPO E OBJETO DE ESTUDO .....	147
4.3 SELEÇÃO DOS PARTICIPANTES-ALVO .....	149
4.4 ESTRATÉGIAS DE COLETA DE DADOS.....	152
4.4.1 <i>Entrevista e Questionário</i> .....	152
4.4.1.1 <i>Questionário (survey)</i> .....	157
4.4.1.2 <i>Entrevista semiestruturada</i> .....	158
4.4.2 <i>Pesquisa documental</i> .....	159
4.4.3 <i>Observação direta</i> .....	159
4.4.4 <i>Reuniões de trabalho e correio eletrônico</i> .....	159
4.5 ESTRATÉGIAS DE ANÁLISE DE DADOS .....	160
4.5.1 <i>Estatística descritiva</i> .....	160
4.5.2 <i>Discurso do Sujeito Coletivo (DSC)</i> .....	160
4.6 LIMITAÇÕES METODOLÓGICAS DA PESQUISA .....	163
4.7 PROCEDIMENTOS DA ABORDAGEM CONSTRUTIVA – FASE PREPARATÓRIA .....	163
4.7.1 <i>Encontrar um problema prático relevante e teoricamente interessante</i> .....	163
4.7.2 <i>Examinar o potencial para a cooperação com a entidade em pesquisa de longo prazo</i> .....	164
4.7.3 <i>Obter um entendimento profundo do problema</i> .....	164
<b>5 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÕES.....</b>	<b>169</b>
5.1 ANÁLISE DOS QUESTIONÁRIOS (SURVEY) – PRIMEIRAS EVIDÊNCIAS .....	170
5.1.1 <i>Identificação da estratégia competitiva da IES de acordo com Porter (1980)</i> .....	170
5.1.2 <i>Identificação da estratégia competitiva da IES pela tipologia de Miles e Snow (1978)</i> .....	175
5.1.3 <i>Identificação do modelo de gestão</i> .....	178
5.2 ANÁLISE DAS ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS.....	180
5.2.1 <i>Análise das entrevistas do Bloco 2B – Estratégia</i> .....	180
5.2.2 <i>Análise das entrevistas do Bloco 3B – Modelo de gestão</i> .....	191
5.2.3 <i>Análise das entrevistas do Bloco 4 – Preço de transferência</i> .....	205

5.2.3.1 Bloco 4a: <i>Percepções sobre o preço de transferência</i> .....	206
5.2.3.2 Bloco 4b - <i>Política de preço de transferência</i> .....	213
5.3 PROCEDIMENTOS DA ABORDAGEM CONSTRUTIVA – FASE DE TRABALHO DE CAMPO .....	222
5.3.1 <i>Criação de um novo construto</i> .....	222
5.3.1.1 <i>Política de preços de transferência (PPT)</i> .....	229
5.3.2 <i>Implementação e teste do construto</i> .....	243
5.4 PROCEDIMENTOS DA ABORDAGEM CONSTRUTIVA – FASE DE TEORIZAÇÃO.....	246
5.4.1 <i>Escopo e aplicabilidade do construto</i> .....	247
5.4.2 <i>Apresentação das contribuições teóricas</i> .....	248
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	251
6.1 VISÃO GERAL DO ESTUDO .....	251
6.2 RESPOSTA À QUESTÃO DE PESQUISA .....	252
6.3 CONTRIBUIÇÕES .....	258
6.4 LIMITAÇÕES E DIRECIONAMENTO PARA TRABALHOS FUTUROS .....	260
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	263
<b>APÊNDICE A – CARTA-CONVITE</b> .....	285
<b>APÊNDICE B - TCLE</b> .....	287
<b>APÊNDICE C – ROTEIRO DE ENTREVISTA E QUESTIONÁRIOS (SURVEY) DOS GESTORES TOMADORES DE SERVIÇOS</b> .....	289
<b>APÊNDICE D – ROTEIRO DE ENTREVISTA DO GESTOR PROVEDOR DE SERVIÇOS</b> .....	297
<b>APÊNDICE E – ANÁLISE DAS ENTREVISTAS - DSC</b> .....	299
<b>ANEXO A - ROTEIRO DO ARTIGO ALLEN E HELMS (2006)</b> .....	363



## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, apresentam-se os antecedentes ao problema de pesquisa, descrevem-se a situação-problema e a questão de pesquisa a ser investigada. Em seguida, destacam-se os objetivos da pesquisa, bem como a justificativa, contribuição e delimitação do estudo. Por fim, expõe-se a estrutura utilizada para a organização do trabalho.

### 1.1 ANTECEDENTES

Há muito tempo, já se diz que o ambiente de negócios é de intensa competitividade e dinamismo, rápidas evoluções tecnológicas e crescentes exigências dos clientes, tornando-se essencial a toda empresa, de qualquer segmento de atuação, utilizar ferramentas e artefatos de Controladoria e de Contabilidade Gerencial, que oportunizem tomadas de decisão tempestivas, baseadas em informações bem fundamentadas (Pereira, 1993, p. 1; Silva, 2007, p. 12). Da mesma maneira, é vital para as organizações gerir seus custos e precificar adequadamente os bens manufaturados e os serviços prestados, para otimizar o resultado e garantir a perenidade dos negócios (Ansoff, 1991, p. 52).

Nesse cenário, nas últimas décadas, são observadas transformações estruturais com a horizontalização de empresas e organizações, redução de hierarquia e descentralização de autoridade que estimulam novas parcerias, fusões e incorporações, com o objetivo de aumentar a competitividade nos novos mercados globais, além de favorecer a qualidade com foco nos clientes (Robbins, 2000, p. 170-171).

Como exemplo, destaca-se o amplo processo de aquisições e fusões no setor educacional, no Brasil, ocorrido principalmente no período de 2007 a 2016. Esse setor foi apontado, porque uma instituição de ensino superior (IES) privada é o objeto de estudo desta pesquisa. Conforme relatam Chaves, Reis e Guimarães (2016, p. 7), a movimentação foi deflagrada em 2007, quando ocorreu a abertura de capital de quatro grupos educacionais na Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBovespa, hoje cognominada como B3): Anhanguera Educacional S.A, com sede em São Paulo; Estácio Participações, controladora da Universidade Estácio de Sá, do Rio de Janeiro; Kroton Educacional, da Rede Pitágoras, com sede em Minas Gerais, e Sistema Educacional Brasileiro-SEB S/A, também conhecido como “Sistema COC de Educação e Comunicação”, com sede em São Paulo. Em 2013, o grupo Ser Educacional (com sede em Recife), proprietário das faculdades Maurício de Nassau, também abriu o seu capital na Bovespa. Conforme dados da KPMG (2017, p. 21-30), entre 2008 e 2016 ocorreram

227 processos de fusões e aquisições no setor educacional. Em 2008, por exemplo, o setor foi classificado em terceiro lugar no ranking de fusões e aquisições de todos os outros setores econômicos, com o registro de 53 processos (KPMG, 2017, p. 30). Merece destaque a incorporação, concretizada em 2014, da Anhanguera Educacional Participações S. A. pela Kroton Educacional S. A., formando o maior conglomerado educacional do mundo, com mais de 1 milhão de alunos matriculados e 131 campi espalhados pelo país, na ocasião.

Em paralelo à abertura ao mercado de ações, esses grupos empresariais passaram por reestruturações em busca da racionalização administrativa, redução de custos e profissionalização da gestão, para maximizar os resultados e atender aos interesses dos acionistas (Chaves, Reis, & Guimarães, 2016, p. 7). Isso revela que o setor educacional vivencia um ambiente de intensa competitividade que exige alta produtividade para a geração de resultados, ratificando as palavras de Olivares (2003, p. 4), sobre a necessidade das organizações se tornarem flexíveis, inovadoras, enxutas e eficientes.

Outra tendência observada atualmente no modelo de gestão das organizações é a descentralização. À medida em que as entidades crescem e dominam vários processos da cadeia produtiva, a complexidade dos negócios aumenta e os seus gestores sentem a necessidade de descentralizar e delegar a tomada de decisões (Lawrence & Lorsch, 1967, Horngren, Sundem, & Stratton, 2004, p. 336, Almeida, 2011, p. 157-158).

De acordo com Mintzberg (1981, p. 110), muitas vezes, descentralizar é tomado como sinônimo de divisionalizar. O autor esclarece que a descentralização é uma expressão da dispersão da delegação de poder de uma organização, enquanto a divisionalização é uma forma de organização estrutural, baseada no mercado. O trabalho de Zannetos (1965, p. B53) destaca que é possível que uma organização seja divisionalizada e tenha a tomada de decisões centralizada, fato ratificado por Mintzberg (1981, p. 110), que cita como exemplo a forma de gestão da General Motors (GM), na época. Essa pesquisa aborda aspectos da divisionalização.

Assim, um dos principais desafios da divisionalização é desenvolver um sistema capaz de mensurar o resultado gerado por divisão, ou seja, um método satisfatório para contabilizar bens e serviços transferidos de um centro de resultados para outro. Para clarificar, um centro de resultado é uma unidade da organização em que o gestor é responsável pela gestão de receitas, custos e resultados gerados, tendo o seu desempenho avaliado, geralmente, pelos resultados (Anthony & Govindarajan, 2008, p. 131). Uma das alternativas importantes para solucionar essa questão é a utilização adequada de preços de transferência (Swieringa & Waterhouse, 1982, p. 150, Anthony & Govindarajan, 2008, p. 230).

O preço de transferência é um artefato da Contabilidade Gerencial definido como o valor que uma subunidade (departamento ou divisão) cobra pelo produto ou serviço fornecido a outra da mesma companhia (Horngren, Datar, & Foster, 2004, p. 222). Isso se trata de assunto melindroso, porque geralmente impacta na avaliação de desempenho das unidades de negócio e dos respectivos gestores (Anthony & Govindarajan, 2008, p. 230, Almeida, 2011, p. 167).

A aplicação desse artefato de controle gerencial pode ocorrer nas transações internas de uma empresa e nas transações efetivadas entre empresas de um conglomerado econômico, localizadas dentro e fora de um determinado país, ou seja, pode ser utilizado como instrumento de controle gerencial ou de planejamento tributário (Garrison, Noreen, & Brewer, 2013, p. 511). O foco deste trabalho é o controle gerencial, sendo abordado o preço de transferência interno, aplicado às transações entre unidades internas de uma organização, também denominado preço de transferência doméstico (Tang, 1992, p. 22).

Eccles (1983, p. 161) esclarece que um gerenciamento efetivo dos preços de transferência exige políticas e características organizacionais consistentes com a estratégia. Arya e Mittendorf (2008, p. 709) consideram a Política de Preços de Transferência (PPT) em transações internas, como uma ferramenta estratégica para vencer os concorrentes externos. Adler (1996, p. 69) advoga que a estratégia tem sido ignorada nos estudos de preço de transferência e ressalta que o estágio do ciclo de vida do produto, a tecnologia e a estratégia organizacional precisam ser considerados. Posteriormente, a pesquisa de Merchant e Van der Stede (2012) concluiu que a política de preços de transferência tem se desenvolvido como um componente da estratégia organizacional.

Nessa linha de pensamento, Nilsson e Rapp (2005, p. 4) elucidam que as organizações operam em três níveis: estratégico, tático e operacional. Os autores também esclarecem que um desafio é conceder às unidades de negócio, nos níveis tático e operacional, suficiente autonomia no processo decisório e promover uma boa coordenação no nível estratégico. Os autores destacam que, quando há várias unidades de negócio, a maior dificuldade é manter a consistência entre a estratégia e os sistemas de controle gerenciais que devem estar adaptados para atender às demandas do ambiente e do mercado externo.

Por outro lado, Guerreiro (1989, p. 233) lembra que o sistema de gestão, que inclui o planejamento estratégico, é impactado pelo modelo de gestão, formado por um conjunto de crenças, valores e expectativas dos proprietários da organização, que se convertem em diretrizes que norteiam todos os demais componentes do sistema empresa aos resultados desejados. Já Cruz (1991, p. 39) define o modelo de gestão como “o conjunto de normas, princípios e

conceitos que têm por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para a qual foi constituída”.

Por conseguinte, o modelo de gestão influencia as diretrizes estratégicas da entidade. Pelo exposto, para um estudo mais abrangente sobre o preço de transferência interno, entende-se ser recomendável para este trabalho, abordar o preço de transferência interno relacionado à estratégia organizacional e modelo de gestão.

Dentre os estudos publicados sobre preços de transferência e estratégia organizacional pesquisados para o embasamento teórico do presente trabalho, destacam-se: Williamson (1985), que utiliza a teoria econômica de custos de transação e conclui que não existe um modelo ótimo de estrutura organizacional, e Eccles (1983, 1985), que apresenta um modelo de estratégia competitiva e o relaciona com o preço de transferência.

Acrescentam-se, Meer-Kooistra (1994) que, por um estudo multicaso, analisa o preço de transferência considerando as estratégias competitivas de integração e diferenciação, à luz da teoria dos custos de transação e de aspectos do comportamento organizacional; Colbert e Spicer (1995), que desenvolvem uma teoria do processo de preços de transferência sob a perspectiva de custos de transação, e Adler (1996, p. 69), que propõe um modelo analisando a estratégia em função do ciclo de vida do produto.

Colbert e Spicer (1995, p. 423) consideram que, a despeito da quantidade razoável de trabalhos e pesquisas sobre preço de transferência, o assunto ainda é problemático e permeia os processos de projeto e implementação de sistemas de controles gerenciais, tanto no meio acadêmico como no gerencial. É consenso na academia (Grabski, 1985, Colbert & Spicer, 1995, Bolander, Gooding, & Mister, 1999, Göx & Schiller, 2007) e entre gestores que utilizam o artefato, que não há uma única solução ótima para a seleção de uma metodologia de preços de transferência. Uma escolha inadequada pode ter consequências estratégicas importantes, como, por exemplo, a decisão de fechar uma unidade lucrativa ou provocar comportamentos oportunistas, além da possibilidade de criar ambientes de desarmonia.

Eccles (1983, p. 153-158) afirma que após estudar várias empresas e as suas políticas de preços de transferência, concluiu que para um bom funcionamento de uma sistemática de preços de transferência é essencial um processo eficaz de gerenciamento pelo qual a alta administração monitora a interação entre as unidades e altera a política de preços de transferência para refletir mudanças na estratégia.

O autor complementa ressaltando que isso ocorre em empresas verticalmente integradas, em que a cooperação e a interdependência são enfatizadas, bem como em firmas diversificadas, em que cada gerente busca aumentar os seus próprios lucros. Reforça-se, portanto, a



importância do fator contingente estratégia no apreçamento das transferências entre unidades de negócios.

Os relatos até aqui abordados constituem os antecedentes ao problema de pesquisa, que se constitui como objeto da próxima seção deste trabalho.

## 1.2 SITUAÇÃO-PROBLEMA

Após a exposição dos antecedentes sobre o tema, descreve-se o problema de pesquisa, também denominado como situação-problema. Segundo Rudio (1980, p. 75), “Formular o problema consiste em dizer, de maneira explícita, clara, compreensível e operacional, qual a dificuldade com a qual nos defrontamos e que pretendemos resolver, limitando seu campo e apresentando suas características”. Em seguida, revela-se a questão da pesquisa.

No período de 2008 a 2018, constatou-se o crescimento acelerado da Educação a Distância (EAD) no Brasil. A expansão dos cursos de graduação EAD é evidenciada pelo Censo da Educação Superior 2018, do Instituto Nacional de Pesquisas e Estudos Educacionais Anísio Teixeira (Inep, 2019a), que aponta um acréscimo do número de ingressantes em cursos de graduação, entre 2008 e 2018, de 10,6% nos cursos de graduação na modalidade presencial, quase triplicando esse número (196,6%) nos cursos a distância.

Destaca-se que a participação percentual dos ingressantes em cursos de graduação a distância, em relação aos ingressantes em cursos presenciais, em 2008, é de 19,8%, evoluindo para 33,3%, em 2017, e 39,9%, em 2018 (Inep, 2019a). Esses dados revelam um contínuo aumento de alunos que optam pela modalidade EAD.

Uma peculiaridade da modalidade EAD é o caráter essencial dos recursos da Tecnologia de Informação e Comunicação (TIC), que evoluem rapidamente e precisam manter-se atualizados. Segundo o Censo.BR 2018, da Associação Brasileira de Educação a Distância (ABED, 2019), a maioria dos cursos EAD (92,6%) é on-line contando com internet, material de estudo disponível para download, atividades interativas com o conteúdo (exercícios, animações, vídeos e games), atividades assíncronas em pequenos grupos, chat, fórum e atendimento individual on-line.

Além de um acesso à internet com velocidade adequada à quantidade de usuários, há necessidade de uma plataforma para hospedagem de cursos on-line que é o Sistema de Gestão de Aprendizagem, também conhecido como *Learning Management System (LMS)*, e o ambiente virtual de aprendizagem (AVA).

Um LMS permite a gestão de todos os aspectos de um curso, desde o registro de alunos, armazenamento dos resultados dos testes, aceitar tarefas digitalmente, *chats* para troca de mensagens instantâneas, fóruns para discussão, testes e quiz *on-line*, dentre outros recursos. O AVA é um ambiente *on-line* que o aluno acessa, pelo computador, tablet ou smartphone para assistir às aulas e realizar as atividades. Também são necessários equipamentos para videoaulas, videoconferência, *webcast* e bibliotecas com livros e apostilas *on-line*. Um *webcast* captura e grava áudio, vídeo, slides e outros tipos de conteúdos digitais e sincroniza-os como uma única apresentação de mídia em fluxo, podendo o curso ser exibido ao vivo pela internet ou disponibilizado após a gravação (Da Silva, 2018).

Adicionalmente, verifica-se que para as IES permanecerem competitivas oferecendo cursos EAD percebidos pelo alunado como de qualidade, e com boa avaliação pelos órgãos avaliadores, precisam fazer investimentos para manter os recursos de TIC atualizados, sendo ainda fundamental ter um corpo docente e de tutores qualificado, conteúdo dos materiais de ensino correto e atual, atender às necessidades dos alunos e utilizar metodologias de ensino eficazes Censo.BR 2017 (ABED, 2018). Nessa visão, torna-se de grande importância o papel das unidades de *backoffice* de EAD nas IES.

Uma IES típica possui unidades de negócio (ou divisões) tomadoras de serviços EAD (cursos presenciais que permitem algumas disciplinas EAD, cursos semipresenciais e cursos EAD) e pelo menos uma unidade de negócio (ou divisão) provedora de serviços de *backoffice* de EAD. Dessa forma, as IES necessitam desenvolver um sistema para medir o resultado gerado em cada unidade de negócio, para contabilizar bens e serviços transferidos de um centro de resultados para outro. Para tanto, uma alternativa é a utilização de preços de transferência (Swieringa & Waterhouse, 1982; Anthony & Govindarajan, 2008).

Portanto, o problema da pesquisa surge nas IES pela convivência entre cursos presenciais, cursos semipresenciais e cursos EAD, em um ambiente externo de alta competitividade e produtividade, que exige um artefato da Controladoria e Contabilidade Gerencial para fins de identificação da contribuição de cada unidade de negócio na formação do resultado da entidade. Adicionam-se os benefícios de permitir melhor avaliação de desempenho dos gestores, favorecer a alocação de recursos, o planejamento estratégico e contribuir para a formação de preços (Guapo, 2011).

Até onde é do conhecimento desta pesquisadora, após minuciosa pesquisa bibliográfica no Portal de Periódicos da Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), Sistema de Base Integrada da Universidade de São Paulo (Sibi USP) e bases *Scopus*

e *Web of Science*, não se localizam, na literatura, estudos sobre preços de transferência internos no setor de serviços educacionais.

Dessa forma, se tal fato também se observar na prática, significa que as IES não utilizam esse artefato como instrumento de controle gerencial, para a valoração dos serviços prestados entre as unidades prestadoras de serviços e as tomadoras de serviços, o que pode gerar uma distorção nos resultados e nas avaliações de desempenho dessas e dos respectivos gestores.

Registra-se, ainda, que resultados que não reflitam a realidade podem ocasionar tomadas de decisão errôneas e causar perdas econômico-financeiras, como, por exemplo, pelo fechamento de uma unidade de negócio lucrativa, enquanto outra que é deficitária é mantida. Adiciona-se a isso, a probabilidade de ocorrerem insatisfações, possíveis comportamentos disfuncionais e animosidades no clima organizacional (Luft & Libby, 1997).

Em suma, o problema objeto desta pesquisa, é a ausência nas IES, de acordo com a literatura, de um artefato da Controladoria e Contabilidade Gerencial para precificar os serviços prestados entre as unidades de negócios das IES que oferecem cursos presenciais, semipresenciais e EAD, o que causa imprecisões nas mensurações dos resultados e, conseqüentemente, na avaliação de desempenho das áreas e dos respectivos gestores..

De acordo com Eccles (1983, p. 61), a “gestão eficaz dos preços de transferência exige políticas e características organizacionais consistentes com a estratégia”. Já Guerreiro (1989, p. 33) ensina que a estratégia de uma organização é influenciada pelo seu modelo de gestão. Ademais, também não se localizam trabalhos relacionando, simultaneamente, preços de transferência internos à estratégia e ao modelo de gestão de firmas prestadoras de serviços.

Isso posto, revela-se interessante tornar a pesquisa mais abrangente, incluindo-se as análises da política de preços de transferência à luz do modelo de gestão e estratégia organizacional. Assim, a questão de pesquisa que irá nortear esta investigação é a seguinte: **quais são os percalços, os fatores limitantes e os facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção de uma política de preços de transferência aplicada a uma instituição do setor de serviços educacionais, à luz da sua estratégia e modelo de gestão?**

Após a definição da questão de pesquisa, segue-se a apresentação dos objetivos do estudo. Segundo Gil (2008, p. 54), uma pesquisa científica pode contemplar objetivos gerais e objetivos específicos.

### 1.3 OBJETIVOS

Conforme orientam Marconi e Lakatos (2003, p. 219), a formulação do objetivo geral da pesquisa é uma tarefa importante, porque indica o ponto de partida e a direção a seguir, proporcionando uma visão global e abrangente do tema. Revela-se, no próximo tópico, o objetivo geral da pesquisa.

#### *1.3.1 Objetivo geral*

O objetivo geral deste trabalho é identificar os percalços, os fatores limitantes e os facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção de uma política de preços de transferência aplicada a uma instituição do setor de serviços educacionais, à luz da sua estratégia e modelo de gestão.

#### *1.3.2 Objetivos específicos*

O objetivo específico é mais delimitado, sendo o caminho a ser percorrido para alcançar o objetivo geral, ou seja, caracteriza as etapas ou fases de uma pesquisa. De acordo com Gil (2008, p. 54), os objetivos específicos são aqueles que possibilitam que se parta, de fato, para a investigação na direção indicada pelo objetivo geral. Dessa maneira, elencam-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Averiguar as estratégias da IES à luz das estratégias genéricas de Porter (1980), modelo estratégico de Miles e Snow (1978) e modelo de estratégias organizacionais de Eccles (1983, 1985);
- b) Investigar como é o modelo de gestão da IES à luz da literatura;
- c) Identificar, em conjunto com a IES, as metodologias de preço de transferência passíveis de utilização, com base no estado de arte da literatura;
- d) Desenhar uma Política de Preços de Transferência (PPT) para a IES, de forma participativa, com os seus gestores e a Controladoria, com base no Referencial Teórico.

Para atender aos objetivos do estudo realizou-se uma pesquisa qualitativa, intervencionista construtiva, com coleta de dados em uma instituição de ensino superior (IES) privada brasileira, conforme especificações detalhadas no Capítulo 4 – Procedimentos

Metodológicos. Após terem sido identificados o objetivo geral e os objetivos específicos, apresenta-se, a justificativa da pesquisa.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA

É notória a necessidade de mais pesquisas empíricas sobre Contabilidade Gerencial, não de maneira abstrata e simplificada, mas com estudos imersos no contexto das organizações, como registraram Hopwood (1983), Kaplan (1986), Tomkins (1986), Covaleski e Aiken (1986), Johnson e Kaplan (1987), Spicer (1988) e Malmi (2016). Em adição, Malmi e Granlund (2009), Baldvinsdottir, Mitchell e Norreklit (2010), Oyadomari, Silva, Mendonça Neto e Riccio (2014) constataram que os acadêmicos estão preocupados com a falta de sintonia das pesquisas para aproveitamento prático.

Bromwich e Scapens (2016) orientam que estudos de caso e outros baseados em estudos de campo, incluindo pesquisas intervencionistas *e suas variações* [grifo nosso] poderiam ajudar a fornecer um conhecimento prático dos diversos artefatos da Contabilidade Gerencial. O autor reforça a necessidade de “conversas” entre as gerências de organizações e pesquisadores contábeis, adotando diferentes métodos de pesquisa e teorias.

Adicionalmente, salienta-se a relevância do setor de educação, em contínuo crescimento, para a economia do país. Segundo estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea, 2011), o gasto social com educação é o que mais eleva o Produto Interno Bruto (PIB). O IPEA usou como base, dados de 2006, e concluiu que cada R\$ 1 gasto com educação pública gera R\$ 1,85 para o Produto Interno Bruto (PIB), enquanto que o mesmo valor investido na saúde gera R\$ 1,70. Em 2019, o investimento do governo federal em educação pública foi de 5,7% do PIB, equivalente a R\$ 94,47 bilhões (Controladoria Geral da União - CGU, 2020).

Destaca-se a meta do PIB definida pela Lei n. 13.005/14, que estabelece o Plano Nacional de Educação (PNE), para o período 2014-2024, de “ampliar o investimento do governo em educação pública para o patamar mínimo de 7% (sete por cento) do PIB do país em cinco anos, 2019 e, o equivalente a 10% (dez por cento) do PIB ao final do decênio” (Brasil, [grifo nosso]). Portanto, em 2019, já deveria ter atingido 7% do PIB. De qualquer forma, há o potencial para o aumento do investimento em educação pública nos próximos anos.

Acrescenta-se, ainda, o potencial de crescimento do setor, tendo em vista que entre os países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), que engloba dados de 40 nações, incluindo o Brasil, a média de cidadãos que chegaram ao ensino superior é de 35%, enquanto no Brasil é de 14%. Portanto, a indústria do ensino privado tem

potencial para dobrar de tamanho se o número de adultos nas universidades brasileiras se nivelar ao de outros países (Segalla & Mendes, 2017).

Como consequência, quanto maior for a quantidade de alunos, caso haja uma proporção significativa de ingressantes em cursos EAD, em relação aos cursos presenciais, maior será a tendência à distorção no resultado das unidades de negócio das IES, causada pela não aplicação de preços de transferência.

Além disso, a pesquisa sobre preço de transferência aplicada ao setor de educação é importante, porque revela uma aplicação prática inusitada desse artefato, que permite a valoração dos serviços oferecidos pelas unidades de negócios prestadoras de serviços (por exemplo, *backoffice* EAD) às unidades de negócio tomadoras de serviços (por exemplo, cursos presenciais, cursos híbridos e cursos EAD).

Por conseguinte, torna-se possível identificar a contribuição de cada unidade de negócio (centro de responsabilidade) para a formação do resultado da IES, alimentando o sistema de Contabilidade Gerencial para proporcionar indicadores de desempenho dos gestores, que podem ser utilizados para políticas de premiação, treinamento e encarreiramento. Isso também favorece o planejamento (por exemplo, no que se refere à criação ou encerramento de cursos, decisões de terceirização de serviços de *backoffice*, dentre outros aspectos), alocação de recursos e formação de preços (Guapo, 2011; Guapo, Santos, & Santos, 2011).

Enfatiza-se, nessa perspectiva, que o objetivo geral da pesquisa é focado no processo de desenvolvimento e adoção de uma política de preços de transferência, e não na determinação de valores, porque visa fornecer aos leitores um conhecimento mais profundo dos percalços, fatores limitantes e facilitadores desse processo, que podem auxiliar no planejamento para a aplicação em outras IES, a despeito da limitação da pesquisa intervencionista, à semelhança dos estudos de caso e outras pesquisas qualitativas, de não permitir a generalização dos seus resultados (Yin, 2015).

Ademais, é oportuno destacar a importância do artefato preço de transferência para a Contabilidade Gerencial. Além de contemplar vários propósitos de utilização, detalhados no Capítulo 3 (Referencial Teórico), uma vasta literatura revela que, se o preço de transferência não for adequadamente aplicado, pode acarretar consequências importantes, como levar a organização a prejuízos, gerar distorções nas avaliações de desempenho, provocar insatisfações e problemas de clima organizacional entre os gestores pelo sentimento de injustiça, além de comportamentos disfuncionais oriundos dos conflitos de agência (Luft & Libby, 1997; Atkinson, Banker, Kaplan, & Young, 2000; Horngren, Sundem, & Stratton, 2004, p. 338).

É importante ratificar que a pesquisa bibliográfica constatou a inexistência de estudos sobre preços de transferência aplicados ao setor de serviços educacionais. Entretanto, revela alguma proximidade com esta pesquisa, o trabalho de Guapo (2011), que descreve um estudo de caso aplicado ao setor de indústria automobilística, na Scania Latin America, e a pesquisa de Eliasson e Mankowski (2017), que utiliza um estudo multicaso em indústrias do setor eletroeletrônico. Ambos os estudos buscam avaliar o funcionamento dos sistemas de controle gerenciais baseados em preços de transferência, com foco na estratégia organizacional de integração e de diversificação.

Esta pesquisa tem similaridades com os dois estudos citados, por também analisar a utilização do preço de transferência no contexto da estratégia organizacional de integração vertical e de diversificação. Difere-se, entretanto, por analisar o preço de transferência também à luz das estratégias competitivas de Porter (1980) e estratégia de Miles e Snow (1978), além do modelo de gestão. Ressalta-se, ainda, que esta pesquisa estuda uma política para aplicação do artefato do preço de transferência *ex-ante*, no setor de serviços educacionais. As organizações desse setor possuem características bem diversas às de manufatura automobilística e de componentes eletroeletrônicos, pelo tipo de indústria, porte, estrutura e tecnologia, o que por si, já justificaria uma pesquisa específica.

A originalidade do estudo se revela de várias maneiras. Primeiro, por tratar de preços de transferência no setor educacional, área na qual há uma lacuna na literatura. Segundo, pelo método de pesquisa intervencionista construtiva. É mais comum estudos com abordagem qualitativa utilizarem estudos de caso. Nesse método de pesquisa o pesquisador narra uma história sobre algo acontecido no passado, enquanto que na pesquisa intervencionista o pesquisador é o agente de uma transformação ao fazer parte da solução de um problema.

A literatura registra pequena quantidade de pesquisas intervencionistas construtivas no Brasil, destacando-se o autor Oyadomari, com alguns estudos como Oyadomari, Assis, Simãozinho, Mendonça Neto, e Dutra-de-Lima (2012) e Oyadomari et al.(2014) e, mais de 1000 citações no google acadêmico.

Em terceiro lugar, pelo método de análise das entrevistas aplicando a técnica do Discurso do Sujeito Coletivo (DSC). É comum a sua utilização em trabalhos nas áreas de saúde, com raros casos na Administração e Contabilidade.

Finalmente, pela inclusão na pesquisa de preços de transferência relacionados de forma simultânea com a estratégia e o modelo de gestão, por serem aspectos inovadores na academia ou de rara utilização na aplicação prática.

## 1.5 CONTRIBUIÇÃO

Este trabalho revela contribuições práticas e teóricas inusitadas. Do ponto de vista de aplicação prática e contribuição teórica, a PPT construída pode ser utilizada por organizações educacionais semelhantes, para reverem ou criarem uma política própria, mediante adaptações à realidade dos respectivos contextos organizacionais. Apesar da pesquisa intervencionista ser específica para a IES objeto do estudo e os resultados das entrevistas, por serem específicos de uma dada amostra, não podem ser generalizados, como em toda pesquisa qualitativa, a contribuição teórica pode ser generalizada e adaptada a diferentes contextos (Seale, 1999).

Outra contribuição prática é fornecida pelos percalços, fatores limitantes e facilitadores identificados na resposta à questão de pesquisa, que poderão ser utilizados por outras instituições como forma de prevenção de problemas ou como facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção das suas políticas de preços de transferência.

Ademais, como contribuição prática, as entidades poderão analisar sua estratégia e modelo de gestão, a partir das metodologias propostas, para adequar a sua PPT a esses dois elementos.

Ainda do ponto de vista de aplicação prática, o estudo estimula as IES a utilizarem preços de transferência internos como um artefato de controle gerencial e avaliação de desempenho, para a precificação dos serviços fornecidos pelas unidades de negócios prestadoras de serviços (como serviços de *backoffice* de EAD) às unidades de negócio tomadoras de serviços (quaisquer cursos que contenham disciplinas EAD), visando identificar a contribuição de cada unidade de negócio para o resultado da entidade. Quanto maior a capacidade do preço de transferência interno afetar os resultados das unidades de negócio das IES, maiores serão as possibilidades de diversificar os seus propósitos de uso, como, por exemplo, para a precificação dos serviços prestados (Guapo, 2011).

Em adição, a sociedade pode ser beneficiada, pois o preço de transferência interno proporciona uma medida de eficácia do processo de gestão (Anthony & Govindarajan, 2008, p. 129). O preço de transferência é um instrumento motivacional para a otimização dos resultados de cada unidade de negócio e da empresa de forma global. Uma adequada gestão de custos e de resultados pode ser obtida a partir da otimização de processos e dos serviços prestados, possibilitando a redução dos preços cobrados em um cenário de concorrência acirrada, o que beneficiaria a população.

Por fim, destaca-se a contribuição teórica e acadêmica, pois o estudo preenche a lacuna existente na literatura sobre preços de transferência internos, utilizados no setor de educação,



em instituições de ensino que ofereçam quaisquer tipos de curso nas modalidades presencial e EAD ou nas modalidades presencial, semipresencial (híbrido) e EAD.

## 1.6 DELIMITAÇÃO

Os problemas de uma pesquisa devem ser claros, precisos e delimitados (Gil, 2008, p. 7). Martins & Teophilo (2009, p. 5) nos ensinam que a delimitação do assunto é importante para evitar-se um enfoque genérico ou muito abrangente, uma vez que um enfoque específico permite reflexões mais profundas e análises detalhadas, fugindo das generalidades e repetições.

Assim, o objeto de estudo é restrito a uma única IES. Restringiu-se o preço de transferência desta pesquisa ao uso para controle gerencial, ou seja, para a valoração das transferências internas entre unidades de negócios, departamentos ou divisões de organizações, excluindo-se do contexto os aspectos legais e tributários.

O foco do trabalho é o processo de estabelecimento e adoção de uma PPT e não o valor em si, do preço de transferência, em que são analisadas as possibilidades de métodos como o preço de transferência baseado no custo, no mercado, negociado, dentre outros aspectos.

Adicionalmente, se exclui deste trabalho, por sair de seu escopo, um aprofundamento nas teorias de modelo de gestão, de estratégia e de estrutura organizacional, teorias econômicas de firma, indicadores de sistemas de avaliação de desempenho como *balanced scorecard* (BSC) dentre outros fatores, bem como maiores detalhes sobre aspectos comportamentais relativos ao uso de preços de transferência. Ainda fora do escopo, está o aprofundamento no tema educação, no país e no exterior.

## 1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Além deste Capítulo Introdutório, o presente trabalho está organizado com mais cinco capítulos, dispostos conforme o encadeamento da pesquisa. Na Introdução foram expostos os antecedentes, o problema, a questão, os objetivos, as justificativas, as contribuições pretendidas e a delimitação da pesquisa.

No Capítulo 2, explana-se sobre o processo de evolução da modalidade EAD no Brasil, para uma melhor contextualização da importância do assunto e potencial de crescimento dessa modalidade no país. Descreve-se um pouco da história, arcabouço legal da EAD e são apresentados os dados quantitativos e análises mostrando a evolução dessa modalidade de ensino, bem como informações sobre a percepção de qualidade na EAD.

Posteriormente, no Capítulo 3, relativo ao Referencial Teórico, apresentam-se considerações sobre centralização e descentralização, centros de responsabilidade (CR), preços de transferência, incluindo os propósitos de uso, métodos, características de um sistema de preços de transferência, pesquisa bibliográfica sobre esse artefato gerencial, além de algumas considerações finais sobre o tema. Ainda se expõem informações sobre modelo de gestão, compreendendo conceitos, características, estilos de gestão e exemplos de modelos de gestão. Conclui-se o capítulo com a apresentação sobre a estratégia e o preço de transferência, explicando a tipologia estratégica de Miles e Snow, as estratégias genéricas de Porter e a estratégia de integração vertical e de diversificação de Eccles.

Em seguida, o Capítulo 4 descreve os procedimentos metodológicos expondo a caracterização da pesquisa quanto à abordagem e estratégia, campo e objeto de estudo, seleção dos participantes-alvo, estratégias de coleta e de análise de dados, além das limitações metodológicas da pesquisa.

Logo após, encontra-se o Capítulo 5 contendo a apresentação e discussão dos resultados da pesquisa, analisando as evidências empíricas à luz do Referencial Teórico contido no Capítulo 3. Também se revela o atendimento aos objetivos, geral e específicos.

Já o Capítulo 6 fornece as considerações finais onde reafirma os achados da pesquisa apresentando uma visão geral do estudo, a resposta à questão de pesquisa, as contribuições, limitações e direcionamento para futuros trabalhos.

Finalizando, elencam-se as referências bibliográficas que dão suporte para sustentar a pesquisa, e os Apêndices que complementam o trabalho. Nos Apêndices, incluem-se o modelo de mensagem convite para a participação nas entrevistas, o modelo de Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), os roteiros de entrevista, bem como os quadros complementares que deram suporte à análise do discurso do sujeito coletivo (DSC).

## 2 A EVOLUÇÃO DA MODALIDADE EAD NO BRASIL

O objetivo deste capítulo é fornecer um panorama sobre o desenvolvimento da modalidade EAD no Brasil, para contextualizar a relevância do assunto e o potencial de crescimento no país. Apesar da EAD não ser o foco da pesquisa, a inclusão do capítulo se explica para um melhor entendimento do ambiente que contextualiza o estudo e que justifica a importância da pesquisa sobre preços de transferência em IES.

Na primeira Seção apresenta-se um pouco da história da EAD no Brasil e da legislação base de suporte ao assunto; na segunda são trazidos dados estatísticos que evidenciam a evolução da EAD e, na terceira, revelam-se alguns aspectos da percepção de qualidade na EAD.

### 2.1 ASPECTOS LEGAIS, CONCEITO E IMPORTÂNCIA DA EAD NO BRASIL

Uma série de Leis, Decretos e Portarias compõem o arcabouço legal do sistema educacional brasileiro e ancoram a evolução do ensino público e privado, nas modalidades presencial, semipresencial e de educação a distância (EAD). A propósito, observa-se na literatura acadêmica a abreviatura EaD ou EAD utilizada indistintamente para educação a distância e ensino a distância. Nesta pesquisa, manteve-se esse critério, utilizando a forma EAD.

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, regulamentada pelo Decreto n. 5.622, de 19 de dezembro de 2005, estabeleceu a criação oficial da educação a distância (EAD) no Brasil. O Decreto n. 9.057, de 25 de maio de 2017, revogou o Decreto n. 5.622 e regulamentou o art. 80 da Lei 9.394, abordando a flexibilização dessa modalidade.

Segundo o Decreto n. 9.057, art. 1º:

Considera-se educação a distância a modalidade educacional na qual a mediação didático-pedagógica nos processos de ensino e aprendizagem ocorre com a utilização de meios e tecnologias da informação e comunicação, com pessoal qualificado, com políticas de acesso, com acompanhamento e avaliações compatíveis, entre outros, e desenvolva atividades educativas por estudantes e profissionais da educação que estejam em lugares ou tempos diversos. (Brasil, 2017)

Segundo o Censo.BR 2018, da Associação Brasileira de Educação a Distância (ABED, 2019), 92,6% dos cursos EAD é on-line, contando com internet, material de estudo disponível para download, atividades interativas com o conteúdo (exercícios, animações, vídeos e games), atividades assíncronas em pequenos grupos, chat, fórum e atendimento individual on-line.

Algumas Portarias marcaram o desenvolvimento da EAD. A Portaria do Ministério da Educação (MEC) n. 1.134, de 10 de outubro de 2016 regulamentou os cursos semipresenciais,

pela permissão para que os cursos de graduação presenciais tivessem até 20% da carga horária composta por disciplinas cursadas na modalidade EAD. Posteriormente, a Portaria do MEC n. 1.428, de 28 de dezembro de 2018, ampliou esse percentual para 40%, desde que atendidos determinados requisitos de credenciamento e de conceito da IES e dos cursos, visando garantir a qualidade do ensino.

A Portaria n. 11, de 20 de junho de 2017, do MEC, estabelece normas para o credenciamento de instituições e a oferta de cursos superiores a distância, em conformidade com o Decreto n. 9.057/2017, que flexibiliza a criação de cursos EAD, de forma que possibilite o credenciamento de IES para cursos na modalidade EAD, sem o credenciamento para cursos presenciais: as IES poderão oferecer exclusivamente cursos EAD. Com a flexibilização da modalidade EAD, a disputa pelo alunado se torna ainda mais acirrada (Segalla & Mendes, 2017), estimulando um ambiente de alta competitividade e produtividade.

Destarte, torna-se crítica a otimização dos resultados. Para esse objetivo torna-se essencial uma *adequada mensuração dos custos e a disponibilização de informações para a avaliação de desempenho e a tomada de decisões* [grifo nosso] (Segalla & Mendes, 2017). Com a introdução da Portaria n. 11 constatou-se, portanto, potencial para um crescimento ainda maior dos cursos na modalidade EAD.

É importante destacar que o rápido desenvolvimento da EAD no Brasil se tornou possível pela atuação de órgãos governamentais e crescentes investimentos da iniciativa privada (Gomes, 2013, p. 1). Isso se verificou especialmente nos últimos trinta anos e teve origem na Constituição Federal (CF) de 1988, que assegura o direito à educação para todos. Para Oliveira (2009, p. 3), a CF/1988 e a Lei n. 9.394/96, conclamaram a participação da iniciativa privada no sistema educacional brasileiro, ao explicitar a possibilidade de existência de instituições de ensino com fins lucrativos. No período compreendido entre 2008 e 2018, a rede privada cresceu 59,3%, enquanto a rede pública vivenciou um aumento de 7,9% (Inep, 2019a).

A modalidade EAD exerce papel fundamental na educação, considerando a desigualdade social e econômica que impera na população brasileira, além de dificuldades estruturais no campo da educação, próprias de um país emergente, em vias de desenvolvimento, de dimensões continentais (Gomes, 2013, p. 1). É notória a magnitude do papel social e democratizante da EAD, como um instrumento de poder para a evolução das classes sociais menos favorecidas. Há estudos empíricos que revelam uma relação direta entre o nível de educação, a renda da população e o desenvolvimento de um país (Tafner, 2018, p. 190).

Ratifica-se o relevante papel do governo no processo de privatização do sistema educacional, pois, conforme explicitam Chaves, Reis e Guimarães (2016, p. 7), a expansão das

IES privadas, com fins lucrativos, foi estimulada pela política estatal de liberalização dos serviços educacionais e da desoneração fiscal. Segundo Lajolo (2018), uma das consequências dessas ações foi o crescimento acelerado do ensino a distância (EAD), que, segundo especialistas em educação, beneficia-se por dois fatores fundamentais: a flexibilidade e o preço.

A flexibilidade para escolher o local e hora de estudo possibilita o acesso à educação superior para pessoas que vivem em localidades distantes dos grandes centros e não teriam como acessar cursos presenciais, ou mesmo, para profissionais que estão no mercado de trabalho e têm pouca disponibilidade de tempo.

Lajolo (2018) afirma que, um custo menor é possível, porque a tecnologia necessária não é muito cara, considerando o benefício do ganho em escala, embasada pelas palavras da então reitora de EAD da rede Laureate, Josiane Tonelotto: “Conseguimos trabalhar em escala, então o preço é mais acessível. [A EAD] É um grande instrumento de educação inclusiva, talvez uma nova forma de o país conseguir aumentar o número de pessoas com ensino superior”.

Discorda-se de Lajolo (2018), quando ela justifica um menor custo pela tecnologia necessária não ser muito cara. Na verdade, os grandes grupos educacionais, absorvem facilmente tais custos pela significativa quantidade de alunos, o que permite um ganho em escala. De fato, para as IES de pequeno porte, que atuam em um nicho específico de mercado, com foco na diferenciação pela qualidade dos serviços prestados, os gastos com tecnologia são significativos e o custo por aluno dos cursos EAD pode ser próximo ao custo por aluno dos cursos presenciais.

## 2.2 O CRESCIMENTO DA MODALIDADE EAD

Nesta seção são apresentados dados estatísticos, que evidenciam o crescimento da modalidade EAD, que se consolida como modalidade de ensino de significativo potencial para melhorar a educação do país.

Pelo Censo de Educação Superior (CES) de 2018 (Inep, 2019a), a rede de educação superior brasileira é formada por 2.537 instituições de educação superior (IES), sendo 299 IES públicas e 2.238 privadas, que equivalem a 88,2% do total da rede. Em 2018, aproximadamente 13,5 milhões de vagas foram oferecidas em cursos de graduação, com 93,8% ofertadas por IES privadas (Inep, 2019a).

A Sinopse Estatística da Educação Superior (Inep, 2019b) indica que há um total de 19.068 cursos de graduação superior, sendo 15.891 cursos presenciais (83,3%) e 3.177 na modalidade EAD (16,7%). Nos processos seletivos para 7,68 milhões de vagas novas, 76,1 %

(5,8 milhões) são para cursos na modalidade EAD. Registra-se, ainda, um total de 5,5 milhões de matrículas, sendo 3,45 milhões na graduação presencial (62,7%) e 2,06 milhões na modalidade EAD (37,3%). Consta-se, portanto, que embora haja maior oferta de vagas na modalidade EAD, o maior percentual de matrículas é em cursos presenciais.

Como vem sendo exposto, o segmento de mercado formado por IES privadas vivencia uma evolução progressiva, especialmente após a criação oficial da modalidade EAD. Oliveira (2009, p. 14) registra que, no período que abrange os anos de 2001 a 2008, o setor do ensino privado expandiu o seu movimento de capitais de R\$ 10 bilhões para R\$ 90 bilhões, sendo o setor que mais cresceu na economia brasileira no período.

A ABED (2019) informa que, no período de 2009 a 2018, houve um crescimento de 346,5% de matrículas em cursos regulamentados EAD, conforme dados do Censo EAD.BR 2018. Esses cursos incluem todos os níveis educacionais do sistema formal de ensino.

Cabe esclarecer que, até onde é do nosso conhecimento, existem três órgãos no Brasil que disponibilizam dados quantitativos sobre a modalidade EAD: a ABED, o Inep e o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Segundo o Portal do Inep, o órgão “é uma autarquia federal vinculada ao MEC, responsável pelas avaliações e exames, pelas estatísticas e indicadores, e pela gestão do conhecimento e estudos educacionais” (Inep, 2021).

Por outro lado, o Portal da ABED esclarece que a entidade é uma “sociedade científica privada, sem fins lucrativos, com o objetivo de estimular a prática e o desenvolvimento de projetos em EAD em todas as suas formas; incentivar a prática da mais alta qualidade de serviços para alunos, professores, instituições e empresas [...]” (ABED, 2021). Já o IBGE é um órgão da administração pública federal, subordinado ao Ministério da Economia, sendo o principal provedor de informações geográficas e estatísticas do Brasil (IBGE, 2021).

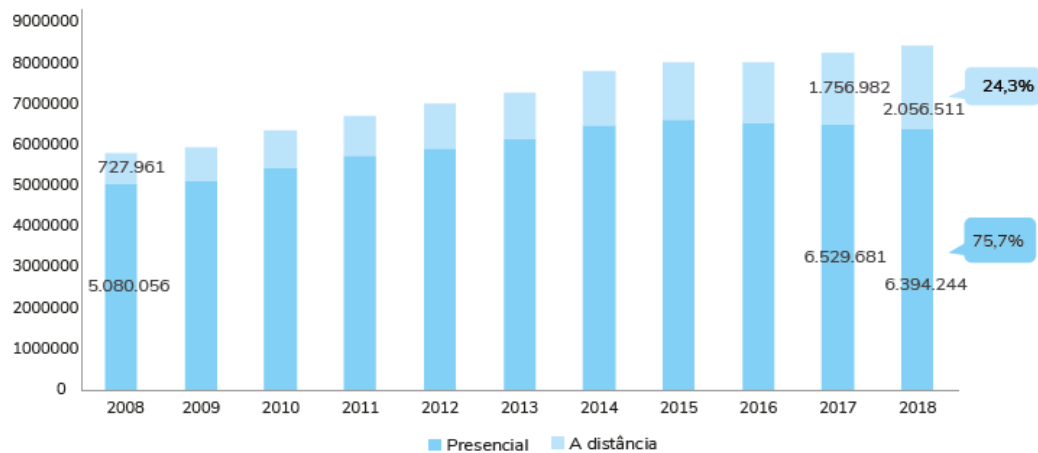
As duas primeiras entidades fazem pesquisas que são respondidas pelas IES, sendo que as da ABED têm caráter voluntário e são específicas para EAD. O propósito das análises realizadas é “apresentar um panorama das tendências do mercado quanto às categorias de instituições que trabalham com a EAD, aos tipos de cursos ofertados, ao público beneficiado, à forma de execução e à organização administrativa da modalidade” (ABED, 2019, p. 29).

O Inep (2021) elucida que inclui nas pesquisas dados quantitativos e análises diversas sobre a rede de educação brasileira, vagas e ingressantes, matrículas, concluintes e docentes. O IBGE, por sua vez, na Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNADC) anual, informa a quantidade de estudantes de graduação, especialização e pós-graduação, por modalidade de ensino, dentre outros segmentos (IBGE, 2020a).

Desse modo, a quantidade de respondentes da pesquisa do Inep de 2.537 instituições em 2018 (Inep, 2019a), é bem maior que a da ABED, com 259 participantes em 2018 (ABED, 2019). Todavia, a ABED afirma que a sua pesquisa cumpre a finalidade de ser abrangente, sem a pretensão de estabelecer um cenário completo da EAD no Brasil. Logo, é possível que se constatem divergências na comparação dos resultados das pesquisas dos três órgãos, por questões de metodologia de pesquisa, quantidade de respondentes, dentre outros aspectos.

Analisa-se, agora, pela Figura 2.1, a evolução das matrículas por modalidade de ensino.

Figura 2.1 – Número de matrículas em cursos de graduação, por modalidade de ensino – Inep (Brasil: 2008 a 2018)



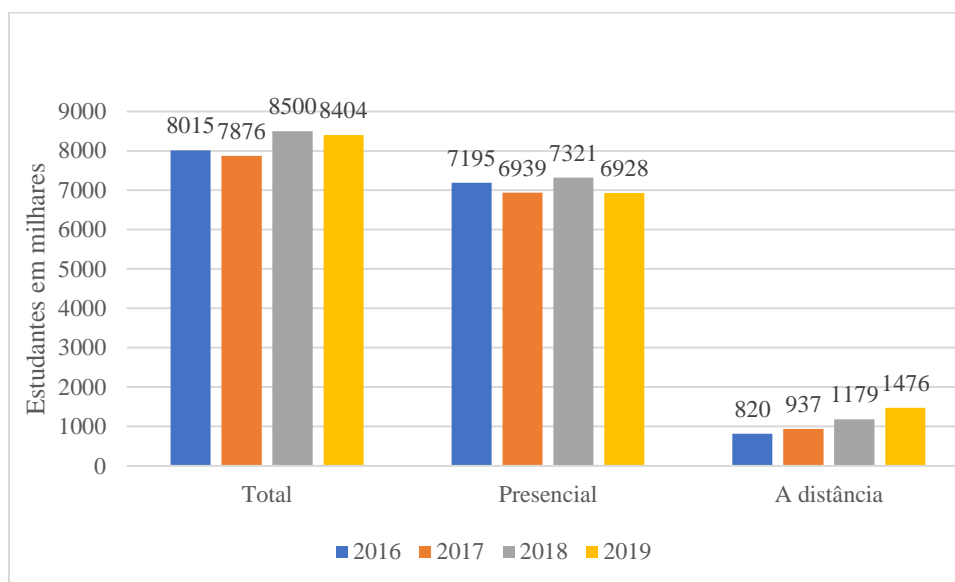
Fonte: Inep (2019a, p. 15)

A Figura 2.1 revela uma evolução crescente de matrículas, entre 2008 e 2018, na educação superior (graduação e sequencial), atingindo a marca de 8,45 milhões de alunos em 2018, sendo 6,4 milhões (75,7%) em cursos presenciais e 2,05 milhões (24,3%) em cursos EAD. A quantidade de matrículas aumentou 45,5%, com uma média de crescimento anual no período de 3,8%. As matrículas em cursos de graduação presenciais evoluíram 25,9% no período e, em cursos EAD, o incremento foi de 182,5%.

Adicionalmente, o IBGE (2020a), na sua Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNADC) anual, informa que, em 2018, um total de 8.500 mil estudantes cursavam graduação superior sendo 7.321 mil em cursos presenciais e 1.179 mil na modalidade EAD; em 2019, 8.404 mil alunos, com 6.928 mil em cursos presenciais e 1.476 mil na EAD.

A Figura 2.2 expõe a evolução da quantidade de estudantes de graduação no Brasil, de 2016 a 2019, por modalidade de ensino, segundo a PNADC anual do IBGE (2020a).

Figura 2.2 – Estudantes de graduação, por modalidade de ensino – IBGE  
(Brasil: 2016 a 2019)



Fonte: PNADC anual (IBGE 2020a)

A Figura 2.2 revela o crescimento contínuo da adesão dos estudantes ao EAD. Entre 2016 e 2019, o aumento foi de 80%, e de 2018 para 2019 foi de 25,2%. Os cursos de graduação EAD representaram a opção de 13,9% dos estudantes em 2018 e de 17,6% em 2019.

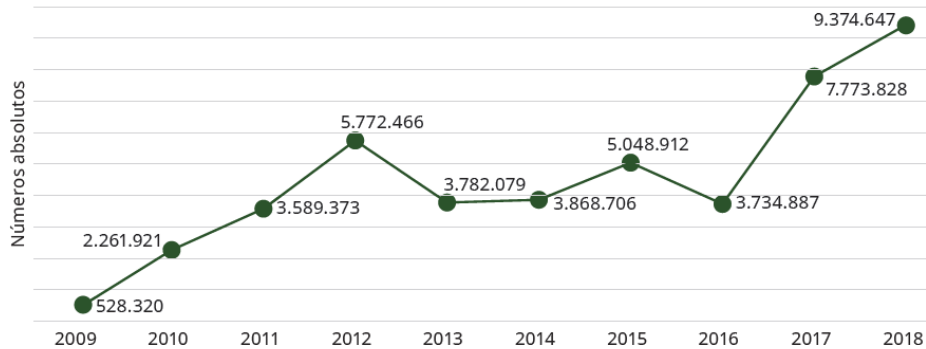
Em comparação com os dados do CES 2018 do Inep (2019), percebe-se que os números do IBGE (2020a) em 2018 são próximos (8.500 mil do IBGE versus 8.450 mil do Inep, no total). Portanto, a diferença de 74,3%, a maior do Inep na modalidade EAD (2.056 mil versus 1.179 mil), pode ser devida à diferença de critério na taxonomia utilizada para a modalidade EAD, em cursos semipresenciais.

Por outro lado, a ABED (2019) apresenta dados específicos para a evolução das matrículas EAD, no período de 2009 a 2018, conforme Figura 2.3. Ocorre que os dados se referem às matrículas em todos os cursos EAD, não somente na graduação, inclusive cursos livres corporativos e cursos livres não corporativos.

Segundo a ABED (2019, P. 30), “cursos livres corporativos são cursos à distância não regulamentados por órgão educacional, elaborados para atender às necessidades de capacitação de funcionários de organizações ou de seus clientes”.



Figura 2.3 – Evolução das matrículas em cursos EAD – ABED  
(Brasil: 2009 a 2018)



Fonte: Censo.BR 2018 (ABED, 2019)

A Figura 2.3 aponta que entre 2009 e 2012 houve uma evolução significativa da modalidade EAD, especialmente em 2012, quando foram criadas grande parte das instituições formadoras (ABED, 2019). Nesse período, o crescimento foi de mais de 900%. A partir desse ano, até 2016, o país passou por um período de crises e instabilidade econômica, quando o desemprego causou a redução de matrículas. A partir de 2016, a despeito do país estar em recessão econômica, com PIB de -3,55% em 2015 e de -3,31% em 2016 (IBGE, 2020b), o crescimento de matrículas foi estimulado pela regulamentação dos cursos semipresenciais, tendo ocorrido um salto de 151% no número de matrículas de 2016 para 2018.

Com a permissão de cursos semipresenciais, a tendência natural é que as IES incluam nos seus currículos de cursos presenciais disciplinas na modalidade EAD, dentro do limite permitido, para atender aos anseios do alunado para flexibilização de horário e local de estudo, bem como para minimizar custos para as IES, aumentar a sua lucratividade e a participação no mercado (Gomes, 2013, p. 13). Discorda-se do autor, porque isso é verificado, particularmente, no caso dos grandes conglomerados educacionais, não sendo regra para os cursos de pequenas IES que atuam em um nicho do mercado. É nesse ponto, inclusive, que está a ideia central desta pesquisa: a troca de serviços/disciplinas entre os cursos presenciais e EAD.

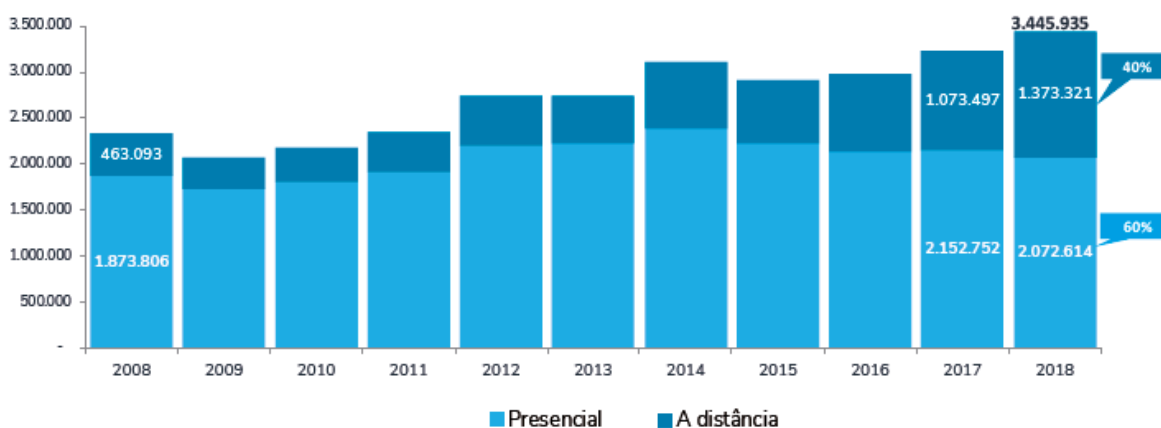
Como consequência, em 2017, observou-se um salto no desenvolvimento da modalidade semipresencial, quando foram matriculados 1.119.031 alunos, quase quadruplicando a quantidade de 2016. Em 2018, o progresso dos cursos semipresenciais continuou, mas em menor volume. Matricularam-se 2.109.951 alunos, quase duplicando a quantidade em relação a 2017 (ABED, 2019).

Dessa forma, considerando somente as matrículas, em 2018, na graduação do ensino a distância, a ABED (2019) registra 1.290 mil alunos matriculados, enquanto o Inep (2019a), indica 2.056 mil alunos (Figura 2.2) e o IBGE (2020b) registra 1.179 mil estudantes (Figura

2.3). Verifica-se, assim, que os dados da ABED (2019) referentes aos cursos de graduação EAD, estão próximos aos dados do IBGE (2020b) e que a maior diferença da informação do Inep pode ser devido aos cursos semipresenciais, ou seja, por metodologia de pesquisa.

A expansão dos cursos de graduação EAD é evidenciada também pela quantidade de ingressantes em cursos de graduação, no período de 2008 a 2018, exposta na Figura 2.4.

Figura 2.4 – Evolução de ingressantes por modalidade de ensino nos cursos de graduação – Inep (Brasil: 2008 a 2018)



Fonte: CES 2018 (Inep, 2019a, p. 15)

A Figura 2.4 revela que enquanto a participação percentual dos ingressantes em cursos de graduação EAD, em 2008, era de 19,8%, essa participação em 2018 foi para quase 40%. Entre 2008 e 2018, o número de ingressos variou positivamente em 10,6% nos cursos de graduação presencial e quase triplicou (196,6%) nos cursos na modalidade EAD.

Verifica-se que, a partir de 2014, o número de ingressantes em cursos presenciais vem diminuindo, à medida que desde 2009 a quantidade de ingressantes em cursos EAD só aumenta. “O acréscimo da quantidade de ingressantes entre 2017 e 2018 é ocasionado, exclusivamente, pela modalidade a distância, que teve uma variação positiva de 27,9% entre esses anos, enquanto nos cursos presenciais houve uma variação de -3,7%”. (Inep, 2019a). Tal expansão se deveu, principalmente, à flexibilização da oferta da modalidade EAD, objeto da Portaria n. 11 já citada (Segalla & Mendes, 2017). Em 2017, a ABED (2018) contabilizou a criação de 14 novas instituições que oferecem EAD, o que não ocorreu em 2015 e 2016.

### 2.3 A PERCEPÇÃO DE QUALIDADE NA MODALIDADE EAD

Os números mostram, de forma incontestável, o crescimento da modalidade EAD. Contudo, sabem-se de questionamentos quanto à qualidade do ensino. Esta seção se justifica porque a qualidade do ensino se relaciona com o crescimento contínuo da modalidade EAD. Segundo a ABED (2018), o Censo.BR 2017 identificou critérios indicadores da qualidade na EAD, sendo os mais relevantes: a) conteúdos corretos e atualizados; b) professores qualificados; c) tutores qualificados; d) atendimento ágil às necessidades dos alunos e) metodologias eficazes.

De acordo com a ABED (2019), 66,7% das instituições com cursos regulamentados totalmente a distância optam por produzir internamente os seus materiais. Isso ressalta o propósito deste capítulo ser incluído na pesquisa, uma vez que a transferência de serviços de *backoffice* de EAD para os demais cursos é o que torna relevante o preço de transferência para a medição dos resultados de cada unidade de negócio.

Em seguida, valoriza-se a produção de conteúdo por mestres e doutores (64,4%). A revisão anual dos conteúdos ocorre em 46,7% das instituições que oferecem cursos regulamentados totalmente a distância, e a revisão trienal, em 22,2%. São 20,7% as IES que compram conteúdo para os seus cursos totalmente a distância. Nesse caso, 75% delas (15,6% do total da amostra) têm o hábito de verificar a titulação dos autores dos conteúdos comprados e menos da metade (8% do total da amostra) exige a atualização trienal dos conteúdos.

Evidencia-se que nos cursos regulamentados na modalidade EAD, a exemplo dos presenciais, a produção dos conteúdos é prioritariamente interna, com profissionais titulados responsáveis pela qualidade. Entretanto, há pouca estratégia em termos de gestão e verificação da qualidade e atualização dos conteúdos. A compra de conteúdos parece ser vista pelo mercado como uma estratégia pouco relacionada à qualidade, uma vez que é uma opção menos frequente, além de não serem verificadas e exigidas práticas garantidoras de qualidade (ABED, 2019).

O segundo indicador é o nível educacional dos docentes. A Figura 2.5 mostra o percentual dos docentes em cursos de graduação, por modalidade de ensino, segundo o grau de formação no Brasil, em 2018. Verifica-se que, em 2018, 52,3% dos docentes nos cursos de graduação presenciais são doutores, 35,2% são mestres e 12,5% especialistas. Já na modalidade EAD verifica-se que 43,6% têm doutoramento, 46,5% mestrado e 10% especialização. A comparação mostra que a preocupação em ter docentes qualificados está presente nas duas modalidades de ensino, com pouca superioridade nos cursos presenciais.

Figura 2.5 – Percentual dos docentes em cursos de graduação, por modalidade de ensino, e grau de formação (Brasil - 2018)



Fonte: CES 2018 (Inep, 2019a)

No entanto, apenas a titulação não é garantia de ter bons professores. Dessa forma, segundo a ABED (2019), a seleção rigorosa, por concurso de títulos, é feita por 49,6% das instituições que oferecem cursos totalmente a distância, em comparação com 40,2% das que ofertam cursos presenciais. Quanto à prática profissional, 45,2% e 38,2% das referidas modalidades, respectivamente, fazem a seleção rigorosa por atuação do docente no mercado.

Entre as instituições de cursos de EAD, 39,3% oferecem tempo para os seus docentes se qualificarem; no caso das instituições com cursos presenciais, o índice cai para 29,4%. Somente em quinto lugar vêm as instituições que usam salários competitivos para atrair os melhores professores (28,2% na EAD e 20,6% no presencial).

Quanto à titulação dos tutores, cursos regulamentados totalmente a distância registram 10,9% de doutores, 34,5% de mestres e 43,3% de especialistas. Existem IES que veem o tutor como responsável somente pelo engajamento das turmas. Entretanto, se há 10,9% de doutores nessa categoria profissional, é provável que algumas instituições considerem esse profissional o responsável pela apresentação e pelas discussões dos conteúdos dos cursos (ABED, 2019).

O quarto indicador se relaciona ao atendimento ágil às necessidades dos alunos. Para a ABED (2019), é notório que os cursos EAD (85,2%) se esforçam mais do que os presenciais (59,3%) para atender às variadas necessidades dos alunos. Outro aspecto significativo é que a dedicação às questões financeiras, profissionais e pessoais dos alunos também é muito maior nos cursos totalmente a distância do que nos cursos presenciais. A maioria das instituições com cursos totalmente a distância conta com tutores para resolver as questões de aprendizagem dos alunos (83,7%), mas também há um contingente de professores (67,4%) que exerce essa tarefa.

Finalmente, analisam-se as estratégias das instituições com cursos a distância para oferecer metodologias eficazes. Segundo a ABED (2019), denotam-se as ações internas como

a formação de professores e tutores sobre metodologias de ensino inovadoras (67,4% e 61,5%, respectivamente). Quanto aos *designers* instrucionais, 49,6% são cobrados pelas instituições para adotarem metodologias eficazes nos seus materiais e 43,7% recebem formação para isso.

O uso de tecnologias que promovam metodologias inovadoras e eficazes aparece em terceiro lugar, logo após a formação de professores e tutores (54,1%). Destaca-se, ainda, que 48,9% das instituições promovem atividades práticas nos seus cursos totalmente a distância, valorizando a interação pessoal. Para a ABED (2019), o fator crítico para as metodologias de ensino eficazes, na modalidade EAD, é a interação dos profissionais com os alunos.

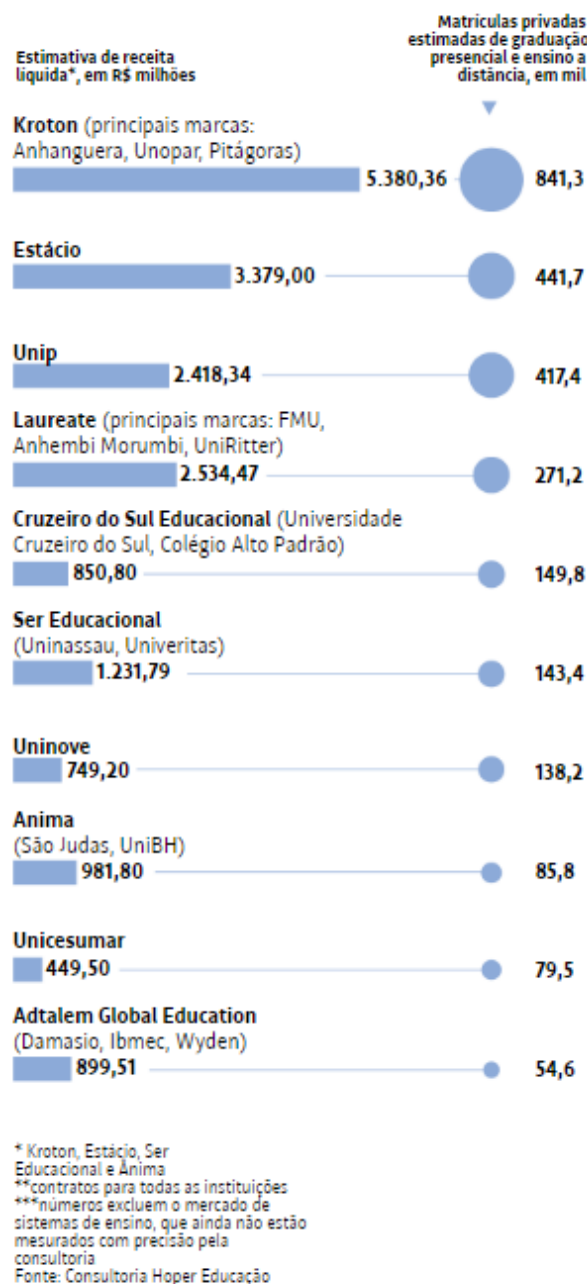
Segundo Segalla e Mendes (2017), o ensino privado não para de crescer e foi um dos poucos setores da economia que não sofreu com a crise econômica de 2015. Tanto as escolas particulares de ensino básico como as de nível superior, “fizeram investimentos, intensificaram processos de consolidação e alçaram a indústria acadêmica ao topo do ranking dos mercados mais promissores e rentáveis do país”.

Os autores acrescentam que, em 2017, houve um volume sem precedentes de investimentos e de faturamento, que atingiu cerca de R\$ 50 bilhões, segundo cálculo da consultoria Hoper. Grandes grupos se fortaleceram e formaram poderosas redes de ensino, como Kroton, Estácio, Laureate e Anima, entre outras. A Figura 2.6 apresenta o ranking das 10 maiores empresas de ensino superior do Brasil.

Observa-se que o primeiro colocado em faturamento, o grupo Kroton, é responsável por 841 mil matrículas em cursos presenciais e EAD, com quase o dobro de alunos que os grupos Estácio e Unip, segundo e terceiro colocados em faturamento e matrículas, respectivamente. Em outras palavras, o grupo Kroton tem, praticamente, o mesmo faturamento e a mesma quantidade de matrículas que o segundo e o terceiro rankeados juntos.

Cabe destacar que, em 28 de junho de 2017, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) vetou a aquisição da Estácio, segunda colocada no ranking, pela Kroton Educacional, primeira colocada, considerando que o ato de concentração oferece riscos à concorrência, e que não há eficiências específicas e verificáveis que possam ser repassadas ao consumidor (Aquisição, 2017). Segundo Toledo e Almeida (2017), a fusão das duas empresas formaria uma companhia com valor de mercado de cerca de 30 bilhões de reais e 1,5 milhão de alunos. A operação fora avaliada em R\$ 5,5 bilhões.

Figura 2.6 – Ranking das 10 maiores empresas de ensino superior do Brasil



Fonte: Ranking - Folha de São Paulo (2017)

Considerando-se as informações da ABED (2019) que o acesso da população brasileira em geral à internet, em 2018, foi de 67%, sendo 71% em cidades e 44% em áreas rurais; o número de usuários de smartphones chegou a 71%, e o tempo de conexão por dia atingiu a marca de 9 horas, constata-se o enorme potencial para o futuro da EAD no país.

Após finalizar este capítulo, que forneceu uma contextualização sobre a evolução da EAD no Brasil, será apresentado no Capítulo 3 o Referencial Teórico que sustenta a pesquisa.

### 3 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, inicialmente, apresenta-se uma seção sobre centralização *versus* descentralização, seguida de outra referente a centros de responsabilidade (CR), por apresentarem conceitos fundamentais para a aplicação do artefato do preço de transferência. Adicionalmente, apresentam-se os propósitos de uso, métodos, características de um sistema de preços de transferência conforme a literatura, além de estudos recentes sobre o tema e algumas considerações finais sobre o preço de transferência.

Logo após, encontram-se as explicações sobre modelo de gestão e estratégias organizacionais, por serem objeto de análise para atender ao objetivo geral do estudo. Finalizando, apresenta-se uma seção com as considerações finais do capítulo.

#### 3.1 CENTRALIZAÇÃO VERSUS DESCENTRALIZAÇÃO

A centralização se refere ao grau em que a autoridade está concentrada no topo de uma estrutura organizacional. O grau teoricamente máximo de centralização existiria se todas as principais decisões fossem tomadas por um único indivíduo, enquanto o grau mínimo ocorreria se a autoridade para tomar essas decisões fosse exercida igualmente por todos os membros da organização, independentemente do seu nível ou posição. Nesse caso, observar-se-ia o grau máximo de descentralização (Marsh, 1992, p. 261). Mintzberg (1981, p. 110) clarifica que a descentralização é uma expressão da dispersão da delegação de poder de uma organização.

É fato incontestável que a maior parte das organizações de grande porte é descentralizada (Dockner & Fruchter, 2014, p. 431). Segundo Anthony e Govindarajan (2008, p. 186), embora a Du Pont e a General Motors tivessem sido segmentadas no início dos anos 1920, somente após a Segunda Guerra Mundial a maioria das empresas norte-americanas deixaram de operar funcionalmente e passaram a ser divisionalizadas e descentralizadas.

Usualmente, quando ocorre a descentralização nas firmas, também é implantada a divisionalização. Mintzberg (1981, p. 110) explica que a divisionalização é o desmembramento de uma entidade em divisões, sendo uma forma de organização estrutural baseada no mercado. O autor acrescenta que a divisionalização não pode ser confundida com descentralização, uma vez que essa se refere à dispersão da delegação de poder de uma organização. Uma estrutura dividida em divisões, em que os gerentes dessas unidades retêm o poder, é muito mais centralizada do que muitas estruturas funcionais em que muitos especialistas se envolvem na tomada de decisões importantes.

Mintzberg (1981, p. 110) e Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009, p. 107) pontuam que há várias maneiras para desmembrar uma companhia em divisões, cabendo aos gerentes definir a forma mais adequada. Não obstante, o desmembramento geralmente é baseado em função dos produtos ou serviços produzidos ou por áreas geográficas. Os autores esclarecem que, no primeiro caso, as divisões são chamadas de unidades de negócio, enquanto no segundo se denominam áreas de negócio.

Ao optar pela descentralização, as firmas dão autonomia aos gestores de nível tático para que tomem e implementem decisões nos seus CR, o que tende a gerar respostas em tempo mais oportuno (Hansen & Mowen, 2003). Dentre as vantagens da descentralização, destaca-se o fato de os gerentes locais estarem aptos a tomarem melhores decisões para resolver problemas e aproveitar oportunidades do mercado, por terem mais informações.

Considera-se, ainda, que eles podem prestar melhor atendimento a necessidades específicas, uma vez que conhecem melhor e estão mais próximos dos fornecedores, clientes, concorrentes e funcionários, bem como de fatores que afetam o desempenho, como formas de otimização de custos e melhoria da qualidade. Acrescentam-se a isso, também, os benefícios gerados pelo ganho de agilidade nas decisões, liberação de tempo dos executivos da matriz, experiência e desenvolvimento dos gerentes locais para assumirem novas posições, além da motivação desses gerentes gerada pela maior autonomia (Kaplan & Atkinson, 1998, p. 290-292; Horngren, Datar, & Foster, 2004, p. 222).

Todavia, existem ônus associados à descentralização. Podem-se enumerar aspectos como a tomada de decisões subótimas, que ocorre ou quando um segmento busca seus interesses em detrimento do objetivo maior da organização ou por desconhecimento de fatos relevantes de outros segmentos. Assim, os objetivos dos gestores das divisões, ou subunidades, podem se afastar da meta geral da empresa pela assimetria informacional e em razão de conflitos de interesse entre o principal e o agente (Almeida, 2011, p. 155). Dessa forma, a alta gerência tende a monitorar o andamento de cada unidade descentralizada, comumente divididas em centros de responsabilidade (CR).

Há, ainda, a possibilidade de competição entre os gerentes como se fossem rivais, com a falta de colaboração entre os segmentos ou omissão de informações em benefício próprio, ao invés de olhar para os objetivos da organização. Outro ponto é o aumento do custo para a consolidação de informações pelos gerentes locais para a coordenação das suas ações e dos custos para acumular e processar as informações e relatórios da Contabilidade por Responsabilidade que sobem para a alta direção, para fins de avaliação de desempenhos dos segmentos e gestores.



Também ocorre a possibilidade de duplicidade de atividades, que poderiam ser menos dispendiosas se centralizadas (como Contabilidade, Recursos Humanos, Jurídica), além do possível gasto de tempo em negociações com outros segmentos sobre bens e serviços que um fornece ao outro (Horngren, Datar, & Foster, 2004, p. 222). O Quadro 3.1 resume as vantagens e desvantagens da descentralização nas organizações.

Quadro 3.1 – Vantagens e desvantagens da descentralização

<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
Distribuição de funções entre a sede e divisões, com maior autonomia dos gestores. Tarefas operacionais executadas por quem está mais próximo delas.	Tomada de decisões subótimas por se afastar da meta geral da empresa pela assimetria informacional e também em razão de conflitos de interesse entre o principal e o agente.
Ganho em agilidade pela maior tempestividade na tomada de decisões.	Possibilidade de competição entre os gerentes como se fossem rivais.
Condição para melhores decisões pela proximidade com o mercado, aproveitando mais oportunidades. Melhor adaptação das divisões às contínuas mudanças.	Falta de colaboração entre os segmentos ou omissão de informações em benefício próprio, ao invés de olhar para os objetivos da organização.
Maior motivação dos gestores pela maior autonomia.	Aumento do custo para a consolidação de informações pelos gerentes locais para a coordenação das suas ações.
Melhor atendimento às necessidades específicas, pois, os gestores locais conhecem melhor os fornecedores, clientes, concorrentes e funcionários, bem como os fatores que afetam o desempenho, como formas de redução de custos e de melhoria da qualidade.	Necessidade de incrementar os mecanismos de controle. Aumento dos custos para acumular e processar as informações e relatórios da Contabilidade por Responsabilidade para a alta administração para fins de avaliação de desempenho.
Liberação de tempo dos executivos da matriz para se concentrarem na estratégia empresarial.	Possibilidade de duplicidade de atividades que poderiam ser menos dispendiosas se centralizadas (Contabilidade, RH, Jurídico etc.).
Experiência e desenvolvimento dos gerentes locais para assumirem novas posições. Formação dos responsáveis.	Possível gasto de tempo em negociações com outros segmentos sobre bens e serviços que um fornece ao outro.

Fonte: Adaptado de Kaplan e Atkinson (1998, p. 290-292), Horngren, Datar e Foster (2004, p. 222), Cosenza e Alegria (2004, p. 58) e Almeida (2011, p. 155).

Conforme se verifica pelo Quadro 3.1, embora existam tanto vantagens quanto desvantagens pela descentralização do poder, as pesquisas indicam que, na prática, torna-se difícil às grandes organizações uma gestão organizacional eficaz sem a descentralização.

Para exemplificar a importância do grau de descentralização e da divisionalização, elencam-se vários estudos nos quais a estrutura organizacional e o grau de autonomia dos gestores são abordados como variáveis contingentes, sob a ótica da teoria da contingência da Contabilidade Gerencial (Bruns & Waterhouse, 1975; Sathe, 1975; Watson, 1975; Gordon & Miller, 1976; Ansari, 1977; Hayes, 1977; Daft & MacIntosh, 1978; Hopwood, 1978; Piper, 1978; Sathe, 1978; Waterhouse & Tiessen, 1978, citados por Otley, 1980, p. 420).

Segundo Otley (1980, p. 413), a teoria da contingência da Contabilidade Gerencial é uma tentativa de explicar as diversas práticas contábeis gerenciais que eram aparentes na época. Baseia-se na teoria da contingência da estrutura organizacional desenvolvida para codificar quais formas de estrutura organizacional eram mais apropriadas para circunstâncias específicas. As variáveis independentes usadas para explicar a estrutura organizacional foram, muitas vezes, transferidas para a teoria emergente da Contabilidade Gerencial para explicar o *design* e o uso dos Sistemas de Controle de Contabilidade Gerencial, com variáveis adicionais sendo acrescentadas à medida que os anos avançavam.

Como afirmam Hopwood (1976) e Otley (1980), o projeto de um sistema de controle de gestão *que inclui um Subsistema de Contabilidade Gerencial* [grifo nosso] e o *design* de uma estrutura organizacional são inseparáveis e interdependentes. Chenhall (2003, p. 148), na sua revisão crítica de literatura sobre sistemas de controle de gestão, à luz da teoria da contingência, corrobora essa afirmativa e destaca que o fator contingente estrutura tem sido medido em termos de descentralização de autoridade por vários pesquisadores (Bruns & Waterhouse, 1975; Chia, 1995; Chenhall & Morris, 1986; Gul & Chia, 1994; Libby & Waterhouse, 1996; Merchant, 1981).

Chenhall (2003, p. 148) observa que a estrutura também é medida como estruturação de atividades (Bruns & Waterhouse, 1975), interdependência (Chenhall & Morris, 1986; Macintosh & Daft, 1987) e segundo orientações orgânico-mecanicistas (Gordon & Narayanan, 1984). O autor acrescenta que as medidas de descentralização, estruturação de atividades e interdependência se basearam, principalmente, naqueles trabalhos desenvolvidos pela Universidade de Aston (Pugh, Hickson, Hinings, & Turner, 1968, 1969).

Verifica-se, assim, certa confusão na literatura, o que reafirma a relevância da distinção entre divisionalização e descentralização de autoridade. Acredita-se que, por essa razão, Chenhall (2003, p. 148) recomenda cuidado nas formas de medição do fator contingente estrutura.

As organizações descentralizadas, geralmente, aplicam um instrumento da Contabilidade Gerencial que é a Contabilidade Divisional, também conhecida como Contabilidade Decisorial ou Contabilidade por Centro de Responsabilidade (Frezatti et al., 2009, p. 108; Almeida, 2011, p. 162). Assim, os Centros de Responsabilidade (CR) serão o objeto de estudo da próxima seção.

### 3.2 CENTROS DE RESPONSABILIDADE (CR)

Um CR é uma unidade da organização sob supervisão de um gerente responsável pelas suas atividades (Anthony & Govindarajan, 2008, p. 128). Hilton (2011, p. 506) define um CR como uma subunidade de uma organização cujo gerente é responsável por suas atividades e respectivos resultados financeiros. Segundo Borinelli (2018, p. 2), “um centro de responsabilidade é uma área da organização que compreende um conjunto de atividades, recursos e responsabilidades atribuídas a um gestor, a um grupo de gestores ou a outros empregados”. Já Aliona (2016, p. 167) descreve os CR como um subconjunto da organização, que tem o seu próprio papel de liderança para autorizar o uso de recursos (humanos, materiais e financeiros) previstos em um orçamento. O desempenho é medido em relação a um conjunto de critérios contábeis, confirmados positiva ou negativamente por bônus ou promoção. A Figura 3.1 apresenta a essência de um CR.

Figura 3.1 – Essência de um centro de responsabilidade



Fonte: Adaptado de Anthony e Govindarajan (2008, p. 129) e Borinelli (2008, p. 5)

Observa-se, pela Figura 3.1, que uma empresa é um sistema aberto, com entrada de recursos que são consumidos no processamento e transformados em produtos (bens ou serviços), que são vendidos para concretizar os objetivos da entidade. Para que o processo seja eficiente no consumo de recursos e eficaz na produção de bens ou serviços, ocorre o controle gerencial, que é o cerne da gestão, essencial na busca da relação ótima entre entradas e saídas, que leva ao alcance dos objetivos da firma.

Os CR têm por objetivo auxiliar a organização a implementar as suas estratégias, permitir a congruência de objetivos e avaliar desempenhos. Por conseguinte, se as estratégias forem adequadas e se cada CR atingir os seus objetivos, a própria corporação atinge as suas metas (Anthony & Govindarajan, 2008, p. 129).

Uma pesquisa de Aliona (2016, p. 173), em 50 empresas da Romênia, revelou que o uso do artefato do CR propicia a oportunidade de delegar a tomada de decisão a níveis mais baixos, em que as questões são discutidas em detalhes em cada divisão. A vantagem é que esses

segmentos possuem informações do mercado melhores (por exemplo, poder dos concorrentes, natureza da competição e força da mão de obra local).

Por outro lado, observou-se que a informação dentro de um sistema centralizado se difunde mais rápido, mas exige horário específico para o envio de informações à sede e vice-versa. Os gerentes locais agem rapidamente atendendo às solicitações dos clientes, governo local, dentre outros setores. O autor concluiu que os gerentes locais são capazes de dar respostas mais oportunas para as tomadas de decisões, como também estão em posição de tomar melhores decisões do que a alta administração, pelo conhecimento do mercado.

Segundo Anthony e Govindarajan (2008, p. 131), os critérios adotados para avaliar o desempenho dos CR são a eficiência e a eficácia. A eficiência é determinada pela relação entre insumo e produto, enquanto a eficácia se caracteriza pelo relacionamento entre o produto de um CR e os seus objetivos. Cabe registrar a observação desses autores: “Um centro de responsabilidade é eficiente quando faz corretamente as coisas, e eficaz quando faz as coisas certas” (Anthony & Govindarajan, 2008, p. 131).

Os CR são classificados em quatro tipos, de acordo com a responsabilidade de decisões que foram atribuídas ao respectivo gestor: a) decisões sobre gastos (custos ou despesas); b) decisões sobre receitas; c) decisões sobre custos e receitas ou d) decisões sobre custos, receitas e investimentos (Frezatti et al., 2009, p. 113). Expressando-se de outra forma, Anthony e Govindarajan (2008, p. 131) entendem que a taxonomia dos CR é baseada na “natureza dos insumos monetários e/ou produtos, que são medidos para fins de controle”. Concorde-se com as duas maneiras expostas pelos autores, pois levam às mesmas classificações.

Ressalta-se, ainda, a relevância da aplicação do princípio da controlabilidade gerencial, segundo a qual um gerente somente pode ser responsabilizado por aquilo que pode controlar (McNally, 1980). Assim, o Quadro 3.2 apresenta as características de gestão dos CR, revelando quais as responsabilidades do executivo de cada tipo de centro, a medida de avaliação de desempenho (ou medida de eficácia), o que é controlado pela administração central, bem como exemplos de segmentos de uma organização (unidade de negócio, divisão, área, setor, departamento, dentre outros aspectos), em que cada tipo de CR comumente se aplica.

Observa-se, pelo Quadro 3.2, que nos centros de receitas somente as saídas são avaliadas em termos monetários. Por outro lado, nos centros de despesas, as entradas é que são avaliadas em termos monetários.

Quadro 3.2 – Características de gestão dos centros de responsabilidade

<b>Tipo de Centro / Características de gestão</b>	<b>Centro de receitas</b>	<b>Centro de custos</b>	<b>Centro de resultados</b>	<b>Centro de investimentos</b>
<b>Responsabilidades do executivo</b>	Controle e medição de receitas (saídas/produtos) em termos monetários	Controle e medição de despesas (entradas/insumos) em termos monetários	Controle e medição de despesas e receitas em termos monetários	Controle e medição dos lucros em termos monetários
<b>Medida de avaliação de desempenho</b>	Receitas orçadas x receitas reais	Despesas orçadas x despesas reais	Lucro orçado x lucro real	Retorno do investimento ou lucro residual (EVA)
<b>Controle pela administração central</b>	Despesas e investimentos	Receitas e investimentos	Investimentos	-----
<b>Aplicação usual</b>	<i>Marketing</i> e Vendas	Contabilidade, Finanças, Administração Geral, Jurídico, instalações fabris	Manufatura, prestação de serviços	Qualquer unidade de negócios com o poder para investir, gerar receitas e controlar os custos.

Fonte: Adaptado de Borinelli (2018, p. 3) e Garrison et al. (2013, p. 472)

Já nos centros de resultados, tanto as despesas quanto as receitas são avaliadas em termos monetários. Nos centros de investimento, ocorre a avaliação da relação entre investimento e lucro (Anthony & Govindarajan, 2008, p. 132).

Quanto à avaliação de desempenho, nota-se que a base da medida de eficácia é a comparação do insumo monetário do CR orçado com o realizado, ou seja, receita, despesa e lucro orçados *versus* receita, despesa e lucro realizados, respectivamente. Diferencia-se o centro de investimentos em que a medida para a avaliação de desempenho é o retorno do investimento (ROI), lucro residual ou EVA (*Economic Value Added*).

Dando continuidade à análise do Quadro 3.2, verifica-se que o controle pela administração central é sempre do insumo monetário que não é controlado pelo gestor de cada tipo de CR. Por esse motivo, como o gestor de um centro de investimentos controla as receitas, as despesas e os investimentos, a alta administração não exerce controle sobre nenhum desses insumos monetários.

Por oportuno, Hilton (2011, p. 369) alerta que os centros de investimentos, ao avaliar os resultados, devem utilizar o valor bruto dos ativos adquiridos (*gross book value*), ou seja, sem serem depreciados, pois os métodos de depreciação usuais (linear, depreciação acelerada, horas de uso), afetam os cálculos do ROI, do lucro residual e do EVA. Por exemplo, quando um ativo

que possui vida útil longa é depreciado, o seu valor líquido cai ao longo do tempo, causando um aumento anual enganoso nos resultados do ROI, lucro residual e EVA.

Como consequência, os centros de investimento com ativos antigos que usam o valor dos ativos líquidos da depreciação tendem a apresentar valores de ROI, lucro residual e EVA aumentados de forma enganosa, o que pode gerar problema comportamental dos gestores, que poderão evitar novos investimentos, prejudicando a produção e a competitividade ao usar equipamentos obsoletos. Por isso, algumas firmas controlam alguns ativos pela administração central, mesmo sendo utilizados nos centros de investimentos (Hilton, 2011, p. 369).

Borinelli (2018) explica que os elementos a serem analisados para se decidir que tipo de CR adotar são: estrutura organizacional; estratégias e objetivos organizacionais; processos; equipe; cultura organizacional e a disposição organizacional para delegação de autonomia e de responsabilidades. Entretanto, não há critério único para a definição do tipo de CR a ser adotado: a decisão é da alta administração de cada entidade.

Tendo em vista a sua importância para a gestão, especialmente das médias e grandes empresas, o artefato do CR é objeto de pesquisa pela academia. Destaca-se o trabalho de Melumad, Mookherjee e Reichelstein (1992), que desenvolveram um modelo para pesquisar a influência da relação principal-agente, conforme a teoria da agência, na eficácia dos CR, particularmente nos centros de custo e centros de lucro. Concluiu-se que é mais conveniente o principal negociar com o primeiro agente e utilizar os CR, deixando que cada gestor de CR, dentro da cadeia hierárquica, negocie com as suas equipes. Os autores explicam que se um diretor vai contratar dois gerentes, é melhor que um seja subalterno do outro do que ter os dois como seus subordinados diretos. Dessa maneira, confirmou-se a eficácia dos CR.

Chenhall (2003, p. 148) e Covaleski, Evans, Luft e Shields (2006, p. 1) ressaltam a importância da Contabilidade por Responsabilidade na construção de orçamentos participativos. Localizaram-se vários trabalhos mais recentes nos países do sudeste e leste europeu, como Romênia e Rússia, onde o artefato do CR começou a ser utilizado há cerca de dez anos e ainda não está bem difundido. Na tentativa de motivar as empresas a aplicarem o artefato, como meio de melhorar a eficácia e o controle gerencial das unidades de negócio, a academia tem produzido várias pesquisas, tendo sido localizados mais de 20 estudos nos últimos três anos.

Já o trabalho de Aliona (2016) destaca que os CR constituem o instrumento certo para traduzir os objetivos da alta administração em um orçamento geral, porque a estrutura financeira dentro dos CR é projetada para assegurar a implementação do sistema orçamentário. O autor

acrescenta que atribuir aos gerentes a responsabilidade pelas suas ações representa uma das medidas para coordenar os esforços da empresa.

A pesquisa de Moraru (2017) apresenta as barreiras à implantação da Contabilidade por Responsabilidade na Romênia e a sua contribuição para a solução. Inicialmente, a autora entrevistou um grupo focal constituído por seis gestores de grandes e médias companhias romenas e três acadêmicos especializados em gestão ou Contabilidade Gerencial. Ela analisou os fatores materiais, métodos, pessoas, ambiente, equipamentos e recursos financeiros. Depois, enviou questionários a 33 gerentes de médias e grandes firmas romenas. A autora concluiu com as seguintes propostas:

- a) Elaborar um plano de sustentação financeira por três anos, devido aos custos para a reorganização (equipamentos, contratação de pessoas, dentre outros aspectos);
- b) Esclarecer aos funcionários a sua importância em todas as mudanças organizacionais e a intenção da administração de mantê-los na empresa (receio de perda do emprego);
- c) Realizar treinamentos periódicos para os gerentes, na área contábil e em outras áreas econômicas (falta de treinamento);
- d) Encontrar maneiras de respeitar os prazos de todos os programas em andamento (projetos se arrastam lentamente);
- e) Implementar programas colaborativos entre centros e departamentos para melhorar a criatividade na empresa (falta de criatividade).

Antes de concluir esta seção, torna-se necessário frisar alguns aspectos sobre CR e avaliação de desempenho. Pereira (2015, p. 241) alerta que a definição de uma área como centro de custo não permite a utilização do conceito de resultado econômico para a avaliação de desempenho. Isso ocorre, porque não se permite identificar a parcela do resultado econômico gerado pela área de responsabilidade, quando essa exerce atividades econômicas que agreguem valor (Peleias, 1992, p. 103).

Iudícibus (1986, p. 250) registra que “os centros de custos podem coincidir com departamentos, mas que em alguns casos um departamento pode conter vários centros de custos”. De fato, isso ocorre em muitos casos, com quaisquer tipos de CR, especialmente em centros de resultados de grandes organizações para melhor avaliar o desempenho dos gestores. Pereira (2015, p. 236) lembra que “a responsabilidade pelo resultado econômico da empresa acompanha a sua estrutura organizacional” e que “o resultado econômico associado às responsabilidades individuais dos gestores demonstra suas contribuições e as de suas áreas à eficácia da empresa”.

Vale ressaltar que Iudícibus (1986, p. 252) entende que um centro de investimentos “é um centro de lucro, porém, o sucesso ou insucesso relativo não é mensurado pela diferença entre receitas e despesas, mas sim por esta diferença relacionada com algum conceito de investimento realizado”. O autor considera o centro de investimentos como o melhor tipo de CR, porque o lucro deve estar relacionado com o que foi investido. Assim, o lucro pode representar uma remuneração do capital investido, de forma que a sua relação com o investimento realizado representa o retorno desse investimento (Pereira, 2015, p. 242).

Pereira (2015, p. 242) destaca como vantagens dos centros de investimentos em relação aos demais, dois aspectos: primeiro, direciona a atuação dos gestores para as melhores decisões para a entidade como um todo, pela alocação de uma parcela do patrimônio às áreas de responsabilidade, descentralizando o retorno do investimento; segundo, “permite um acompanhamento do retorno desses investimentos ao longo do tempo” (Pereira, 2015, p. 242). Deve-se atentar ao fato de que os centros de resultados proporcionam a avaliação de resultados em determinados períodos.

Segundo Pereira (2015, p. 241), devido à interdependência entre as atividades operacionais de uma empresa, a segmentação de uma organização em CR exige o estabelecimento de preços para os produtos e serviços internos, para que sejam transferidos de uma atividade para outra. Tais preços são denominados “preços de transferência” e constituirão o objeto de estudo da próxima seção.

### 3.3 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Basicamente, define-se preço de transferência como o preço que um segmento de uma organização estabelece para vender produtos ou serviços para outro segmento da mesma organização (Cook, 1955, Dean, 1955; Hirshleifer, 1956; Garrison et al., 2013 e Horngren, Datar, & Rajan, 2014).

Para Catelli, Guerreiro e Pereira (2015, p. 371), o preço de transferência é o valor pelo qual são transferidos produtos e serviços entre atividades e centros de resultados de uma organização.

Baldenius, Melumad e Reichelstein (2004, p. 591) registram que o papel dos preços de transferência é atribuir valor aos produtos intermediários e serviços para facilitar as transações entre os centros de resultados de uma firma.



Já Anthony e Govindarajan (2008, p. 230) esclarecem que o preço de transferência é o mecanismo de distribuição da receita da venda de um produto entre os centros de resultados responsáveis pelo desenvolvimento do produto, pela produção e pelas operações de *marketing*.

Conclui-se que essas são formas diferentes de definir preço de transferência, estando todas adequadas. Assim, ao transferir uma mercadoria entre divisões de uma empresa é gerada uma “receita para a subunidade vendedora e um custo de aquisição para a compradora” (Horngren, Datar, & Foster, p. 224).

De acordo com Hirshleifer (1956, p. 172), a definição do preço de transferência é importante porque os preços fixados em transferências internas afetam o nível de atividade dentro das divisões, a taxa de retorno no investimento pela qual cada divisão tem o seu desempenho avaliado, e o lucro total - que é alcançado pela empresa como um todo. Discorda-se parcialmente dessa afirmativa, pois se entende que a taxa de retorno no investimento e o lucro total da firma somente são alterados se, de fato, o preço de transferência afetar o nível de atividade entre divisões, o que pressupõe que os gestores não estariam otimizando o desempenho antes de utilizar o artefato.

Outra possibilidade seria se o preço estabelecido estivesse permitindo a transferência de ineficiências entre as unidades ou se o preço de transferência não for baseado no custo de oportunidade ou pelo menos, no preço de mercado. Há, ainda, a possibilidade de o resultado da companhia sofrer influência de comportamentos disfuncionais pela insatisfação com os preços de transferência definidos (Luft & Libby, 1997).

### ***3.3.1 Propósitos de uso dos preços de transferência***

McAulay e Tomkins (1992) resumem quatro conjuntos de argumentos para provar os propósitos do preço de transferência. O primeiro é a necessidade funcional. Os preços de transferência são considerados realmente importantes para as corporações que trabalham com centros de resultado em estrutura divisionalizada, bem como para as multinacionais.

Em segundo lugar, de acordo com argumentos econômicos, os recursos podem ser alocados às divisões de forma eficiente graças aos preços de transferência. O terceiro argumento, denominado organizacional, sugeriu como benefícios de os preços de transferência impulsionarem a integração e diferenciação em corporações divisionalizadas. Por fim, argumentos estratégicos apoiaram a mútua interação entre estratégias e políticas de preços de transferência que possam representar a relação entre a formulação e implementação estratégica.

Segundo Anthony e Govindarajan (2008, p. 230), destacam-se os seguintes objetivos do preço de transferência: a) prestar informação essencial a cada unidade de negócio para que se estabeleça o equilíbrio entre receitas e custos da empresa; b) direcionar para decisões de alinhamento à meta (congruência de objetivos), ou seja, decisões que melhorem a lucratividade das unidades de negócio e da empresa; c) contribuir para a avaliação do desempenho econômico das unidades de negócio; d) assegurar a autonomia das divisões, inclusive para a tomada de decisão entre comprar ou vender internamente ou externamente; e) ser simples de entender e fácil de administrar (Hansen & Mowen, 2003, p. 334; Horngren, Datar, & Foster, 2004, p. 222).

De fato, o “item e” não é um objetivo do preço de transferência, como denominou o autor, mas inclui duas importantes características inerentes a esse artefato. Horngren, Datar, & Foster (2004, p. 224) asseguram que a principal razão da existência de preços de transferência “é comunicar dados que ajudam (*sic*) a resolver os problemas das opções entre custos e benefícios, de congruência de objetivos, incentivo e autonomia”. Acrescenta-se, ainda, que os preços de transferência devem orientar os gestores a tomar as melhores decisões sobre comprar ou vender produtos e serviços dentro ou fora da organização (Borinelli, 2018, p. 15).

De acordo com Merchant e Van der Stede (2012, p. 269), os preços de transferência apresentam múltiplos propósitos, que frequentemente são conflitantes. O primeiro é fornecer o resultado econômico adequado, de forma que os gerentes afetados possam tomar decisões acertadas. Particularmente, os preços de transferência vão influenciar as decisões dos gerentes das unidades vendedoras no que se refere à quantidade de produtos ou serviços que irão fornecer internamente e das unidades compradoras, quanto à quantidade de produtos ou serviços que irão comprar internamente.

O segundo é que os preços de transferência e subsequentes medidas de lucratividade devem fornecer informação útil para a avaliação de desempenho dos centros de resultados envolvidos e dos respectivos gestores. O ideal é que nenhum dos CR tenha os resultados subestimado ou sobrestimado. Sinais de lucratividade enganosos podem causar sérios problemas de desmotivação aos gerentes envolvidos, porque argumentam que não estão sendo tratados com justiça.

Como terceira finalidade, os preços de transferência podem ser alocados, de forma proposital, para transferir recursos entre filiais da empresa. Há várias razões para justificar tal procedimento, como a redução de impostos e a limitação de repatriação de lucros, que estão fora do escopo desta pesquisa. Os autores afirmam que as evidências sugerem que a maximização da lucratividade global é a consideração mais crítica no que se refere às políticas de preço de transferência em empresas multinacionais.

Para Merchant e Van der Stede (2012, p. 270), o quarto propósito de uso dos preços de transferência é deslocar lucros entre subsidiárias e entidades do mesmo proprietário, como em *joint ventures*.

De acordo com Catelli, Guerreiro e Pereira (2015, p. 371), no contexto da gestão econômica, o preço de transferência utilizado corretamente possibilita avaliações de resultado e de desempenho, permitindo a mensuração de resultados no momento e no local da sua ocorrência.

Segundo Atkinson et al. (2000), a principal finalidade dos números produzidos pela Contabilidade Gerencial é “motivar um comportamento desejável da gerência relativo às atividades de planejar, tomar decisão e alocar recursos”.

Nessa linha de pensamento, tomando como exemplo uma análise de decisão sobre terceirizar ou executar determinada atividade, Santos, Couto e Gallo (2015) esclarecem que, para que o preço de transferência permita a análise e resultados desejados, deveriam ser avaliados outros pontos destacados na teoria dos custos de transação, quais sejam: a) analisar se o serviço é estratégico para a firma; b) avaliar o risco de se contratar o serviço fora da empresa; c) verificar o custo de não ser atendido adequadamente e d) ponderar se características da organização poderiam demandar um tempo de aprendizado que gerariam custos “não facilmente mensuráveis” quando houvesse a contratação de serviços externos.

Pereira e Oliveira (2015, p. 393) apontam que o conceito de preço de transferência aborda implicitamente a intermediação das relações entre as áreas de responsabilidade organizacionais; o reconhecimento do resultado gerado pelas áreas e atividades; e a mensuração da evolução do patrimônio da organização, com os eventos relacionados à formação dos seus resultados. Os autores acrescentam que o conceito do preço de transferência incorporado ao sistema de informação precisa apoiar a gestão para:

- a) Possibilitar uma constante avaliação dos níveis de eficiência e eficácia da empresa, a partir das relações econômicas entre as suas atividades;
- b) Ensejar avaliações de desempenho justas, a partir da adequada mensuração da contribuição das áreas para o resultado global da companhia;
- c) Suportar e possibilitar simulações e avaliação das decisões tomadas;
- d) Induzir os gestores a comportamentos adequados;
- e) Evitar o repasse de ineficiências entre as unidades;
- f) Incrementar a capacidade competitiva da firma.

Segundo Eccles (1983, p. 152), em uma pesquisa elaborada com 150 executivos de 13 empresas norte-americanas de setores diversos, depreendeu-se que a chave de uma política de preço de transferência é a estratégia. Para os entrevistados, um sistema de preços de transferência deve gerar informações e controle para a implementação da estratégia corporativa, da unidade de negócio e do produto. Posteriormente, será detalhada a solução proposta por Eccles (1983) para auxiliar essa análise pelos gestores. O Quadro 3.3 resume os propósitos de uso do preço de transferência segundo diversos pesquisadores.

Quadro 3.3 – Propósitos de uso do preço de transferência

<b>Pesquisadores</b>	<b>Propósitos</b>
Eccles (1983)	Fornecer informações para implementar a estratégia corporativa, da unidade de negócio e do produto.
McAulay e Tomkins (1992)	Necessidade funcional.
	Alocação eficiente de recursos.
	Impulsionar a integração e a diferenciação em empresas divisionalizadas.
	Instrumento de planejamento estratégico representando a relação entre formulação estratégica e implementação estratégica.
Atkinson et al. (2000)	Motivar um comportamento desejável da gerência relativo às atividades de planejar, tomar decisão e alocar recursos.
Pereira e Oliveira (2015)	Possibilitar uma constante avaliação dos níveis de eficiência e eficácia da companhia, a partir das relações econômicas entre as suas atividades.
	Ensejar avaliações de desempenho justas, a partir da adequada mensuração da contribuição das áreas para o resultado global da firma.
	Suportar e possibilitar simulações e avaliação das decisões tomadas.
	Induzir os gestores a comportamentos adequados.
	Evitar o repasse de ineficiências entre as unidades.
Incrementar a capacidade competitiva da empresa.	
Hansen e Mowen (2003) Horngren, Datar e Foster (2004)	Assegurar a autonomia das divisões para comprar ou vender internamente ou externamente.
Horngren, Datar e Foster (2004)	Comunicar dados que ajudam a resolver os problemas das opções entre custos e benefícios, de congruência de objetivos, incentivo e autonomia.
Anthony e Govindarajan (2008)	Prestar informação essencial a cada unidade de negócio para que estabeleça o equilíbrio entre receitas e custos da entidade.
	Direcionar para decisões de alinhamento à meta (congruência de objetivos).
	Ser simples de entender e fácil de administrar.
Anthony e Govindarajan (2008) Merchant e Van der Stede (2012)	Contribuir para a avaliação do desempenho econômico das unidades de negócio.
Merchant e Van der Stede (2012)	Favorecer a tomada de decisão.
	Fornecer informação útil para a avaliação de desempenho dos centros de resultados envolvidos e dos respectivos gestores.
	Alocação para transferir recursos entre filiais da empresa.
	Deslocar lucros entre subsidiárias e entidades do mesmo proprietário, como em <i>joint ventures</i> .

Fonte: Elaboração própria

Diversas pesquisas foram efetuadas para investigar os propósitos de uso do preço de transferência. Elencam-se as mais relevantes:

Vancil (1979) investiga aspectos da gestão de empresas como os propósitos de uso e métodos dos preços de transferência, além do sistema de controle gerencial. Os dados relatados se baseiam em uma pesquisa por correspondência com membros seniores do *Financial Executives Research* localizados nos escritórios corporativos de 684 empresas de manufatura norte-americanas. Um total de 313 questionários foi retomado, dos quais 239 firmas especificaram políticas de preços de transferência. Verifica-se que os principais fatores observados para a descentralização eram poder (autoridade) e autonomia e, embora não fosse o principal, o sistema de mensuração era importante.

O sistema de mensuração financeira (do qual o sistema de preços de transferência faz parte) foi visto como uma importante ferramenta gerencial. Os objetivos de uso desse sistema incluíram: coordenação, motivação, orientação operacional e monitoramento da eficácia organizacional. A motivação foi considerada como uma das tarefas mais importantes dos sistemas de mensuração financeira e que esse sistema (ou seja, preço de transferência) não deveria ser perverso na avaliação de desempenho.

Pouco depois, Tang (1980, citado por Grabski, 1985) investiga os propósitos de uso dos preços de transferência, além dos métodos empregados para o estabelecimento dos preços. A pesquisa foi respondida por 192 dentre 400 grandes companhias canadenses que receberam o questionário. O objetivo dominante é a avaliação de desempenho (46%) seguido pela maximização do lucro (38%) com o restante sendo alguma outra consideração.

Posteriormente, Tang (1992) examina as práticas de preços de transferência de grandes firmas industriais americanas, em uma pesquisa de 1990. A pesquisa registra que o uso de políticas de preços de transferência pelas multinacionais respondentes é principalmente influenciado pela necessidade de manter a lucratividade corporativa geral, pela existência de diferenças significativas nas taxas de imposto de renda entre os países e por restrições estrangeiras à repatriação de lucros.

Após a explanação sobre os propósitos de uso do preço de transferência, acima resumidos, expõem-se os métodos para o estabelecimento dos valores para a precificação das transações internas.

### ***3.3.2 Métodos de preço de transferência***

É assunto pacificado na literatura a existência de três métodos de preço de transferência, ou seja, baseado em custos, no preço de mercado e negociado (Horngren, Datar, & Foster, 2004, p. 225, Anthony & Govindarajan, 2008, p. 235-242; Baldenius & Reichelstein, 2006, p. 2,

Merchant & Van der Stede, 2012, p. 270). Entretanto, alguns autores como Catelli, Guerreiro e Pereira (2015, p. 371) e Hansen e Mowen (2003) consideram, ainda, uma quarta metodologia, ou seja, o preço de transferência baseado no custo de oportunidade. Adota-se neste trabalho essa última taxonomia.

Cosenza e Alegria (2004, p. 67) consideram, ainda, o critério econômico no qual incluem o custo marginal, o custo de oportunidade e os modelos matemáticos. Neste estudo, abordam-se esses métodos de preços de transferência em subseções específicas. Em adição, analisa-se o preço *dual*, ou solução *dual*, em que dois métodos são aplicados simultaneamente, e que será objeto de estudo também em uma subseção específica.

Detalha-se, em seguida, cada um dos métodos, iniciando-se pelo preço de transferência baseado em custos, depois no preço de mercado, negociados e no custo de oportunidade. Posteriormente, analisa-se o custo marginal, os modelos matemáticos e o preço *dual*.

### 3.3.2.1 Preço de transferência baseado em custos

O preço de transferência baseado nos custos é estabelecido pelo método de custeio e critério de avaliação. Martins e Rocha (2010, p. 45; 67) esclarecem que a caracterização do método de custeio está relacionada aos elementos de custo que devem, ou não, serem incluídos no valor dos produtos, considerando a natureza e o comportamento desses elementos em relação às variações do volume de produção, ou seja, custos fixos ou variáveis. Dessa forma, considera-se o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio por atividades.

Já o critério de avaliação se refere à “definição do custo dos fatores utilizados na produção dos bens ou serviços, no que se refere ao tempo sobre o qual a empresa considera relevante custear as unidades produzidas” (Martins & Rocha, 2010, p. 48). Assim, apresenta-se o custo histórico (custos ocorridos no passado, nominais, reais), custos históricos corrigidos (custos passados, atualizado para corrigir efeitos inflacionários), custos de reposição (custos correntes) e custos padrão (custos projetados para o futuro).

Para esta subseção, aborda-se, inicialmente, o custo real em comparação com o custo padrão, em seguida é realizada uma análise pelo tipo de método de custeio, para finalizar com a explanação sobre a utilização do custo sem margem ou com margem.

### 3.3.2.1.1 Custo real versus custo padrão

Os métodos de preços de transferência embasados nos custos podem utilizar o custo real ou o custo padrão. Explica-se o custo padrão pelos seus dois componentes: padrão e custo. O padrão é o método científico e predeterminado ou a forma de medir a execução de uma tarefa; como consequência têm-se medições quantitativas e qualitativas e os métodos de engenharia traduzidos em custo, para ser posicionado como custo padrão a ser atingido como meta (Matz, Curry, & Frank, 1976, p. 758). Pode ser considerado um “custo de laboratório” porque é cientificamente calculado considerando os aspectos teóricos, embora também contemple aspectos práticos dos conhecimentos obtidos pela experiência (Martins & Rocha, 2010, p. 52).

Segundo Martins e Rocha (2010, p. 51), entre outras coisas, a palavra padrão significa base de comparação. Assim, os autores esclarecem que o custo padrão é um custo-base, estabelecido para ser comparado, posteriormente, ao custo real (custo histórico). É um valor predeterminado, pois é planejado e criteriosamente projetado antes da produção do produto ou da execução do serviço, para ser utilizado como uma meta a ser atingida.

Martins (2018, p. 297) considera que há vários entendimentos para o custo padrão. O autor explica que muitos consideram como o custo ideal que seria obtido utilizando os melhores materiais, a mão de obra mais eficiente, com 100% de capacidade produtiva e as menores perdas possíveis. Afinal, o custo padrão ideal seria um *custo de laboratório* [grifo nosso], a ser utilizado de forma restrita, como meta em longo prazo para comparações feitas no máximo uma vez ao ano, para aferir se houve evolução com relação a períodos anteriores.

Por outro lado, Martins (2018, p. 297) entende como mais válido e prático o conceito do custo padrão corrente, que se refere ao valor que a entidade estabelece como meta para o próximo período para determinado produto ou serviço, incluindo as deficiências existentes em termos de qualidade de materiais, mão de obra, equipamentos, fornecimento de energia, entre outros aspectos. É um valor desafiador, pois é de difícil alcance, mas não impossível.

Destaca-se, ainda, que o custo padrão se difere do custo estimado, porque ele é uma projeção de custos passados para o futuro, com possibilidade de trazer ineficiências ou sofrer pequenos ajustes, geralmente em função de diferenças no volume de produção. O custo padrão, incorpora o resultado de novas tecnologias, novos fornecedores, melhoria de qualidade e, especialmente, de desempenho dos fatores de produção: mão de obra, material, equipamentos, dentre outros aspectos (Martins & Rocha, 2010, p. 52).

De acordo com Atkinson et al. (2000), os custos padrão são parâmetros em que se baseiam outros padrões projetados em relação à quantidade de recursos que devem ser

utilizados para a fabricação de determinado produto ou prestação de serviço e o preço desses recursos; o uso desse artefato pode se aplicar na a) estimativa dos custos da produção - diretos e indiretos, inclusive os fixos, custos dos produtos em elaboração e dos produtos acabados; b) na elaboração de orçamentos de custos e despesas e c) no controle dos custos relativos aos padrões. Hilton (2011, p. 380) acrescenta a utilização para estabelecer preços de transferência.

Com referência à utilização do preço de transferência com base no custo padrão, Hilton (2011, p. 380) esclarece que a vantagem desse método é não transferir eficiências ou ineficiências da unidade vendedora para a compradora de produtos ou serviços. O autor acrescenta que os preços de transferência não devem ser estabelecidos pelos custos reais, porque essa prática permitiria que uma unidade produtora ineficiente repassasse os seus custos excessivos de produção para a unidade compradora.

Outra vantagem da adoção do custo padrão é que ao efetuar a transferência os custos fixos não são transferidos a outras unidades. A desvantagem é que o método não permite a identificação do resultado gerado nas atividades, característica inerente a todos os métodos de transferência embasados em custos (Garrison & Noreen, 2001, p. 407; Almeida, 2011, p. 168). Em decorrência disso, a divisão vendedora jamais terá lucro e todo o resultado será apresentado somente pela divisão que fez a venda ao cliente. Como solução, pode ser utilizado o custo mais a margem a ser vista em tópico posterior.

Na aplicação do custo padrão para controle dos custos, efetuam-se análises das variações: real *versus* padrões, pelo uso de materiais diretos e indiretos, horas de mão de obra direta e indiretas aplicadas, horas-máquinas e depreciação decorrentes da produção, dentre outros aspectos. Esses controles fornecerão informações úteis para a gestão de custos de produtos (ou linhas de produção) e redução de custos incorridos. Guerreiro (1984, p. 8) salienta que “através do custo padrão e análise das variações é possível estabelecer metas realistas, efetuar um controle efetivo, avaliar performance e premiar com objetividade”.

Já Fleischman e Tyson (1998) analisam a evolução da utilização do custo padrão no Reino Unido, que se iniciou com a Revolução Industrial, baseado no custo histórico real como artefato para tomada de decisões do tipo *make or buy*, precificação de produtos, terceirização e outras. Nos Estados Unidos (EUA), no final do século XIX, houve o advento da produção em massa de produtos homogêneos e a predeterminação do custo padrão para o controle da produção e a redução de desperdícios. Após a intensificação do uso do custo padrão no século XX, em 1980, iniciaram-se críticas ao artefato, por não oferecer informações estratégicas adequadas, em uma era de competição global, com melhorias contínuas e constante busca por redução de custos.



Entretanto, várias pesquisas contestam essa afirmativa. A despeito de existirem artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, Gestão Estratégica de Custos e gestão da produção como o *Activity Based Costing* (ABC, Custeio Baseado em Atividades), *Activity Based Management* (ABM, Gestão Baseada em Atividades), análise da cadeia de valor, custo meta (*targeting cost*), JIT (*just in time*), *balance scorecard* (BSC), dentre outros, vários estudos revelam que o custo padrão ainda é muito utilizado em diversos países, como, por exemplo, nos EUA, Japão, China, Singapura, Nova Zelândia, Reino Unido, Índia, Malásia, Brasil e Emirados Árabes. O Quadro 3.4 resume as investigações sobre a utilização do custo padrão nesses países.

Quadro 3.4 – Utilização do custo padrão em diversos países

<b>Pesquisadores</b>	<b>Países</b>	<b>Quantidades de empresas</b>	<b>% de uso do custo padrão</b>	<b>Finalidades</b>
Cornick et al. (1988)	EUA	155	86%	Controle de custos
Scarborough et al. (1991)	Japão	198	65%	Controle de custos e valoração do estoque
Firth (1996)	China	432	90%	Controle de custos, análise de variações e orçamento
Ghosh e Chan(1996)	Singapura	109	56%	Controle de custos, análise de desempenho e tomada de decisão
Guinding et al.(1998)	Nova Zelândia	61	73%	Controle de custos, orçamento, análise de variações
Lyall e Graham (1993)	Reino Unido	231	90%	Controle de custos
Guinding et al.(1998)		303	76%	
Joshi (2001)	Índia	60	68%	Controle de custos e orçamento
Sulaiman et al. (2005)	Malásia (local) e firmas japonesas	66	70%	Gestão da qualidade
		21	76%	
Frezatti et al. (2009)	Brasil	76	40%	Controle de custos
Marie et al. (2010)	Emirados Árabes (Dubai)	57 ind.	77%	Valoração do estoque Orçamento
		43 serv.	39%	

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 3.4 revela que a maioria dos países pesquisados possui mais de 70% de firmas respondentes das pesquisas que indicaram utilizar o custo padrão, principalmente para o controle de custos, análise das variações, análise de desempenho, valoração do estoque, orçamento e tomada de decisão. É importante esclarecer que o uso do artefato como preço de transferência não foi objeto dos estudos descritos, em que os dados foram levantados a partir de opções de uso mais genéricas oferecidas pelos pesquisadores, variando conforme a

metodologia de cada pesquisa. É possível que entidades que usem o custo padrão como preço de transferência tenham classificado a finalidade como controle de custos.

Para determinar o custo padrão, muitas vezes, toma-se como base uma média de custos incorridos no passado, juntamente com as expectativas futuras com base em análise do comportamento do mercado no qual a empresa está inserida. Segundo Carastan (1999, p. 7), o correto é que tais aspectos sejam determinados pelo departamento de engenharia industrial ou de produção, baseados em estudos detalhados de todos os produtos e serviços, quantidades e tipos de recursos aplicados às atividades e operações, tempos, dentre outros fatores.

De fato, a afirmativa da autora é válida para casos de produção industrial em massa, que foi o objetivo do desenvolvimento do custo padrão, ou quando há significativo volume de serviços. Ocorre que muitas vezes o estudo minucioso se torna complexo e o custo-benefício não se justificaria, especialmente no setor de prestação de serviços, em que os custos históricos são mais praticados. A pesquisa de Marie et al. (2010, p. 4), com 57 indústrias e 43 prestadores de serviços, revelou que em Dubai, nos Emirados Árabes, os custos padrão são utilizados por 77% das indústrias e 39% das empresas de serviços, baseados na média de custos históricos incorridos em 76% dos respondentes do setor de serviços e em 54% das indústrias.

Ademais, Cheatham e Cheatham (1996, p. 26-27) esclarecem que o custo padrão pode ser dinâmico. Por exemplo, aplica-se como custo padrão o resultado do último período, com ajuste, se justificável. Também pode ser utilizado um período como base de comparação, à semelhança de um orçamento móvel (*rolling forecast*). Esse sistema encoraja o aprimoramento contínuo e nunca indica que um nível de desempenho adequado foi alcançado.

Outra maneira é usar o melhor resultado já obtido até a data como custo padrão. Trata-se de um padrão rigoroso que motiva os gerentes e trabalhadores a exceder o desempenho passado. Há, ainda, a possibilidade de utilizar *benchmarking* da indústria líder do setor ou reduções de custo predeterminadas. Na próxima subseção discute-se os custos pelos métodos de custeio para se aplicar o preço de transferência.

#### 3.3.2.1.2 Custos pelo método de custeio

Há dois tipos tradicionais de métodos de custeio: custeio variável e por absorção. O custeio por absorção pode ser por absorção parcial, absorção parcial modificado e absorção parcial integral ou pleno (Martins & Rocha, 2010, p. 67). Para fins de uso como preço de transferência, que é o objeto deste estudo, basta a taxonomia custeio variável ou custeio por absorção. Portanto, para detalhamento sobre os diferentes tipos de custeio por absorção, sugere-

se reportar a Martins e Rocha (2010). Apresentam-se, em seguida, as principais características dos métodos de custeio variável e por absorção, para posteriormente expor o custeio por atividades (ABC), uma metodologia que pode ser também utilizada em pequena escala como preço de transferência.

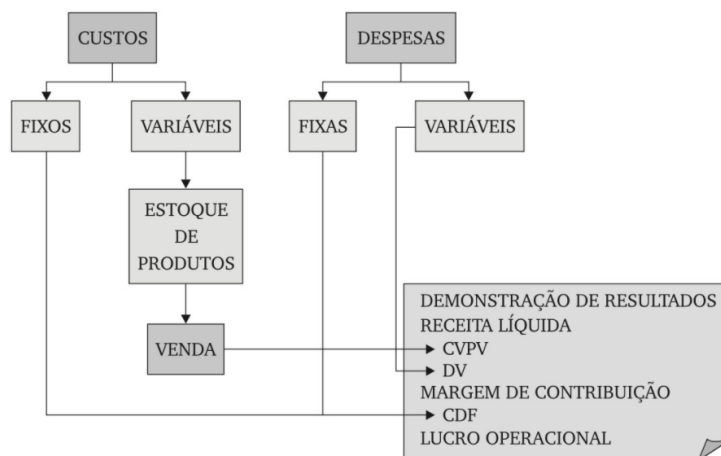
#### a) Custeio variável

No método de custeio variável “se atribuem aos produtos apenas os custos diretos em relação a cada unidade produzida, isto é, os identificáveis e mensuráveis em relação a cada unidade de produto, de maneira clara, direta, precisa, [...] ou seja, os custos variáveis” (Martins e Rocha, 2010, p. 59).

Portanto, não existe a figura do rateio e todos os custos fixos, diretos ou indiretos em relação ao produto, eles são debitados ao resultado do período, para apurar a margem de contribuição da unidade de negócio. É relevante destacar que não se trata de custeio direto, porque são, somente, apropriados aos produtos os custos diretos variáveis (Martins e Rocha, 2010, p. 59).

A Figura 3.2 apresenta o fluxo dos custos no método de custeio variável para uma indústria, que é semelhante ao fluxo para uma entidade de prestação de serviços. Fica claro que são atribuídos aos produtos, inclusive estoques, apenas os custos variáveis dos produtos.

Figura 3.2 – Fluxo dos custos no método de custeio variável para uma indústria



Fonte: Martins e Rocha (2010, p. 65)

Na demonstração de resultados, observa-se que para o cálculo da margem de contribuição são deduzidos da receita líquida os custos variáveis dos produtos e as despesas variáveis (exemplo comissões de vendas e fretes). Os custos e despesas fixas são subtraídos da

margem de contribuição para obter o lucro operacional. Destaca-se que os custos têm comportamentos semelhantes na indústria e na prestação de serviços, sendo que no primeiro caso, os custos variáveis diretos são atribuídos aos produtos e no segundo caso aos serviços.

Nessa abordagem, o produto ou serviço é transferido pelos custos variáveis totais incorridos. Apresenta a vantagem de não utilizar rateio dos custos fixos, que não são transferidos a outras áreas. Entretanto, incorre em todas as desvantagens intrínsecas aos métodos de transferência baseados em custos expostas no tópico sobre o custo padrão: repassa eficiências ou ineficiências entre as unidades, não permite a identificação do resultado real gerado nas atividades de cada área, unidade de negócio ou divisão (a divisão vendedora não tem lucro, o resultado é apresentado apenas para a divisão que fez a venda ao cliente), impossibilitando uma correta avaliação do desempenho do gestor e da área (Garrison & Noreen, 2001, p. 407).

Vale registrar o trabalho de Benke e Edwards (1980), que desenvolveram uma regra geral de como definir o preço de transferência: o preço de transferência deve ser igual ao custo variável padrão (SVC) mais a margem de contribuição perdida (LCM), por não comprar externamente. Eles demonstraram a regra em sete diferentes situações em que uma empresa pode se encontrar, variando de um ambiente de mercado perfeitamente competitivo para o bem transferido até a nenhum mercado externo.

#### b) Custeio por absorção

No custeio por absorção, de acordo com Martins e Rocha (2010, p. 60): “se apropriam aos produtos não apenas os custos diretos em relação a cada unidade produzida (custos variáveis), mas também os indiretos”. Os autores acrescentam que “o custo dos produtos pode incluir todos os custos de produção - fixos e variáveis -, como também, na forma mais abrangente, os custos de administração” (Martins & Rocha, 2010).

O método do custeio por absorção e da sua medida de lucratividade por produto (margem bruta) é indicado principalmente para: a) atendimento às exigências legais e às normas e padrões de Contabilidade para a valoração de estoques nas demonstrações contábeis para usuários externos (Custeio por Absorção Parcial); b) formação de preços em geral, inclusive preços de transferência, baseados em custos ou em custos mais margem; c) planejamento operacional de médio e longo prazos; d) mensuração de eficiência e produtividade do processo produtivo; e) gestão da capacidade; f) análise de custos de longo prazo dos produtos e g)

apuração de perdas materiais em estoques de produtos acabados e em elaboração, quando mensuradas pelo seu valor de custo; dentre outros aspectos (Martins & Rocha, 2010, p. 99).

Por outro lado, a transferência de produtos e/ou serviços adotando o custeio por absorção apresenta as desvantagens intrínsecas aos métodos de transferência baseados em custos já expostas: repassa eficiências ou ineficiências entre as unidades, não permite a identificação do resultado real gerado nas atividades de cada área, unidade de negócio ou divisão, o que prejudica uma correta avaliação do gestor (Garrison & Noreen, 2001, p. 407, Almeida, 2011, p. 168).

De acordo com Faria (1996, p. 128), “do ponto de vista de avaliação de desempenho, o preço formado com base neste sistema é insatisfatório, já que não reflete o potencial de lucro por absorção dos produtos que foram transferidos”. Segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p. 225), a sua utilização somente se justifica quando “não estão disponíveis os preços de mercado, (os preços disponíveis) são inapropriados e muito difíceis de obter”. Entende-se que a última colocação é alternativa (ou).

Quando o preço de transferência é baseado no método de custeio por absorção, o produto ou serviço é transferido pelo custo total incorrido (fixo e variável) dividido pelo volume de produção em um determinado período (Almeida, 2011, p. 167). Horngren, Datar e Foster (2004, p. 225) esclarecem que os custos totais do produto incluem todos os custos de produção mais os custos de outras funções do negócio como P&D, projeto, marketing, distribuição e atendimento ao cliente.

Martins e Rocha (2010, p. 104) ressaltam que o custo unitário dos produtos depende do volume de produção e, devido ao rateio dos custos fixos, os custos totais não variam em razão direta desse custo unitário multiplicado pelo volume de produção. Isso pode ser contornado se for demonstrado o valor do custo unitário dos produtos, desmembrado nas suas parcelas fixa e variável.

A versão mais abrangente do custeio por absorção é o custeio pleno que atribui aos produtos todos os custos de produção e os gastos fixos de administração e de vendas; daí ser chamado de custeio por absorção integral (Martins & Rocha, 2010, p. 127). Assim, o produto ou serviço é transferido pelos custos e despesas totais incorridos (custos fixos e variáveis, despesas fixas e variáveis) divididos pelo volume de produção em determinado período.

Na sua versão mais rigorosa, chamada de *RKW - Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit* (Conselho Administrativo do Império para a Eficiência Econômica) inclui nos custos dos produtos ou serviços os encargos financeiros e juros sobre o capital próprio. A Contabilidade Financeira permite a contabilização de encargos financeiros como custo do produto ou

imobilizado em construção apenas em contratos de prazo superior a um ano, não permitindo a contabilização de juros sobre o capital próprio (Martins & Rocha, 2010, p. 127).

Garrison & Noreen (2001, p. 407) expressam três desvantagens do emprego da metodologia de cálculo do preço de transferência pelo custo, em especial pelo custeio por absorção: primeiro, pode levar a decisões desvantajosas e resultados subótimos nos casos em que a divisão vendedora tenha capacidade ociosa e o preço de mercado seja inferior ao custo pleno. Ocorre que, se há capacidade ociosa, o preço de transferência deve ser o custo variável que é inferior ao preço de mercado e ao valor do custo pleno. Na literatura internacional, o termo *full cost* inclui todos os tipos de custos dos métodos de custeio por absorção e é traduzido como custo pleno.

A segunda desvantagem é que, pelo método de cálculo pelo custeio por absorção (custo pleno), a divisão vendedora jamais terá lucro; todo o resultado será apresentado somente pela divisão que fez a venda ao cliente. Finalmente, aponta-se a desvantagem da falta de incentivo da divisão vendedora para o controle de custos, uma vez que não será beneficiada pelos eventuais ganhos. Uma forma de mitigar esse problema é o emprego nos preços de transferência, de custos padrões, no lugar dos custos reais (Garrison & Noreen, 2001, p. 407).

Em adição, Eccles (1983) levanta o problema de o produto não ser precificado agressivamente o suficiente ao usar métodos baseados em custos, resultando em perda de participações de mercado ou lucros. Pesquisas empíricas revelam que o estabelecimento de preços de transferência pelo método do custo pleno é utilizado por quase 50% das empresas nos US (Horngren, Datar, & Foster, 2004, p. 225).

### c) Custeio por Atividades (ABC)

O custeio por atividades, conhecido como ABC (*Activity Based Costs*), foi desenvolvido principalmente para resolver o problema da arbitrariedade na alocação de custos indiretos aos produtos e serviços, que ocorre nos métodos de custeio por absorção. Com o crescente desenvolvimento tecnológico e complexidade dos sistemas de produção, aliados à grande diversidade de produtos e modelos, os custos indiretos têm aumentado significativamente, de forma que os métodos de custeio tradicionais não estariam atendendo às necessidades de informação para a gestão de custos (Martins, 2018, p. 77).

Idealizado por Kaplan e Cooper em meados da década de 1980, o ABC é um método de custeio que tem as atividades como foco principal. As atividades consomem recursos e os produtos ou serviços utilizam tais atividades. Os custos são direcionados das atividades aos

produtos ou serviços, conforme a demanda que esses produtos ou serviços possuem destas atividades nos respectivos processos de produção. As bases de alocação utilizadas no método ABC são medidas de performance da atividade (Cooper & Kaplan, 1991).

Martins (2018, p. 91) explica, de forma sucinta, como aplicar o método ABC:

Para se utilizar o ABC, é necessária a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades. Custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de custos de atividades, que levam o custo de cada atividade aos produtos (unidade, linhas ou famílias). Direcionador de custos é o fator que determina o nível de custo de uma atividade.

Posteriormente, foi desenvolvido o *Activity Based Management* (ABM) para a utilização em conjunto com o ABC, denominado por muitos autores como ABC/M ou ABC/ABM, visando a gestão de custos. Enquanto o ABC foca na mensuração de custos, o ABM permite a gestão de custos pela melhoria de processos (Martins & Rocha, 2010, p. 140).

A despeito do custeio ABC ter sido um importante avanço na Contabilidade de Custos, sofre muitas críticas devido, principalmente, aos custos para desenvolvimento e manutenção, que para muitos gestores supera os benefícios (Grasso, 2005, p. 4). Para esse autor, a verdade é que muitas firmas americanas não adotaram o ABC e muitas empresas que tentaram o ABC o abandonaram. Sharman (2003, p. 4) cita um estudo relatando que 80% das companhias respondentes nos EUA ainda estão usando os métodos de custeio tradicionais. Ele também menciona outro trabalho, que mostra que das 60% das firmas americanas que já experimentaram o ABC, até dois terços o abandonaram.

Conforme Johnson (1986, citado por Sharman, 2003, p. 4), os sistemas ABC não são apropriados para o controle operacional e melhoria de processos, porque são frequentemente implantados de cima para baixo, com sistemas controlados pelo pessoal da administração central e não por quem realmente faz o trabalho. Além disso, os sistemas ABC não são orientados para o cliente e são muito agregados, dificultando a identificação dos clientes internos para mostrar como funciona o trabalho de indivíduos ou equipes que contribui para a satisfação do cliente interno ou externo.

O autor conclui que o ABC melhora muito o foco das práticas de gestão de custos do passado, mas não é um método de custeio para gerenciar operações competitivas em uma economia global. O autor entende que a maioria dos gerentes está procurando uma alternativa para os sistemas tradicionais, quer tenham ou não usado ABC (Johnson, 1986, citado por Sharman, 1983, p. 4).

Sharman (2003, p. 4) sugere o *Grenzplankostenrechnung* (GPK) como uma alternativa ao ABC. O GPK é um sistema alemão, geralmente, traduzido como custo de margem flexível.

Van Der Merwe e Keys (2002, p. 31) propõe o método da Contabilidade de Consumo de Recursos (*RCAa, Resource Consumption Accounting*), que eles caracterizam como uma mistura do robusto sistema alemão de gestão de custos GPK com o ABC, como uma melhoria em relação ao último.

O fato é que o ABC tem sido pouco utilizado especialmente como preço de transferência, conforme a literatura pesquisada (Tang, 1979, citado por Grabski, 1985; Tang, 1992; Vancil, 1979; PWC, 1984; Terzioglu & Inglis, 2011), pois não aparece nas pesquisas, embora possa estar incluído como outros métodos. Na pesquisa de Tang (1979, citado por Grabski, 1985) e da PWC (1984) outros modelos têm 3,0% e 7,0% de uso nos EUA, respectivamente.

#### 3.3.2.1.3 Custo mais margem

Representa uma variante dos métodos baseados em custos. É mais utilizado como preço de transferência aplicado ao custo total ou ao custo padrão, com o acréscimo de uma margem, para que o valor se aproxime do preço de mercado ou quando não existe um preço de mercado preciso para certo produto ou serviço (produtos intermediários).

Além do preço de transferência, outra aplicação do custo mais a margem é para fins orçamentários ou de estabelecimento de preço final. Padoveze (2003, p. 457) considera que o custo padrão mais a margem de lucro tem um aspecto motivacional, pois a unidade fornecedora, a princípio, apresentará essa margem de lucro como resultado.

Contudo, o método induz a resultados indevidos, pois, além de incorporar deficiências relativas ao conceito de custo utilizado, incorpora também a distorção causada pela determinação da margem. Além disso, Santos (2002, p. 36) destaca como agravante que há incentivo dos gerentes das unidades fornecedoras a aumentar os seus próprios custos, por eles constituírem a base para o cálculo das margens. Concorda-se com o exposto, cuja solução é a utilização do custo padrão.

A propósito, Anthony e Govindarajan (2008, p. 635) esclarecem que precificar transações internas pelo custo mais margem somente é recomendável quando não houver preços de mercado competitivos. Os autores acrescentam que deve ser utilizado o custo padrão, pois se oferece incentivos ao se fixar padrões para melhoria e redução de custos. Para estabelecer a margem, eles esclarecem que o lucro deveria se aproximar da taxa de retorno sobre o investimento requerido para o volume de produção necessário, calculado a um nível padrão, com ativos fixos e estoques a níveis de reposição atuais.



Outra forma de estabelecimento da margem é observar o potencial de ganho das unidades ou divisões e a estimativa de retorno desejada (Horngren, Datar, & Foster, 2004; Frezatti et al., 2009, p. 123). Entende-se que ambas são adequadas, sendo que a segunda é de aplicação mais simples.

Apresenta-se o Quadro 3.5 - Comparativo dos métodos de determinação dos preços de transferência baseados em custos, que resume o exposto na Subseção 3.3.2.1 Preço de transferência baseado nos custos.

Quadro 3.5 – Comparativo dos métodos de determinação dos preços de transferência baseados em custos

<b>Métodos</b>	<b>Características</b>	<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
Custo padrão	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Referência de custo unitário utilizada como meta.</li> <li>2) Custo padrão pode ser dinâmico.</li> <li>3) Muito utilizado em vários países.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Não transfere eficiências ou ineficiências da unidade vendedora para a compradora de produtos ou serviços.</li> <li>2) Estabelece metas realistas; permite um controle efetivo, avaliar performance e premiar com objetividade.</li> <li>3) Motiva os gerentes e trabalhadores a exceder o desempenho passado.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Como preço de transferência, em todos os métodos de custeio baseados em custos, exceto custo mais margem: a) não permite a identificação do resultado gerado nas atividades; b) impossibilita a avaliação correta da área e do gestor; c) a divisão vendedora jamais terá lucro; todo o resultado será apresentado somente pela divisão que fez a venda ao cliente.</li> <li>2) Custo padrão rigoroso pode desmotivar gerentes e equipes, se considerado inatingível.</li> <li>3) O produto pode não ser precificado agressivamente o suficiente, resultando em perda de participações de mercado ou lucros.</li> </ol>
Custo variável	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Se atribui ao produto apenas os custos diretos identificáveis para cada unidade, ou seja, os custos diretos variáveis.</li> <li>2) Medida de lucratividade: margem de contribuição.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Não há rateio de custos fixos (evita distorções do custo por produto).</li> <li>2) Simplicidade.</li> <li>3) Oferece informações úteis à tomada de decisão (formação de preço de venda, planejamento operacional de curto prazo, análises de rentabilidade e lucratividade, dentre outros aspectos).</li> <li>4) Otimiza o resultado quando a unidade vendedora tem capacidade ociosa ao assegurar o melhor uso das instalações.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Transfere eficiências e ineficiências, não identificando o resultado gerado nas unidades de negócio ou divisões.</li> <li>2) Impossibilita a avaliação correta da área e do gestor; pouca eficácia na avaliação de desempenho em longo prazo; pode prejudicar a motivação.</li> <li>3) A divisão vendedora jamais terá lucro; todo o resultado será apresentado somente pela divisão que fez a venda ao cliente.</li> <li>4) Falta de incentivo da divisão vendedora para o controle de custos, pois não será beneficiada pelos ganhos.</li> <li>5) O produto pode não ser precificado agressivamente, resultando em perda de participações de mercado ou lucros.</li> <li>6) Não aceito pelas normas contábeis.</li> </ol>

<b>Métodos</b>	<b>Características</b>	<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
Custo por absorção parcial	1) Aloca aos produtos todos os custos de produção, fixos e variáveis. 2) Medida de lucratividade: margem bruta.	1) Aceito pelas normas contábeis. 2) Oferece informações úteis à tomada de decisão.	1, 2, 3, 4, e 5): Idem custo variável. 6) O custo unitário do produto depende do volume de produção e devido ao rateio dos custos fixos os custos totais não variam em razão direta desse custo unitário multiplicado pelo volume de produção.
Custo por absorção integral ou pleno	1) Aloca aos produtos todos os custos de produção e os gastos fixos de administração e de vendas. Na variante RKW também inclui custos financeiros e de capital próprio. 2) Medida de lucratividade: margem operacional. 3) Muito utilizado em vários países como preço de transferência.	1) Oferece informações úteis à tomada de decisão (formação de preços, planejamento operacional de longo prazo, aferição de eficiência e produtividade, análise de custos e perdas, entre outros aspectos). 2) Único método que oferece o custo total real por produto ou serviço.	1, 2, 3 e 4 e 5) Idem custo variável. 6) Pode levar a decisões desvantajosas e resultados subótimos, pois, caso a divisão vendedora tenha capacidade ociosa e o preço de mercado seja inferior ao custo pleno, o preço de transferência mais vantajoso seria o custo variável que é sempre inferior ao custo pleno.
Custo mais margem	Variante dos métodos baseados em custos. Para que o preço de transferência se aproxime do preço de mercado, muitas vezes o custo base é acrescido de uma margem ( <i>mark-up</i> ). Muito utilizado aplicado ao custo total ou o custo padrão para fins orçamentários.	1) Permite que a divisão vendedora tenha lucro. 2) Permite a avaliação de desempenho do gestor, embora não elimine outras deficiências do conceito de custo utilizado. 3) Estimula a divisão vendedora a controlar custos para obter maiores ganhos.	1) Incorpora deficiências relativas ao conceito de custo utilizado. 2) Acrescenta distorção causada pela determinação da margem.
Custo ABC	Custo por atividade	1) Não há arbitrariedade na alocação de custos indiretos aos produtos e serviços. 2) Oferece informações úteis à tomada de decisão (formação de preço de venda, planejamento operacional de curto prazo, análises de rentabilidade e lucratividade, dentre outros aspectos).	1, 2, 3, 4, 5 e 6) Idem custo variável. 7) Complexidade para a implantação e a manutenção. Custo/benefício questionado.

Fonte: Adaptado de Martins e Rocha, 2010; Guerreiro, 1984, Eccles, 1983 e Cosenza e Alegria, 2004.

Por oportuno, é importante ressaltar que os preços de transferência baseados em custos são muitas vezes arbitrados ou administrados, sendo definidos por uma política da administração central das organizações, que estabelece as regras. Quando isso ocorre, a autonomia das unidades de negócio é afetada, podendo prejudicar a motivação dos gestores,

que é uma das vantagens da descentralização (Kaplan & Atkinson, 1998, p. 290-292; Horngren, Datar, & Foster, 2004, p. 222).

A despeito de todas as desvantagens apresentadas pelas metodologias de cálculo do preço de transferência baseadas em custos, as pesquisas indicam que esse é um critério comumente utilizado na prática. As pesquisas de Vancil (1979) e Tang (1979, 1980, citadas por Grabski, 1985) e Tang (1992) revelam percentuais que variam de 46,2 a 49%, nos EUA e 41% no Canada. Argumenta-se que os custos são facilmente entendidos e de utilização conveniente (Garrison & Noreen, 2001, p. 407).

### 3.3.2.2 Preço de transferência baseado no mercado

O preço de mercado é o preço de transferência interno igual ao preço externo que as empresas cobrariam pela produção de um produto idêntico (Adler, 1996). Segundo Cook (1955) e Hirshleifer (1956), o preço de mercado é o preço de transferência apropriado quando há um mercado competitivo fora da firma para o produto transferido. Para se considerar um mercado muito competitivo, a divisão de produção pode vender tanto produto quanto desejar para clientes externos e a divisão de compras pode adquirir tanto quanto desejar sem afetar os preços.

De acordo com Cosenza e Alegria (2004, p. 64), esta metodologia se baseia no valor que seria pago em uma transação entre partes totalmente independentes, com preços geralmente determinados pelas forças dos agentes econômicos (oferta e demanda), que servirão para a formação dos preços de transferência entre as unidades negociantes.

Portanto, esse método desconsidera o custo da fabricação do bem ou da prestação do serviço, sendo o valor estabelecido com base no preço médio de mercado. Conforme Horngren, Datar e Foster (2004, p. 225), pode ser utilizado o preço de um produto ou serviço similar disponível em alguma base pública como *sites* da *web* ou dados de associações comerciais. Acrescenta-se a isso a possibilidade de ser estabelecido como preço de transferência o preço interno que algum segmento cobra de particulares.

Ressalta-se que estudos seminais sobre preço de transferência (Cook, 1955, p. 88; Hirshleifer, 1956, p. 172) e diversos outros sobre o assunto (Milgrom & Roberts, 1992; Cosenza & Alegria, 2004, p. 64; Baldenius & Reichelstein, 2006, p. 2; Anthony & Govindarajan, 2008, p. 232-235) recomendam a base em preços de mercado sempre que esses forem disponíveis e que haja um mercado competitivo.

Para muitos produtos e serviços, o preço de mercado é impossível ou impraticável (Vaysman, 1996, p. 74). Segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p. 226), há várias razões para

isso: inexistência de listas de preços, dificuldades de obtenção de informações do mercado, produtos ou serviços especializados, diferença de qualidade e/ou no atendimento ao cliente entre os produtos ou serviços internos e os disponíveis no mercado externo.

Assim, a inexistência de mercado competitivo para muitos produtos e serviços impossibilita a utilização do preço de mercado em maior escala, especialmente para produtos intermediários e serviços especializados prestados por empresas com estratégia competitiva de enfoque e diferenciação (Porter, 1985, p. 10).

Essas entidades caracterizam-se como formadoras de preços (*price makers*) que por oferecerem produtos diferenciados, muitas vezes sob encomenda, não possuem produtos substitutos diretos. Dessa forma, não têm acesso a preços de mercado e os seus preços têm que ser baseados no custo ou custo mais margem. Já nas tomadoras de preços (*price takers*) os preços necessitam se espelhar nos preços de mercado, porque oferecem produtos similares aos dos concorrentes e seus clientes priorizam o preço, não sendo relevante o fornecedor (Amaral & Guerreiro, 2020, p. 163).

De acordo com Anthony & Govindarajan (2008, p. 232), embora o ideal seja ter um preço de mercado para um produto ou serviço idêntico, é melhor ter o preço de mercado de um produto semelhante do que nenhum. Esses autores consideram que o preço de mercado é o melhor preço de transferência, mesmo que seja aproximado. Caso não seja possível um preço competitivo de mercado, eles entendem que a outra possibilidade é adotar os preços de transferência com base no custo, já vistos anteriormente.

Ao se comparar com os métodos baseados em custos, a vantagem do preço de mercado é permitir auferir o resultado de cada unidade de negócio, que participa das transações internas, possibilitando a avaliação de desempenho da área e do gestor, conforme autonomia recebida. Assim, a unidade de negócio vendedora pode gerar lucro, o que motiva também o controle de custos para incrementar o resultado. Cosenza e Alegria (2004, p. 65) acrescentam a simplicidade do método quando o preço existe e o mercado é competitivo, além de tratar-se de um artefato eficaz para conduzir a decisões ótimas em mercados competitivos e pequena interdependência entre as unidades.

O preço de transferência baseado no mercado pode ser estabelecido por duas metodologias: pelo preço corrente do mercado ou pelo preço de mercado ajustado (Cook, 1955, p. 88; Anthony & Govindarajan, 2008, p. 235, Frezatti et al., 2009, p. 125). Cosenza e Alegria (2004, p. 65) incluem uma terceira metodologia: pelo custo estimado.

### 3.3.2.2.1 *Preço corrente de mercado*

Por essa metodologia, o bem ou serviço é transferido pelo preço vigente no mercado, que pode ser um preço médio, sem qualquer ajuste. Dessa maneira, os custos do bem ou serviço não exercem influência direta na determinação do preço.

Eccles (1983) ressalta que o preço de transferência de mercado pode tornar o preço final não competitivo, porque há o efeito de sobreposição dos ganhos de cada divisão, tornando o preço final do produto maior. Mesmo que o preço de venda do produto seja reduzido, as divisões envolvidas podem alegar que os preços de transferência não são verdadeiros e é afetada a percepção de entendimento da real contribuição de cada divisão. Concorda-se com o autor e, como solução, apresenta-se o preço de mercado ajustado.

### 3.3.2.2.2 *Preço de mercado ajustado*

Trata-se de um refinamento do critério anterior em que se utiliza um preço médio, ajustado pela exclusão de eventos que não ocorrem nas transações internas. A vantagem desse método é o fato de o preço geralmente ser bem aceito pelas partes ao desconsiderar tributos, juros, comissões, propaganda, financiamentos, seguros, fretes, dentre outros aspectos. Assim, o comprador não pagará por componentes de custo que não se aplicam ao contrato (Cook, 1955, p. 88; Anthony & Govindarajan, 2008, p. 235, Frezatti et al., 2009, p. 125).

A desvantagem está na incorporação de distorções causadas por variáveis de difícil estimativa, tais como: custos financeiros, custos de pós-venda e previsões de insolvências e políticas próprias de cada companhia (Cosenza & Alegria, 2004, p. 65).

Arya e Mittendorf (2008, p. 709-710) consideram que a PPT é uma questão estratégica, especialmente para transações entre uma companhia *holding* e as suas subsidiárias. Os autores pesquisaram uma empresa fornecendo um produto intermediário para uma subsidiária que vendia internamente e para o mercado externo. O custo marginal do produto era inferior ao preço de mercado. A matriz praticava uma política de descontos no preço de transferência de mercado e forçava um aumento agressivo de produção pela subsidiária. Dessa forma, ela conseguia ganhos de vantagem competitiva, aumentando a participação no mercado, mesmo em situações de mercado competitivo imperfeito.

Baldenius e Reichelstein (2006, p. 2) constataram que pesquisas em diversos países (Horngren, Datar, & Foster, 2004; Tang, 2002; Ernst & Young, 1999; Borkowski, 1999; e Price Waterhouse, 1984) apontaram que 30 a 45% das empresas multinacionais adotam o preço de

transferência baseado no mercado ajustado por razões diversas: diferentes custos nas transações internas e externas, diferenças na qualidade ou características dos produtos e outras imperfeições do mercado.

#### *3.3.2.2.3 Preço de mercado estimado*

Esta metodologia, segundo Cosenza e Alegria (2004, p. 65), utiliza um preço de mercado estimado, que seria recomendado para ocasiões em que há muitas flutuações de preços em curto prazo e se a corporação desejar excluir os seus efeitos no preço do produto. Isso evitaria que as unidades formassem estoques de produtos para especularem entre si e ganharem com as flutuações de preços.

Entende-se que essa situação é real, mas como o preço de mercado é um preço médio, para resolver o problema bastaria estabelecer uma periodicidade adequada para a revisão de valores, utilizando preços de mercado correntes ou de mercado ajustados. Assim, não se justificaria criar a taxonomia preço de mercado estimado.

O setor de petróleo, com alta integração vertical, é um perfeito exemplo de preço de transferência baseado no mercado. Quando o preço de transferência é empregado por tais empresas, as transferências entre a extração, transporte, as divisões de refino e comercialização são geralmente avaliadas de acordo com o preço de mercado vigente no momento da transferência (Vaysman, 1996, p. 105). Price Waterhouse (1984) e Eccles (1985) fornecem outros exemplos de preços de transferência baseados no mercado (Ibid.).

O Quadro 3.6 resume o exposto sobre as vantagens e desvantagens dos preços de transferência baseados no mercado.

Quadro 3.6 – Vantagens e desvantagens do preço de transferência baseado no mercado

Políticas	Vantagens	Desvantagens
Preço de mercado	1) Os custos não exercem influência na determinação do preço. 2) Simplicidade quando existente e mercado competitivo. 3) Permite avaliar as atividades das unidades e dos gerentes conforme autonomia definida. 4) Artefato eficaz para conduzir a decisões ótimas em mercados competitivos e pequena interdependência entre as unidades. 5) Base para preços negociados.	1) Inexistência de mercado competitivo para muitos produtos e serviços impossibilita a utilização em maior escala, principalmente para produtos intermediários. 2) O preço incorpora os elementos nos quais a firma não incorre, tais como: tributos, juros, comissões, seguros, fretes. 3) Pode gerar preço final não competitivo.
Preço de mercado ajustado	1) Idem acima. 2) O preço não incorpora os elementos nos quais a empresa não incorre, tais como: tributos, juros, comissões, seguros, fretes. 2) Uso estratégico para mitigar tensões nas transações internas de produtos intermediários entre empresas de um conglomerado econômico e ganhar vantagem competitiva no mercado externo. 3) Aplicado quando há diferentes custos nas transações internas e externas, diferenças na qualidade ou características dos produtos e outras imperfeições do mercado.	1) Idem acima. 2) O preço incorpora distorções por variáveis de difícil estimativa, tais como: custos de pós-venda e previsões de insolvências e políticas próprias de cada empresa.

Fonte: Adaptado de Cosenza e Alegria (2004), Wachholz et al. (2005), Baldenius e Reichelstein (2006) e Arya e Mittendorf (2008)

Finalmente, outro aspecto sobre os preços de transferência baseados no mercado é que, geralmente, são utilizados como base para o início de negociações quando a entidade opta por preços de transferência negociados, que serão apresentados na próxima subseção.

### 3.3.2.3 Preço de transferência negociado

O preço de transferência acordado entre o comprador e o vendedor é chamado de preço de transferência negociado. Segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p. 225), existem casos em que as subunidades das organizações têm liberdade para negociar o preço de transferência entre si e em seguida definir se compram ou vendem internamente ou com outras empresas. Embora possam basear-se em custos e preços do mercado, a princípio não há essa exigência. Essa opção é mais comum quando os preços de mercado são muito voláteis. A negociação é o resultado de um processo de barganha entre a subunidade vendedora e a compradora.

Price Waterhouse (1984) e Eccles (1985) argumentam que a negociação é um mecanismo que pode ser combinado com uma variedade de bases de preços de transferência: os preços podem ser baseados em custo ou mercado e os gestores podem negociar que preços de mercado ou de custos serão a base de negociação. Por exemplo, a pesquisa da Price Waterhouse (1984) perguntou às firmas que transferiram a preços de mercado ou de custo se teriam mais lucro se houvesse uma negociação envolvida na determinação desses valores: a resposta foi sim para 63% das corporações que usaram preços de transferência baseados no mercado e 79% das empresas que usaram preços mais caros.

O trabalho de Luft e Libby (1997) relata outros casos, semelhantes aos expostos, sobre a percepção dos gerentes a respeito da conveniência ou não da utilização de preços de transferência negociados. O fato é que para qualquer transferência proposta, conforme explicam Garrison et al. (2013, p. 506), o preço de transferência possui dois limites: o inferior, que é determinado pela situação da unidade vendedora, e o superior, que é estabelecido pela conveniência da unidade compradora. Tais limites estabelecem a “faixa de preços de transferência aceitáveis”, dentro da qual o lucro das duas unidades que participam de uma transferência aumentaria (Ibid.).

Para Hansen e Mowen (2003), a negociação pode ser uma alternativa prática, pois os custos de oportunidade podem ser usados para definir os limites da negociação. Os autores orientam que o valor negociado deve ser guiado pelo custo de oportunidade particular de cada divisão, tendo o preço de transferência o seu limite: se o valor negociado for muito alto o comprador não conseguirá obter lucro, e se for muito baixo não será viável para o vendedor.

Por outro lado, evidências empíricas relatadas por Eccles (1985, p. 219) sugerem que os custos do processo de negociação do preço de transferência podem ser significativos e que os gestores das empresas estão preocupados com a magnitude desses custos e os fatores que os afetam. O autor cita que um gerente geral de uma divisão informou ter gasto 50% do seu tempo, durante três meses, em questões relacionadas à negociação de preços de transferência. Outro gerente, ao explicar uma mudança recente na política que reduziu a quantidade de discussões sobre os preços de transferência, informou que as pessoas reconheceram que era uma perda absoluta de tempo para a corporação tais discussões, pois queriam continuar o negócio” (Eccles 1985, p. 167-195).

Sumarizam-se, assim, as vantagens e desvantagens do preço de transferência negociado, isso é, os respectivos pontos fortes e fracos:

- a) Pontos fortes: possibilita cumprir os critérios de congruência de objetivos, autonomia das divisões e avaliação acurada do desempenho. Provoca melhoria interna;



- b) Pontos fracos: o valor do produto ou serviço é influenciado pela habilidade de negociação (interna) dos gestores, bem como pelo poder “político e/ou econômico” deles. Outro inconveniente é o custo do processo de negociação que pode ser significativo, pelo tempo dispendido pelos gestores e alta administração na negociação e eventual mediação em casos de disputa.

Faria (1966, p. 145) destaca, ainda: a possibilidade de existência de conflitos entre as unidades de negócios; a falta de sensibilidade da mensuração do resultado por segmento no momento da negociação e uma possível queda no nível de produção, caso o preço negociado seja maior que o seu custo de oportunidade. Entende-se que uma solução para essa situação seria, se possível, conhecer previamente os custos e/ou preços de mercado como ponto de partida da negociação (Eccles, 1985). O Quadro 3.7 mostra as vantagens e desvantagens do preço de transferência negociado.

Quadro 3.7 – Vantagens e desvantagens do preço de transferência negociado

<b>Política</b>	<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
Preço negociado	1) Possibilita cumprir os critérios de congruência de objetivos, autonomia das divisões e avaliação acurada do desempenho. Provoca melhoria interna. 2) Pode ser uma alternativa prática. 3) Como facilitador da negociação: os custos de oportunidade podem ser usados para definir os limites da negociação. 4) Negociação partir dos custos e/ou preços de mercado.	1) O valor do produto ou serviço é influenciado pela habilidade de negociação dos gestores e do poder “político e/ou econômico” deles. 2) O custo do processo de negociação pode ser significativo, pelo tempo dispendido pelos gestores e alta administração na negociação e eventual mediação em casos de disputa. 3) Possíveis conflitos entre unidades de negócio. 4) Poderia gerar queda de produção, se o preço negociado for maior do que o seu custo de oportunidade.

Fonte: Adaptado de Eccles (1985), Faria (1996), Hansen e Mowen (2003) e Garrison et al. (2013)

Finalizando, citam-se alguns artigos que analisam vários aspectos dos métodos de preços de transferência negociados: Holmstrom e Tirole (1991), Melumad, Mookherjee e Reichelstein (1992), Edlin e Reichelstein (1995) e Vaysman (1998).

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

O conceito de custo de oportunidade deriva da teoria econômica e, de acordo com Pereira e Oliveira (2015, p. 395), “estrutura-se a partir da premissa de que o valor dos produtos

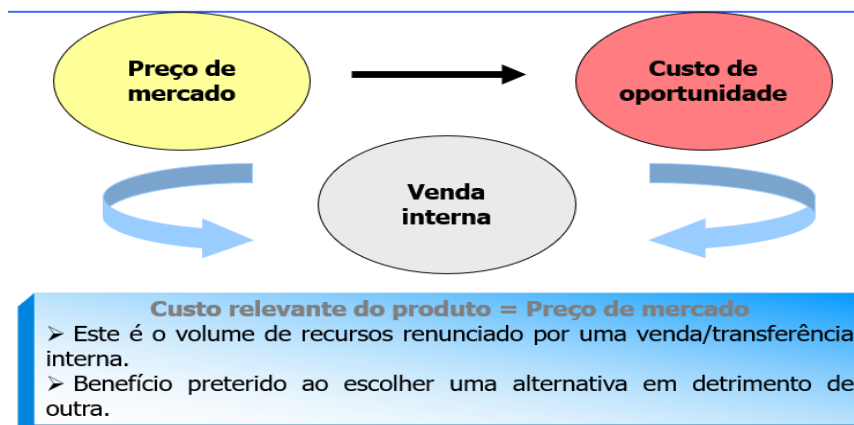
e serviços transacionados entre as unidades deveria refletir o valor do benefício possível de ser auferido na melhor alternativa econômica de obtenção de bens e serviços demandados”.

Nas palavras de Pereira e Oliveira (2015, p. 395), cada área:

- Possui a missão de fornecer um determinado produto ou serviço para as unidades que dele necessitam;
- Para atender sua missão, dispõe de, pelo menos, duas alternativas: produzir internamente ou adquirir o produto ou serviço no mercado.  
O benefício da decisão de produzir internamente o produto ou serviço corresponde ao valor da melhor alternativa desprezada, ou seja, ao menor preço de mercado do produto ou serviço transferido.

A Figura 3.3 apresenta o modelo do preço de transferência baseado no custo de oportunidade.

Figura 3.3 – Preço de transferência baseado no custo de oportunidade



Fonte: Borinelli (2018, p. 24)

Observa-se na Figura 3.3 uma venda interna, na qual a unidade compradora quer saber qual é o seu custo de oportunidade por renunciar a compra no mercado. Nesse caso, o custo de oportunidade é o menor preço do mercado, pois essa seria a melhor alternativa para obter o recurso necessário.

Outro exemplo se revela quando uma escola com aulas noturnas fica com salas ociosas durante o dia. Qual o melhor uso alternativo para as salas? Podem ser alugadas para outra finalidade? Nesse caso, quando a escola tiver aulas nessas salas, o custo de oportunidade será o valor do aluguel renunciado. O que ocorre se o valor do aluguel for maior que a lucratividade dos cursos? Está na hora de repensar o negócio e analisar a conveniência da sua continuidade.

Para Santos (2002, p. 45), além do preço de mercado, o preço de transferência baseado no custo de oportunidade deve considerar o custo do capital empatado e gastos fixos estruturais da operação da unidade fornecedora para fabricar e transferir o produto para a unidade

compradora, elimináveis caso a transferência não ocorra. Tal observação procede e traz complexidade à determinação dos valores, especialmente quando há unidades com subprodução e outras com superprodução.

De acordo com Catelli, Guerreiro e Pereira. (2015, p. 371), o preço de transferência baseado no custo de oportunidade atende aos seguintes aspectos, conforme utilizado no modelo de gestão econômica (GECON) que, apresentar-se-á posteriormente:

- a) Reflete o processo físico-operacional da atividade;
- b) Não repassa ineficiências entre atividades;
- c) Identifica como, onde e quando os resultados são formados;
- d) Reconhece a evolução patrimonial da entidade;
- e) Não distorce os resultados das áreas, atividades, eventos e transações;
- f) Não prejudica os negócios da empresa;
- g) Promove o autocontrole.

Dentre todos os modelos, Pereira e Oliveira (2015, p. 398) advogam que o método de preço de transferência baseado no custo de oportunidade é “o que reúne melhores condições para sustentar as transações internas entre as atividades de uma organização, promovendo ações voltadas para a otimização de seus resultados econômicos e de seus níveis de eficácia”.

Na mesma linha de raciocínio, Catelli, Pereira e Guerreiro (2015, p. 371-372) acrescentam que o preço de transferência pelo custo de oportunidade “possibilita que as decisões dos gestores visem sempre o melhor resultado para a empresa como um todo”. Faria (1996) tem a mesma opinião, enfatizando que o método possibilita melhor avaliação de desempenho por considerar o resultado econômico.

Também Cosenza e Alegria (2004, p. 57) ratificam a mesma escolha elucidando que “o método de preço de transferência pelo custo de oportunidade é o que melhor apoia o processo de gestão na análise de desempenho e na maximização dos resultados globais da empresa”.

As principais críticas ao modelo baseado no custo de oportunidade incluem a complexidade de cálculos, especialmente quando considerados o custo do capital empatado e gastos fixos estruturais da operação da unidade fornecedora (Santos, 2002, p. 45; Cosenza & Alegria, 2004, p. 69), além de dificuldades inerentes à obtenção de preços de mercado, bem como o nível de subjetividade nos parâmetros considerados para a base de cálculo do custo de oportunidade (Santos, 2002, p. 45; Guapo, 2011, p. 38). O Quadro 3.8 apresenta um resumo das vantagens e desvantagens do preço de transferência baseado no custo de oportunidade.

Quadro 3.8 – Vantagens e desvantagens do preço de transferência baseado no custo de oportunidade

Política	Vantagens	Desvantagens
Preço baseado no custo de oportunidade	1) Não repassa ineficiências entre atividades. 2) Não distorce os resultados das áreas, atividades, eventos e transações. 3) Não prejudica os negócios da companhia. 4) Reúne melhores condições para sustentar as transações internas entre as atividades de uma organização, promovendo ações voltadas para a otimização dos seus resultados econômicos e dos seus níveis de eficácia. 5) Possibilita que as decisões dos gestores visem sempre o melhor resultado para a empresa como um todo. 6) Possibilita melhor avaliação de desempenho por considerar o resultado econômico. 7) Melhor apoio ao processo de gestão na análise de desempenho e na maximização dos resultados globais da entidade.	1) Aplicação prática dificultada pela complexidade de cálculo. 2) Dificuldades inerentes à obtenção de preço de mercado.

Fonte: Adaptado de Catelli, Pereira e Guerreiro (2015), Pereira e Oliveira (2015), Faria (1996), Santos (2002) e Cosenza e Alegria (2004).

### 3.3.2.5 *Custo marginal*

O custo marginal (ou custo incremental) no contexto da teoria econômica, como usado por Hirshleifer (1956), é a quantidade paga por cada unidade adicional de um produto, em que o custo inclui o retorno de todos os fatores de produção inclusive do capital (Coase, 1946, p. 169; Abdel-khalik & Lust, 1974, p. 13). Na Contabilidade há uma diferença: o custo marginal contábil não recupera investimentos em ativos fixos ou retorna o capital. Portanto, se o sistema de Hirschleifer fosse implementado, teriam que ser feitas modificações nas informações geradas pelo sistema contábil (Abdel-khalik & Lust, 1974, p. 13).

Há uma certa confusão na literatura, pois a maioria dos autores considera custo marginal como sinônimo de custo variável. O custo marginal varia com o volume de produção. Todavia, o custo variável é fixo por unidade, dentro de um determinado nível de atividade (Martins & Rocha, 2010, p. 25).

O trabalho seminal de Hirshleifer (1956) foi o primeiro a estabelecer um tratamento rigoroso do preço de transferência (Erickson, 2012, p. 327). Utilizando a teoria econômica da firma, o autor buscou a determinação de um preço de transferência que maximizasse o lucro global de uma empresa divisionalizada de manufatura, ao mesmo tempo em que induzisse os centros de resultados internos a maximizar seus próprios lucros (Hirshleifer, 1956, p. 172).

Para tanto, construiu um modelo, testado com uma empresa hipotética e concluiu que, quando não há mercado externo para o produto transferido, ou quando o mercado é

imperfeitamente competitivo, o procedimento adequado do preço de transferência seria transferir o produto ou serviço ao custo marginal. Se houver um mercado competitivo para o produto transferido, o preço de mercado é o preço de transferência apropriado (Hirshleifer, 1956, p. 172).

Assim, o preço do produto para o cliente final seria a somatória dos custos marginais de cada unidade de negócio fornecedora, possibilitando o equilíbrio econômico da empresa consolidada. Ao se aplicar o custo marginal, o produto ou serviço é transferido com base em valor estabelecido sob determinadas condições de volume de produção, custos e preços de venda que propiciassem lucro máximo (Grabski, 1985, p. 458).

Na mesma linha, em busca de uma solução ótima para o problema dos preços de transferência, o trabalho de Dopuch e Drake (1964, p. 14) esclarece que os custos marginais devem ser usados como preço de transferência quando não existem preços de mercado para os produtos da divisão fornecedora ou os preços existentes não são aceitáveis. Os autores explicam que os custos marginais incluem os custos de oportunidade das transações entre divisões. Ademais, eles destacam que a conclusão é válida para apenas uma divisão fornecedora, conforme estudo de Hirshleifer (1956).

Dopuch e Drake (1964) assumem que o sistema está restrito à alocação ótima de um conjunto fixo de bens e serviços produtivos. Consideram que o problema do preço de transferência é o problema da eficiência em curto prazo: como uma empresa pode “melhor” utilizar uma quantidade fixa de recursos tangíveis e intangíveis. Os autores concluem que confiar em uma medida de desempenho simples, como um índice de lucros e perdas, não é uma garantia na área de preços de transferência. É possível desenvolver um sistema de preços que permitirá o cálculo dos lucros ou perdas divisionais, mas o sistema pode não permitir a determinação da alocação ótima dos recursos da firma como um todo.

Onsi (1970) apresenta as limitações de um sistema de preços de transferência com base econômica e propõe um novo sistema de preços de transferência, baseado no custo de oportunidade. Concluiu que utilizar custo variável, como uma aproximação do custo marginal, como preço de transferência tem várias limitações por ignorar fatores estratégicos. Também se mostra que o uso do método de equalização contábil (distribuir lucro entre as divisões) leva à subotimização e que qualquer solução para um sistema de preços de transferência não pode ignorar o conflito motivacional pertinente. Usar “custos de motivação”, para reduzir o nível de conflito devido ao sistema de preços de transferência, pode ser uma solução viável.

Abdel-khalik e Lusk (1974, p. 8) apresentam uma revisão de literatura da teoria econômica, programação matemática e outras abordagens, de forma abrangente. Esses autores

criticam o uso do custo marginal, como proposto por Hirshleifer (1956), porque poderia induzir comportamentos disfuncionais pelos gerentes de divisão (por exemplo, distorção do custo marginal e curvas de receita), bem como pode haver o repasse de ineficiências. Os autores também observaram que o modelo desenvolvido estava limitado a duas divisões, ou seja, não adequado a organizações complexas.

Entre as conclusões da pesquisa, eles citam que embora os preços de transferência possam ser determinados por técnicas bastante sofisticadas, são frequentemente seguidos de negociação e ou diretivas especificadas pela alta administração. Então, a habilidade na negociação coletiva pode ser mais útil do que uma habilidade nos métodos quantitativos de precificação. Também ressaltam comportamentos disfuncionais como sabotagem e trapaça por gerentes de divisões (por exemplo, distorção do custo marginal e curvas de receita). Ademais, os autores explicam que, em muitos casos, os preços de transferência desnecessariamente complicam o projeto da estrutura organizacional e os controles para decisão.

Abdel-khalik e Lusk (1974, p. 8) acrescentam que a avaliação de desempenho não tem que ser uma função dos lucros e pode ser em função do custo, dos desvios dos padrões, e/ou de unidades físicas de produção, o que pode ser incorporado ao controle dos sistemas. A análise dos trabalhos parece indicar que os preços de transferência podem confundir a perspectiva da avaliação quando a avaliação de desempenho é estritamente orientada para o lucro.

Os autores sugerem que o mesmo grau de controle e avaliação tentado por modelos de preços de transferência pode ser efetuado através do estabelecimento de outros padrões de desempenho das divisões e da avaliação dos desvios desses padrões. Eles recomendam que os preços de transferência não sejam utilizados para a avaliação de desempenho.

Grabski (1985, p. 460) conclui que, geralmente, os modelos econômicos são limitados em escopo, ou seja, eles são capazes de lidar, apenas, com os casos conceitualmente simples. Além disso, a autonomia das divisões não é preservada, porque são obrigadas a precificar o custo marginal (custo médio), que define o nível de produção e lucros. Uma vez que os lucros são administrados, não constituem uma forma adequada para avaliar os gestores de divisão, podendo desmotivar o desempenho deles. No entanto, os modelos econômicos teoricamente permitem a maximização dos lucros totais da administração central.

Em adição, Cosenza e Alegria (2004, p. 68) registram que:

Além da perda de autonomia, o custo marginal apresenta as mesmas limitações dos custos variáveis, e, na prática, é de difícil mensuração, por estar sempre variando de acordo com a escala de produção e por não existir nenhum método para a sua determinação de forma precisa, já que os custos nem sempre são claramente fixos ou variáveis. (p. 68)

De fato, o apreçamento das transferências internas pelo custo marginal sofreu várias críticas e caiu em desuso especialmente pela complexidade de controle e dificuldades intrínsecas de cálculo, por variar com o volume de produção, exigindo significativa troca de informações entre as divisões para planejamento, além de interferir na autonomia das divisões que teriam que abrir os seus relatórios financeiros (Santos, 2002, p. 27; Atkinson et al., 2000, p. 635; Guapo, 2011, p. 39). O Quadro 3.9 sumariza as vantagens e desvantagens do preço de transferência baseado no custo marginal.

Quadro 3.9 – Vantagens e desvantagens do preço de transferência baseado no custo marginal

<b>Política</b>	<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
Preço baseado no custo marginal	1) Otimiza o resultado da companhia, maximizando o lucro. 2) Utiliza o custo de oportunidade, fornecendo o resultado econômico. 3) Possibilita o efetivo controle sobre os lucros e rentabilidade das divisões.	1) Pode repassar ineficiências. 2) Prejudica a autonomia das divisões. 3) Limitado em escopo a casos simples, de empresas com poucas divisões e tipos de produtos. 4) Complexidade de controle e dificuldade de cálculos para empresas multidivisionais e/ou com múltiplos produtos. 5) Pode induzir comportamentos disfuncionais, como manipulação de dados.

Fonte: Adaptado de Dopuch e Drake (1964), Abdel-khalik e Lust (1974), Grabski (1985) e Cosenza e Alegria (2004).

Finalizando, segundo Dopuch e Drake (1964, p. 14), quando há várias divisões e limitações de capacidade instalada, o problema do preço de transferência com base no custo marginal se torna bem mais complexo, exigindo aplicações crescentes de programação e modelos matemáticos, que serão o objeto de estudo da próxima subseção.

### 3.3.2.6 Modelos matemáticos

A utilização de modelos matemáticos para solucionar problemas de otimização de preços de transferência é uma resposta à incapacidade dos modelos econômicos (custo marginal) e de custos para lidar com as complexidades de organizações descentralizadas com vários produtos, divisões e objetivos (Grabski, 1985, p. 458).

Segundo Abdel-khalik e Lusk (1974, p. 15), os modelos de programação matemática consideram que o preço de transferência interno, além de ter o objetivo maior de maximização do lucro da firma, deve preservar a autonomia das unidades – premissa maior da descentralização –, como mecanismo que auxilia na motivação, coordenação e controle de uma eficiente alocação de recursos e fatores de produção.

Portanto, os preços de transferência devem ser definidos ao custo de oportunidade de produzir o produto intermediário. Na ausência de um preço de mercado externo para os bens em transferência, medir o custo de oportunidade requer uma avaliação de alternativas de usos desses bens, que exige técnicas de programação.

Os métodos de programação matemática consideram explicitamente as externalidades. Eles exigem a enumeração dos objetivos e /ou objetivos da administração central (ou divisões), e a enumeração das restrições enfrentadas pelas entidades econômicas (Grabski, 1985, p. 460).

Inicialmente, foram utilizados modelos de programação linear aplicando o conceito de preço sombra (*shadow price*) para refletir o custo de oportunidade da produção do produto internamente. De acordo com Garcia Benau (1986, citado por Cosenza & Alegria, 2004, p. 68):

Os preços sombra são um modo de valorar os bens econômicos em função da eficiência dos fatores no processo interno da empresa. São fixados como uma variável endógena dependente dos coeficientes tecnológicos, que relacionam os recursos aos processos, desconsiderando, portanto, a situação do mercado.

Baumol e Fabian (1964) introduziram a aplicação do princípio de decomposição de programação linear para uma empresa descentralizada. Esse modelo foi adotado em razão de melhorias da eficiência computacional, além de refletir as operações descentralizadas de uma firma. O objetivo é fornecer preços internos ótimos para a tomada de decisão descentralizada na presença de economias externas ou deseconomias. Foram desenvolvidos algoritmos para as duas decomposições diferentes.

O modelo baseado em preços aloca recursos corporativos com base em preços de transferência. O outro modelo emprega um algoritmo orientado por recurso (quantidade). Os recursos são alocados a cada divisão e as divisões são avaliadas em suas medidas de eficiência econômica com base nas alocações. Ambos os algoritmos são iterativos e requerem que a administração central especifique os objetivos (Burton et al., 1974).

Os autores concluem que o algoritmo de decomposição oferece um método para determinar quando os programas divisionais foram coordenados para produzir uma solução que seja ideal para a unidade econômica como um todo. No entanto, é demonstrado que, em muitos casos, não existem preços que levem as divisões a tomarem decisões independentes que sejam ótimas do ponto de vista da empresa como um todo. A construção de preço *dual* provisório fornece o primeiro meio eficaz para uma possível solução.

Hass (1968) sugeriu a aplicabilidade da programação quadrática. Desde a revisão da programação matemática na literatura realizada por Abdel-khalik e Lusk (1974), a maioria dos trabalhos tem sido para refinar ou expandir o modelo para outras áreas (Grabski, 1985, p. 460). Citam-se alguns estudos que utilizaram programação matemática: Holmstrom e Tirole, 1991;



Edlin e Reichelstein, 1995, Vaysman, 1996, 1998; Baldenius, Reichelstein, e Sahay, 1999 e Graf e Kimms, 2013.

Outro tipo de solução, aliando a teoria dos jogos à programação matemática, foi adotada por Rosenthal (2008), que desenvolveu um jogo cooperativo com preços de transferência para os produtos intermediários de uma cadeia de suprimentos integrada verticalmente, na qual as divisões compartilham os custos de tecnologia e transações. No caso da informação perfeita, utiliza-se o valor de Shapley para gerar os preços de transferência, enquanto no caso assimétrico obtém os preços de transferência da solução com programação linear.

Devido à complexidade dos modelos matemáticos e, por estar fora do escopo da pesquisa, para maiores detalhes sugere-se reportar-se aos trabalhos citados. Uma solução mais simples, chamada preço *dual*, será analisada na próxima subseção.

### 3.3.2.7 Preço *dual*

Denomina-se preço *dual*, ou solução *dual*, a metodologia de preço de transferência em que o produto é transferido ao comprador pelo preço de custo e o fornecedor é remunerado pelo preço de mercado, ficando a diferença sob responsabilidade da administração central (Cassel & McCormack, 1987, p. 172).

Geralmente, os gerentes de divisão preferem que não haja uma PPT definida pela alta administração, porque querem ter autonomia para decisões de compra e de negociação de preços. Eles preferem que haja controle pelos resultados (Eccles, 1983). Por outro lado, a alta administração pode querer incentivar as transações internas face ao excesso de capacidade ou por possuir produto diferenciado pela tecnologia.

Segundo Eccles (1983), a política de preço *dual* combina as vantagens dos preços baseados no mercado (o incentivo ao lucro para a unidade de venda) e de fornecimento interno obrigatório (por exemplo, o acúmulo de volume de bens para reduzir os custos unitários de fabricação). A unidade compradora recebe o bem transferido pelo custo e a unidade de venda é creditada com o preço de mercado. A contagem dupla de lucros é eliminada em um nível mais alto na organização. Como compensação pela interferência na sua autonomia, o comprador recebe o produto com preço menor que o de mercado, o que permite mostrar maiores lucros.

Em contrapartida, a utilização de uma sistemática de preço *dual* (*Dual Pricing*) também pode apresentar problemas. Isso ocorre, particularmente, quando a eliminação do efeito de dupla contagem não é feita corretamente e a receita líquida da companhia é acrescida, menos que a soma do lucro líquido das unidades. Isso é provável se os sistemas financeiro e de controle

forem inadequados ou se os negócios forem fracos e a unidade de vendas não consegue atender sua cota externa e, portanto, gera excesso de vendas internas (Eccles, 1983).

Segundo Bolander, Gooding e Mister (1999, p. 163), na prática, a política de preço *dual* raramente é utilizada porque o gerente da unidade fornecedora não tem muitos incentivos para controlar custos. Eles também registram preocupação pelos gerentes de nível hierárquico inferior ficarem sem a noção do nível de descentralização desejado pela alta administração, além de tenderem a ficar isolados do mercado. Ocorre que são esses gerentes que estão em posição melhor para conhecerem o mercado em que operam.

Horngren e Foster (1991) entendem que a política de preço *dual* reduz esse incentivo. Um exemplo prático de uma aplicação de preço *dual* para maximizar os resultados de uma empresa pode ser verificado no trabalho de Bolander, Gooding e Mister (1999), em que analisam como determinar o tamanho ideal de lotes de produção em uma companhia descentralizada, quando esse tamanho é influenciado pelos preços externos.

Adicionalmente, Lambert (2001, p. 100), em um estudo que relaciona a Teoria da Agência com a Contabilidade Gerencial, ressalta a importância de mais pesquisas sobre preço *dual*, para investigar se um preço maior para motivar o gerente da divisão vendedora a fazer investimentos poderia influenciar na quantidade de bens adquiridos pela divisão compradora ou mesmo, criar oportunidades para conluio.

Após a exposição sobre preço *dual*, descrevem-se as características de um sistema de preço de transferência.

### **3.3.3 Características de um sistema de preço de transferência**

A inclusão desta subseção objetiva descrever as características de um sistema de preço de transferência, que se mostram adequadas, para orientar a apresentação do sistema desta pesquisa. Trata-se de trabalho de Meer-Kooistra (1994), que se utiliza da teoria de custos de transação (Williamson, 1985), para caracterizar um sistema de preços de transferência.

De acordo com Williamson (1985, p. 20-21), uma transação interna ou externa pode ser dividida em três estágios:

- a) Estágio de contato: quando as partes procuram por parceiros adequados;
- b) Estágio de contrato: quando as partes negociam os termos do contrato;
- c) Estágio de controle: quando a transação seja concluída de acordo com os termos determinados no estágio de contratação. As partes podem ajustar os termos originais do contrato, caso haja mudanças no ambiente.

Meer-Kooistra (1994, p. 126) considera que quando há uma quantidade significativa de transações há necessidade de um sistema de preços de transferência. Esse sistema consiste em vários elementos que influenciam o comportamento das partes envolvidas nas transações internas, nos três estágios descritos anteriormente (*tradução nossa*). Os elementos que formam um sistema de preços de transferência são:

- a) Área de aplicação: em quais transações internas as regras se aplicam;
- b) Premissas: o objetivo é uma relação econômica entre os centros de resultado; o sistema tem que ser fácil de manter e de administrar;
- c) Autoridades responsáveis pelos centros de resultados fornecedores e compradores de serviços;
- d) Preço de transferência: sua base, que partes determinam o preço, quando são permitidas mudanças, quem deve ser consultado no caso de mudanças, dentre outros aspectos.
- e) Definição de custo ou de preço de mercado;
- f) Termos da transação: exemplo, termos de entrega, especificações dos produtos ou serviços, requisitos de qualidade e controle;
- g) Modo de contratação;
- h) Processo de arbitragem;
- i) Estrutura de consulta: a consulta entre vendedor e comprador e entre os centros de resultado e a gerência central com relação ao esboço, funcionamento e ajuste das regras;
- j) Suporte administrativo: exemplo – processamento das ordens, registro das transações internas, processamento dos dados para as partes;
- k) Relação com o sistema de preço de transferência fiscal (*se for o caso*, [grifo nosso]).

Conclui-se, assim, que esse conjunto de elementos descreve um sistema ou política de preços de transferência, devendo ser ajustado conforme as necessidades específicas de cada caso. Em seguida, destaca-se alguns trabalhos relevantes sobre preço de transferência, sendo esclarecido previamente como a revisão bibliográfica para este trabalho foi realizada.

### 3.3.4 Alguns estudos relevantes sobre preço de transferência

Após pesquisa bibliográfica, consultando as bases integradas ao Sistema de Busca Integrada USP, verificou-se uma extensa literatura sobre preços de transferência, com quase 147.000 artigos ao utilizar as palavras “*transfer price*” ou “*transfer pricing*”. Ocorre que nos últimos anos, com o advento da globalização e a intensificação do comércio mundial, a literatura internacional sobre os preços de transferência se tornou profícua em trabalhos que analisam aspectos fiscais voltados às oportunidades de planejamento tributário nos negócios entre firmas multinacionais, bem como entre as multinacionais e as suas subsidiárias situadas em outros países (Gruber & Mutti, 1991; Vidal & Goetschalckx, 2001; Baldenius, 2000; Bernard, Jensen, & Schott, 2006; Rossing & Rohde, 2014).

Nesse contexto, como esta pesquisa se refere a preços de transferência internos, refez-se a busca utilizando o operador “**NO**” e as palavras como seguem: “*transfer pricing*” **NO** “*international*” **NO** “*tax*” e a quantidade de trabalhos abordando preços de transferência caiu para 1.009 artigos revisados por pares. Ainda assim, haviam muitos artigos sobre aspectos tributários do preço de transferência.

Repetiu-se a pesquisa utilizando como título “*transfer pricing*” **AND** “*services*” **NO** “*tax*” e localizaram-se 20 artigos. A pesquisa pelos nomes específicos dos setores constatou mais trabalhos. Pelos títulos verificou-se que havia trabalhos sobre preço de transferência nas áreas de saúde (2), turismo (1), distribuição de água (1) e loja de departamentos (1); os demais eram sobre aspectos tributários. Portanto, não havia nenhum estudo sobre preço de transferência no setor educacional, objeto desta pesquisa.

Para certificar-se do resultado buscou-se a expressão “*transfer pricing*” **AND** “*education*” **NO** “*tax*” e a pesquisa não localizou nenhum trabalho. Da mesma maneira observou-se substituindo a palavra “*education*” pelas palavras “*school*”, e “*university*”. A pesquisa foi feita também com os termos em português, não localizando nenhum trabalho sobre preços de transferência em serviços educacionais. Também foram consultadas as bases *Scopus* e *Web of Science*, com resultados semelhantes.

Dessa forma, decidiu-se fazer a pesquisa bibliográfica buscando trabalhos sobre preços de transferência que contribuíssem com esta pesquisa como estudos analíticos ou empíricos sobre metodologias utilizadas como base de cálculo, propósitos de uso do preço de transferência, efeitos no comportamento organizacional, influências da estratégia e modelos de gestão no preço de transferência, além de estudos de caso sobre o assunto. Buscou-se não repetir informações de estudos citados anteriormente.

A literatura classifica os estudos por modelos teóricos, ou seja, teoria econômica, modelos matemáticos, teoria da contabilidade, teoria do comportamento organizacional e teoria da gestão estratégica (Grabski, 1985; Padhi, 2019). As pesquisas sobre abordagem econômica (custo marginal) e modelos matemáticos foram incluídas nas subseções específicas 3.3.2.5 e 3.3.2.6, respectivamente. Eventualmente, alguns estudos contemplam mais do que um assunto, estando classificados no que se considerou mais adequado.

Os trabalhos elencados na próxima subseção se apresentam em ordem cronológica para fins de contextualização da evolução histórica do uso do artefato do preço de transferência na Contabilidade Gerencial. Dentro do que a literatura denomina estudos para a formação de teoria para a Contabilidade, classifica-se a maioria dos trabalhos referentes a preço de transferência (Grabski, 1985), como os estudos sobre os diferentes métodos de estabelecimento de preços de transferência, uma diversidade de pesquisas analíticas e empíricas, como estudos de caso e outros tipos. Assim sendo, apresentam-se alguns trabalhos específicos sobre pesquisas referentes aos métodos de preços de transferência mais utilizados.

#### *3.3.4.1 Estudos sobre métodos de preço de transferência mais utilizados*

Quanto aos estudos empíricos registram-se as pesquisas para investigar os modelos de preço de transferência mais utilizados. Dentre esses trabalhos alguns também averigam os propósitos de uso do preço de transferência, já citados na seção específica. Desse modo, analisam-se as pesquisas de maior abrangência no contexto estudado, cujos resultados podem dar maior contribuição ao conhecimento e utilização prática. Incluíram-se os trabalhos a partir de 1979 para ter uma base maior de comparação da evolução dos resultados.

A pesquisa de Vancil (1979, citado por Grabski, 1985) estuda a gestão de entidades descentralizadas, em especial os métodos e propósitos de uso dos preços de transferência, além do sistema de controle gerencial, conforme citado na Seção 3.3.1. Aponta-se que: a) 47% das firmas utilizam preços de transferência baseados em algum tipo de custo, 31% em preço de mercado e 22% preço negociado; b) os tipos de custo mais adotados foram custo mais margem (17%), custo pleno real (13%) e custo pleno padrão (12%); c) as empresas que trabalham com negócios não relacionados usam preços de transferência negociados significativamente mais do que baseados em custos (34% versus 15%) e d) firmas verticalmente integradas operando em um único mercado de produto usam preços de transferência baseados em custos significativamente mais do que negociados (49% contra 12%).

No mesmo ano, Tang e Chan (1979), apresentam uma pesquisa sobre métodos de preços de transferência domésticos empregados nos EUA e Japão. Foi enviado um questionário a 300 companhias norte-americanas e a 369 japonesas, que produziram 145 e 102 respostas úteis, respectivamente. As firmas foram selecionadas entre as 1.000 maiores empresas norte-americanas e as 1.121 maiores empresas japonesas de mineração e manufatura. Eles relatam que para a transferência doméstica de mercadorias, uma abordagem baseada no mercado foi empregada por cerca de 31% das empresas norte-americanas, enquanto que a negociação foi adotada em cerca de 22 %, e alguma forma de preço de transferência baseado no custo foi utilizada por cerca de 49% dos respondentes. Segundo os autores, os resultados para as organizações japonesas não foram significativamente diferentes.

Ainda em 1979, Choudhury (1979, citado por Grabski, 1985) divulga uma pesquisa conduzida em 1971, pelo *British Management Institute*, em que participam 193 empresas. O estudo relata que 54% das firmas participantes usam alguma forma de preços de transferência, enquanto o restante adota abordagens baseadas em custos (a negociação foi classificada em ambas as abordagens e foi empregada por um total de 23% das empresas). O autor conclui que o método empregado era dependente da visão da alta administração sobre os benefícios dos centros de lucro *vis-à-vis* centros de custo. Portanto, a escolha da metodologia dependia da importância da autonomia da divisão para a motivação do seu gestor.

Pouco depois, Tang (1980, citado por Grabski, 1985) investiga os propósitos de uso dos preços de transferência, além dos métodos empregados para o estabelecimento dos preços. A pesquisa foi respondida por 192 dentre 400 grandes empresas canadenses que receberam o questionário. O objetivo dominante é a avaliação de desempenho (46%) seguido pela maximização do lucro (38%) com o restante sendo alguma outra consideração. O estudo também relata que a maior parte aplica preços de transferência baseados em custos (41%), 34% utilizam preços de mercado (dos quais 8% são preços de mercado ajustado), 19% adotam o método de negociações e 6% outros métodos. Dentre os métodos de preços de transferência baseados em custos, relata que 15% utilizam custos mais margem, 12% adotam custo pleno padrão e 9% custo pleno real.

Vale registrar o estudo de Keegan - Price Waterhouse (PWC) (1984, citado por Bolander, Gooding, & Mister, 1999), conhecido na literatura como PWC (1984), que relata uma pesquisa global, com países de todos os continentes, sobre as práticas de preços de transferência. O autor conclui que a metodologia de preço de transferência interno mais utilizada é a do custo total, seguida pelo preço de mercado. O estudo detalhado da PWC não foi

localizado nas bases da pesquisa bibliográfica, *site* de busca do google acadêmico e nem no *site* da empresa.

Posteriormente, Tang (1992) examina as práticas de preços de transferência de grandes empresas industriais americanas, em uma pesquisa de 1990, com 143 empresas da Fortune 500. O estudo revela que 132 das firmas respondentes usam preços de transferência em transferências interdivisionais domésticas, enquanto que 90 adotam preços de transferência em transferências internacionais. Também é mostrado que, em comparação com 1977, mais companhias adotam preços de transferência baseados no mercado (aumento de 31% para 36,7%), enquanto os preços baseados em custos representam a maior parte (subiram de 41% para 46,7%). As técnicas de negociação foram utilizadas por 16,6% das respondentes. A pesquisa também registra que o uso de políticas de preços de transferência por empresas multinacionais respondentes é principalmente influenciado pela necessidade de manter a lucratividade corporativa geral, pela existência de diferenças significativas nas taxas de imposto de renda entre os países e por restrições estrangeiras à repatriação de lucros.

Maher (1999, citado por Junqueira & Moraes, 2005) registra o resultado de uma pesquisa para os EUA, Canadá e Japão sobre métodos de preços de transferência mais utilizados em indústrias no EUA, Canadá e Japão, constatando que o método mais adotado é o de custos, com 46% das empresas, seguido pelo preço de mercado com 32% e preços negociados (20%). O estudo mostra que os resultados foram similares nos três países, sendo apresentada a média. Tais números são similares aos estudos de Choudhury (1979), Tang (1979, 1980, citados por Grabski, 1985), Tang (1992) e Vancil (1979, citado por Grabski, 1985), com diferenças menores que 5%. O autor não cita a quantidade de empresas pesquisadas.

Uma pesquisa realizada por Oyelere e Turner (2000), com instituições do sistema bancário e *building societies* do Reino Unido, concluiu que, segundo os seus gestores, o principal objetivo da utilização dos preços de transferência é o alcance das metas e objetivos organizacionais, sendo que o método de estabelecimento dos preços de transferência mais utilizado pelo sistema bancário foi o do preço do mercado. Os autores aclaram que a análise dos resultados das sociedades de financiamento de crédito imobiliário (*building societies*) revelou grande diversidade de procedimentos para a obtenção dos preços de transferência. *Building societies* são sociedades de financiamento de crédito imobiliário de propriedade de seus membros na forma de uma organização mútua ou por cotas de participação em ações. Oferecem serviços financeiros bancários e relacionados, especialmente poupança e empréstimos hipotecários destinados à construção civil (Balmer & Wilkinson, 2017).

O trabalho de Terzioglu e Inglis (2011) relata os resultados de uma pesquisa sobre as práticas domésticas de preços de transferência, em particular, objetivos e métodos em 80 grandes organizações de serviços australianas. As respostas da pesquisa indicam que a congruência de metas, a facilidade de compreensão dos preços de transferência e avaliação de desempenho são os objetivos mais importantes. Os métodos baseados em custos plenos são mais comumente adotados, sendo que 57% utilizam o custo pleno padrão, 51% o custo pleno mais margem, 39% o custo pleno real. O método de preço de mercado corrente tem 39% de aplicação e o preço de mercado ajustado 23%.

A metodologia de preços negociados é adotada por 21% dos respondentes e 9% utilizam outros métodos de preços de transferência. É importante destacar que 86% dos respondentes afirmam utilizar mais de um método. Um aspecto novo deste estudo é a exploração da noção de “valor do cliente interno” nas práticas de preços de transferência. Para os autores, o resultado aponta que o método de preços de transferência baseado em valor não é adotado e que a falta de interesse e consciência do valor do cliente interno tipifica os mercados internos dentro do setor de serviços australianos. O Quadro 3.10 sumariza as pesquisas.

Quadro 3.10 – Métodos de preços de transferência conforme as pesquisas

Estudos	Anos	Países	Setores	Custos	Preço de Mercado	Preço Negociado	Outros
Choudhury	1979	Reino Unido	193 empresas	44,0%	38,0%	16,0%	2,0%
Tang	1979	EUA	133 empresas, doméstico TP	49,0%	30,0%	18,0%	3,0%
Vancil	1979	EUA	239 empresas	47,0%	31,0%	22,0%	
Tang	1980	Canadá	192 entre 400 grandes empresas	41,0%	34,0%	19,0%	6,0%
Tang	1992	EUA	Indústria	46,2%	36,7%	16,6%	
Maher	1999	EUA, Canadá e Japão	Indústria	46,0%	34,0%	20,0%	
Terzioglu e Inglis	2011	Austrália	Serviços, 80 empresas	228,70%	62,4%	21,3%	9%

Observações:

- 1 O ano informado é da publicação dos trabalhos e não da coleta de informações.
- 2 Choudhury (1979) - coleta de dados em 1971.
- 3 Maher (1999) - Os percentuais dos três países foram próximos; apresentados valores médios.
- 4 Terzioglu & Inglis (2011) - Análise prejudicada porque empresas adotam mais de um método (foi apresentado o total dos percentuais de custos – por isso maior que 100%).

Fonte: Adaptado de Grabski (1985), Tang (1992), Maher (1999) e Terzioglu e Inglis (2011).

A análise do Quadro 3.10 revela que há consistência entre os valores obtidos nas pesquisas de 1979 e 1980 para os EUA e Canadá; aproximadamente 32% das empresas usam



base pelo preço de mercado ou preço de mercado ajustado e cerca de 21% adotam preços negociados; as demais, em torno de 47%, utilizam algum tipo de preço baseado em custos.

As pesquisas de Choudhury (1979, citado por Grabski, 1985), com dados coletados em 1971 no Reino Unido, e Tang (1992), nos EUA, a despeito de terem coleta de dados com cerca de 20 anos de diferença apresentam resultados parecidos. Revela-se um percentual médio de firmas que adotam a base de custos de 45%, preços de mercado em torno de 38% e, cerca de 17% das empresas que preferem preços negociados.

A pesquisa de Tang (1992) revelou um pequeno aumento de 32% para 37% no uso de preços de mercado nos EUA e redução da utilização de preços negociados de 21% para 17%, mantendo estabilidade em 47% no percentual de companhias que adotam preços com base em algum tipo de custo. Caso uma queda na adoção de preços negociados persista em futuras pesquisas, pode ser reflexo do que foi observado em outras pesquisas empíricas que revelaram que muitos gestores reclamam do tempo dispensado em negociações (Eccles, 1985; Vaysman, 1998). Entretanto, pela pesquisa apresentada por Maher (1999), verifica-se que isso não ocorreu, pois os resultados foram consistentes com os das pesquisas de 1979 e 1980.

A conclusão da análise do Quadro 3.10 é que, independentemente do país pesquisado, devido às diferenças pouco significativas, os preços de transferência com base nos custos são adotados por cerca de 45% das organizações pesquisadas, o preço de mercado por 35% e a técnica de negociação é utilizada por aproximadamente 18% das organizações. Cerca de 2% das firmas empregam outros métodos. As variações ao longo dos anos também não foram relevantes, com o percentual de preços com base nos custos se mantendo. O Quadro 3.11 revela os tipos de custos mais adotados para os preços de transferência baseados em custos.

Há dificuldades para um estudo conclusivo sobre os resultados das pesquisas devido diferenças metodológicas. Pelo Quadro 3.11 constata-se que na análise conjunta de EUA e Canadá, em 1979 e 1980, o tipo de custo mais utilizado foi o custo pleno mais margem por aproximadamente 17% de empresas, seguido do custo pleno mais margem real, com cerca de 10%. No Canadá, em 1980, o custo pleno padrão (12%) foi mais adotado que o custo pleno real (9%). É interessante notar que o custo variável padrão ou real foi bem pouco utilizado nos dois países, por apenas cerca de 5% das empresas, a despeito de ser recomendado pela literatura (Horngren, Datar, & Foster, 2004; Pfeiffer, Schiller, & Wagner, 2011).

Quadro 3.11 – Tipos de custos mais utilizados pelo método de preços de transferência baseados em custos

Estudos	Anos	Países	Custo variável padrão	Custo variável real	Custo variável real com margem	Custo pleno padrão	Custo pleno real	Custo pleno real mais margem	Total custos
Choudhury	1979	Reino Unido					17,0%	27,0%	44,0%
Tang	1979	EUA	3,0%	1,0%		17,0%	9,0%	19,0%	49,0%
Vancil	1979	EUA	3,0%	2,0%		12,0%	13,0%	17,0%	47,0%
Tang	1980	Canadá	1,0%	3,0%	1,0%	12,0%	9,0%	15,0%	41,0%
Tang	1992	EUA		7,7%			38,5%		46,2%
Terzioglu e Inglis	2011	Austrália	20,0%	38,2%	23,3%	57,4%	38,6%	51,2%	228,7%

Observações:

- 1) Deixa-se de incluir Maher (1999) por não informar os percentuais por tipos de custos.
- 2) Choudhury (1979) não informa se os custos plenos são reais ou padrão, o que dificulta a análise.
- 3) Terzioglu & Inglis (2011) - Análise prejudicada, porque as empresas adotam mais de um método.

Fonte: Adaptado de Choudhury (1979), Tang (1979, 1980, 1992), Terzioglu e Inglis (2011).

Os resultados demonstram que os métodos aplicados na prática variam substancialmente daqueles recomendados pelos economistas teóricos, ou seja, custos marginais (Tang, 1979, 1992 e 2000; Oyelere, & Turner, 2000). De fato, os métodos da teoria econômica são quase inexistentes na prática, sendo preferidos modelos baseados em custos e mercado, conforme pesquisas citadas.

### 3.3.4.2 Trabalhos *ad hoc* para a Teoria da Contabilidade

Assim, elencam-se alguns estudos que mereceram atenção considerando-se a afinidade com esta pesquisa, relevância da contribuição, setor de aplicação e periódico publicado. Inicialmente, destaca-se o estudo de Grabski (1985), que fez uma avaliação crítica da literatura do período de 1974 a 1983 sobre preços de transferência e propôs futuras direções e possibilidades de pesquisa. O autor localizou 81 artigos, sendo 66 analíticos e 15 empíricos; analisou os principais modelos teóricos (econômico, programação matemática e comportamental) e outras abordagens *ad hoc* para formação de teoria - objeto de 60% dos artigos - integradas à pesquisa empírica sobre práticas de preços de transferência. Além disso, as implicações comportamentais e organizacionais dos preços de transferência são abordadas no que diz respeito às questões de otimização organizacional e integração e diferenciação. Os trabalhos mais relevantes se incluem nesta pesquisa com as devidas citações. O autor conclui que o problema dos preços de transferência existe como um sintoma do desejo de

descentralização e a necessidade concomitante de congruência com um objetivo comum. Não existe o melhor preço de transferência para todas as situações. A alta administração deve estar ciente do impacto comportamental de qualquer política de preços de transferência.

Em seguida, o trabalho de McAuley e Tomkins (1992) faz uma revisão da literatura que cresceu substancialmente na área de preços de transferência e, em particular, fornece uma avaliação crítica de escritos recentes no campo. Mostra-se de forma inequívoca que pouco se sabe sobre preços de transferência e que as escolhas feitas pelos gestores em relação aos preços de transferência são pouco compreendidas, tanto no que diz respeito aos fatores que impulsionam o gargalo como às diferenças entre a escolha na prática e as interpretações teóricas. Sugere-se que o progresso na área exigirá uma compreensão mais rica das realidades enfrentadas pelos gerentes em atividade. Recomenda-se a realização de pesquisas por estudos de campo, particularmente estudos de caso.

Posteriormente, o estudo de Faria (1996) evidencia a importância do preço de transferência na avaliação de desempenho. Para tal, elabora-se um caso de ensino sobre uma empresa de manufatura hipotética, que utiliza Contabilidade por Responsabilidade e possui quatro centros de negócios. A autora comparou os métodos de preços de transferência para avaliação de desempenho pelo custo de oportunidade, custo pleno e custo pleno mais margem. Ela concluiu que o melhor sistema para propostas de tomadas de decisão é pelo custo de oportunidade dos bens e serviços transferidos entre os centros de negócios.

A pesquisa de Baldenius, Edlin e Reichelstein (1999) esclarece que as empresas frequentemente avaliam as transações internas a preços de mercado externo, sujeitos a um desconto intracompanhia, devido a diferenças de custo entre vendas internas e externas. Em um modelo em que a divisão de fornecimento tem poder de monopólio no mercado externo, descobre-se que as diferenças de custo não são necessárias nem suficientes para que os descontos intracompanhia sejam desejáveis. A imposição de descontos sempre aumenta os lucros da divisão de compras, mas também pode diminuir os da divisão de vendas. Eles derivam de condições para os descontos para aumentar o lucro da companhia como um todo. Os autores também estudam a sensibilidade do desconto ótimo às diferenças de custo entre as transações internas e externas. Sob certas condições, os preços de transferência baseados no mercado sujeitos a descontos escolhidos de forma otimizada têm um bom desempenho.

Adicionalmente, Göx (2000) analisa o uso de preços de transferência como um dispositivo estratégico em empresas divisionalizadas que enfrentam a concorrência duopolística de preços. Quando os preços de transferência são observáveis, as matrizes de ambas as firmas cobram um preço de transferência acima do custo marginal do produto intermediário para

induzir seus gerentes de *marketing* a se comportarem como concorrentes mais brandos no mercado de produto. Quando os preços de transferência não são observáveis, o preço de transferência estratégico não é um equilíbrio e o preço de transferência ótimo é igual ao custo marginal do produto intermediário. Como alternativa estratégica, entretanto, as corporações podem sinalizar o uso de preços de transferência acima do custo marginal para seus concorrentes por um compromisso publicamente observável com um sistema de custeio por absorção. O artigo identifica as condições sob as quais a escolha do custeio por absorção é um equilíbrio estratégico dominante.

Cosenza e Alegria (2004) apresentam uma revisão e análise da literatura que descreve aspectos importantes da prática de preços de transferência, revisitando os estudos de preços de transferência com base na teoria econômica, modelos matemáticos e outros aspectos, a fim de identificar seu uso e importância como um instrumento de medição eficaz. O estudo conclui que uma PPT baseada no modelo de custo de oportunidade é a melhor alternativa para a análise gerencial do desempenho e maximização dos resultados gerais da empresa.

O trabalho de Junqueira e Moraes (2005) relata uma proposta de modelo de mensuração da rentabilidade das áreas de negócio e avaliação do desempenho dos gestores quando há a adoção de gestão descentralizada. A partir da análise do modelo proposto, concluíram que é possível projetar modelos de preços de transferência capazes de apoiar o processo de gestão, por um conjunto de premissas e requisitos lógicos e estruturados com conceitos adequados, bem como utilizar o preço de transferência baseado no mercado para avaliar o posicionamento da empresa em relação aos seus concorrentes.

Silva e Coelho (2005) desenvolveram um modelo matemático para determinar o preço de transferência ótimo, com base no preço de mercado e na capacidade de produção das divisões, em empresas multidivisionais de manufatura. Para testar o modelo, os autores tomaram como exemplo dois casos hipotéticos (uma fábrica de canetas que produz dois tipos de caneta e o Caso da *Birch Paper Company*<sup>1</sup>) e analisaram a decisão de comprar internamente ou produzir e concluíram que o modelo é importante no que se refere ao impacto da decisão de terceirizar no resultado da companhia, bem como no tocante à influência do valor do preço de transferência usado pela divisão no processo de avaliação de seu desempenho.

---

<sup>1</sup> Caso de ensino desenvolvido pela *Harvard Business School*, disponível sob o número 158- 001 (Harvard, 2005), que é um clássico da literatura de preços de transferência entre divisões, citado por vários autores, como Anthony & Govindarajan (1998), citado por Silva e Coelho (2005, p. 12).

Registra-se, também, o estudo de Baldenius e Reichelstein (2006), que investiga o problema de preços de transferência em um cenário no qual uma divisão *upstream* tem poder de monopólio na venda de um componente proprietário tanto para uma divisão *downstream* da empresa quanto para clientes externos. Quando as transferências internas são avaliadas ao preço de mercado, as transações resultantes são distorcidas pela dupla marginalização. Os autores pesquisam se a imposição de descontos intra-empresa pode aliviar ou mesmo eliminar os efeitos da dupla marginalização. Quando a capacidade de produção da divisão *upstream* é efetivamente irrestrita, descobre-se que os descontos aumentarão o lucro geral da firma apenas sob certas condições. Ao mesmo tempo, é impossível para qualquer regra de desconto induzir preços e quantidades de vendas que maximizem totalmente o lucro corporativo da empresa. Em contraste, se a capacidade de produção da divisão de vendas for restringida, descontos adequadamente escolhidos sempre melhorarão o lucro geral da entidade em relação à política sob a qual as transferências internas são avaliadas ao preço de mercado. Com capacidade restrita, identificam as condições sob as quais descontos definidos inversamente à elasticidade-preço externa da demanda podem eliminar totalmente o problema da dupla marginalização e alcançar uma descentralização eficiente. Utiliza-se, para tanto, o modelo matemático.

Já Pfeiffer, Schiller e Wagner (2011) estudam o preço de transferência baseado no custo, em empresas multidivisionais. Os autores utilizaram o método do custo marginal com margem aplicando custos padrão. Os resultados mostraram que:

- a) Os preços de transferência aplicados com o custo padrão superam os outros métodos se a matriz e as divisões enfrentam baixa incerteza de custo;
- b) Os métodos de custo real superam os outros métodos se o escritório central e as divisões *ex ante* enfrentam alta incerteza de custo e, posteriormente, na fase de negociação, a divisão de compras recebe informações suficientes de custo;
- c) O preço de transferência de custo padrão informado supera os outros métodos se a matriz e as divisões *ex ante* enfrentarem alta incerteza de custo e o comprador tiver informações de custo insuficientes no estágio de negociação.

A pesquisa de Graf e Kimms (2013) propõe um modelo para otimizar os resultados da aliança de duas companhias aéreas para a ocupação de assentos nas suas aeronaves, aplicando preços de transferência pelo método de negociação em função da capacidade de lotação dos voos das duas companhias aéreas parceiras. Os autores concluem que o modelo é adequado e que pode ser utilizado por duas ou mais companhias aliadas.

Acrescenta-se, ainda, a pesquisa de Schäfer, Petri e Gasparetto (2015), que é uma revisão dos trabalhos internacionais sobre preços de transferência para avaliação de desempenho, a partir do ano 2000. Os autores localizaram catorze estudos dentre os quais se destacam os autores Baldenius, com três artigos e cinco citações nas referências, Reichelstein com dois artigos e cinco citações e Wagner, Schiller e Pfeiffer, Matsui, Lo, Göx, e Firth, com três citações e um artigo publicado.

Os autores esclarecem que todos os artigos selecionados se referem à construção de modelos a serem utilizados na melhoria da seleção de abordagens e utilização dos preços de transferência. Os periódicos com maior relevância sobre o tema foram o *European Journal of Operational Research* e a *Review of Accounting Studies*, sendo que o primeiro possui quatro, enquanto o segundo contém três das 14 publicações. Os artigos que receberam maior número de referências dentro do portfólio foram os que abordaram conjuntamente os aspectos fiscais e gerenciais dos preços de transferência, com três citações cada.

Observa-se que dentre 14 artigos escolhidos, somente dois estudam o setor de serviços: Oyelere e Turner (2000) e Graf e Kimms (2013), acima abordados nesta subseção. Trabalhos como o de Schäfer et al. (2015) são de interesse para auxiliar nas pesquisas bibliográficas para fundamentar o desenvolvimento de trabalhos como neste caso. Afinal, é importante conhecer os autores e periódicos mais referenciados no campo de estudo específico de uma investigação (Yin, 2015). Considera-se, ainda, que isso reforça a inexistência de pesquisas sobre o preço de transferência no setor de serviços educacionais.

Em uma pesquisa analítica, Johnson, Loeffler e Pfeiffer (2018) investigam um problema de preços de transferência entre duas divisões de uma empresa descentralizada. Uma divisão *upstream* produz um bem intermediário que é usado por outra divisão dentro da organização e é vendido em um mercado externo, em que a entidade concorre com um rival que vende um produto substituto diferenciado.

Presumindo que a sede tenha informações imperfeitas sobre as informações privadas da divisão *upstream* e que a comunicação seja restrita, são identificadas as condições sob as quais a firma irá preferir um preço de transferência baseado no mercado com base no preço de mercado definido pelo seu rival em vez do preço de mercado definido pela divisão *upstream*. No geral, a análise fornece novos *insights* sobre como os preços de transferência alternativos baseados no mercado podem coordenar a tomada de decisão descentralizada na ausência de um mercado intermediário perfeitamente competitivo.

### 3.3.4.3 Pesquisas sobre preços de transferência relacionadas à estratégia e ao comportamento organizacional

Relacionam-se, neste tópico, alguns trabalhos relevantes para ressaltar a importância das variáveis estratégia e comportamento organizacional na perspectiva de soluções para o problema dos preços de transferência.

Inicialmente, o estudo de Watson e Baumler (1975) objetiva analisar as soluções propostas pelos modelos de programação matemática, bem como outras soluções tradicionais em um contexto social do ambiente comportamental da organização. Resumidamente, sugere-se que no projeto do sistema de Contabilidade Gerencial a diferenciação seja considerada como uma restrição. Trabalhando dentro dessa restrição, conclui-se que o sistema de Contabilidade Gerencial possa ser projetado para aumentar a diferenciação organizacional alcançada ou para facilitar a integração organizacional. O mecanismo de preços de transferência, sendo parte do sistema de Contabilidade Gerencial, pode ser usado para aumentar a diferenciação organizacional e facilitar a interação organizacional. É provável que os mecanismos de preços de transferência desempenhem o papel de aumentar a diferenciação nos casos em que a integração é facilmente alcançada. Isso pode ser alcançado pelo uso de mecanismos de precificação por modelos matemáticos. Em outros casos, a integração será um problema organizacional. Conseqüentemente, o mecanismo de preços de transferência poderia ser usado para facilitar a integração. Um mecanismo de preços de transferência apropriado, nesse caso, parece ser o preço negociado.

Outro trabalho que se destaca é o de Eccles (1983), que entrevistou cerca de 150 executivos (CEO, CFO, gerentes gerais de grupo e negócios, gerentes financeiros e outros) em 13 empresas. Os seus setores são produtos químicos, eletrônicos, máquinas e componentes de máquinas. Essas entrevistas deixaram claro que a chave para o problema dos preços de transferência é a estratégia. Os esquemas de preços de transferência são um meio de gerar informações e controle para implementar estratégias corporativas, de unidades de negócios e de produtos. Eccles (1983) desenvolveu um *framework* denominado *manager's analytical plane (MAP)*, baseado em duas estratégias amplas, para auxiliar os gerentes a pensar analiticamente sobre o preço de transferência. Maiores detalhes sobre este estudo serão apresentados na Subseção 3.4.3.

Já Luft e Libby (1997) investigaram comparações de lucro, preços de mercado e julgamentos de gestores sobre preços de transferência negociados. Foram entrevistados 55 gestores com experiência média de 15,1 anos que estavam cursando um Programa de Gestão

para Executivos em duas universidades norte-americanas. O conteúdo do curso não incluía preços de transferência, de forma que não sabiam quais seriam as respostas esperadas (assim, evita-se um viés de seleção). Cerca de 50% tinham utilizado preços de transferência. Foram feitas simulações de negociações atribuindo papéis de compradores e de vendedores aos participantes. Os pesquisadores concluíram que as comparações do lucro afetam o processo de barganha na negociação; quando o preço de mercado diverge de um preço que oferece lucros iguais para ambas as divisões, a variância e viés das estimativas de preço dos gerentes aumentavam, de modo que ficaria difícil alcançar um acordo em um preço de transferência.

Também se ressalta o trabalho de Perera, McKinnon e Jill (2003) que, por um estudo de caso, examina a difusão dos preços de transferência como uma inovação em uma empresa de comércio do governo (GTE), à medida que passou do status de monopólio protegido para a comercialização. Usando dados de entrevistas semiestruturadas e documentação, o artigo se baseia em teorias de escolha de preços de transferência e difusão de inovação para analisar e explicar os eventos em torno da introdução, abandono e reintrodução de preços de transferência na organização do caso durante o período de dez anos a partir de 1991 a 2000.

O estudo demonstra a importância de várias teorias e perspectivas na compreensão de como e por que as inovações da Contabilidade Gerencial se difundem ou não, bem como a importância de focar no estágio secundário da adoção da inovação e nos valores organizacionais, normas e experiências passadas que afetam a adoção secundária. O trabalho fornece suporte para o papel dos preços de transferência como um artefato da Contabilidade Gerencial para efetuar mudanças culturais e estratégicas nas organizações e para a relação recíproca entre os preços de transferência e a estratégia organizacional ao longo do tempo.

Em adição, Santos (2010), em uma dissertação de mestrado, pesquisou por um estudo de caso, preços de transferência no setor de tecnologia da informação (TI). O objetivo foi estudar os preços de transferência dos serviços de TI, associados à teoria dos custos de transação, em uma empresa siderúrgica que é usuária intensiva da automação (TI). A autora opina que

É possível complementar as análises dos preços de transferência com a avaliação de outros fatores, tais como: custos de recorrer ao mercado (custos derivados de atos como negociar, redigir, complementar e verificar a execução adequada das cláusulas contratuais) e custos da estrutura hierárquica (custos de oportunismo, desempenho, complexidade de atividades e até mesmo clãs dominantes dentro da estrutura verticalizada. (Santos, 2010, p. 11)

A conclusão foi que a firma utilizava preços de transferência nos serviços de TI apenas para remuneração, embora, segundo o *Controller*, o processo não estivesse maduro; a autora



registrou que a siderúrgica poderia usufruir de maiores benefícios caso utilizasse a teoria dos custos de transação e aplicasse o preço de transferência de forma gerencial.

Esse trabalho tem um ponto em comum com esta pesquisa que é o fato de uma empresa siderúrgica e uma IES com EAD serem ambas dependentes dos serviços de TI para viabilizarem as operações. Entretanto, não há como comparar uma empresa siderúrgica de grande porte, com capacidade de produção de 600.000 ton./ano, faturamento anual de R\$ 3 bilhões (Santos, 2010, p. 9), com uma IES com 2.000 alunos, faturamento anual base 2020 de R\$ 39,8 milhões, conforme informações da Controladoria da IES.

Destaca-se o trabalho de Guapo et al. (2011), que apresenta uma avaliação do funcionamento dos sistemas de controle da Contabilidade Gerencial baseados em preços de transferência, visando entender as suas consequências e trazer reflexões que possam contribuir para a adoção de melhores práticas no contexto da estratégia organizacional das empresas. Trata-se de um estudo de caso da Scania Latin América. É traçado um paralelo entre o sistema de apuração utilizado pela Scania, avaliado no contexto da sua estratégia organizacional e a literatura a respeito do tema.

A descrição dos processos da Scania se fundamenta em entrevistas com os *Controllers* das unidades de negócio, observação não participante dos processos e sistemas e documentação recolhida durante o estudo de caso. Os autores concluem que a Scania utiliza os preços de transferência como instrumento de controle gerencial, buscando desafiar continuamente custos e preços, por um processo interno de negociação baseado em parâmetros de *benchmarking* e metas de produtividade. Esse sistema se mostra alinhado à estratégia de diversificação relacionada de perfil colaborador da empresa. Há um ponto em comum com esta pesquisa: relaciona os preços de transferência às estratégias de integração vertical e diversificação.

A pesquisa de Brito, Lima e Carvalho (2013), por intermédio de um estudo de caso, investigou o preço de transferência entre filiais de uma empresa pública de prestação de serviços. O problema é que a filial que captava o serviço ficava com todo o valor cobrado do cliente, embora a conclusão desse serviço viesse a ser feita em outra filial. O trabalho comparou o faturamento das 28 filiais durante o período de três anos antes e três depois da adoção do preço de transferência, bem como o valor das despesas e custos ocorridos nos dois períodos.

Nesse estudo, foi utilizado o método de preços de transferência baseados no custo real mais margem. Concluíram que a aplicação do preço de transferência trouxe mais uniformidade na relação entre faturamento e gastos das unidades. Entretanto, houve indícios de que o aumento do faturamento em algumas filiais teria ensejado um acréscimo das despesas e dos custos dessas unidades. A pesquisa de Brito et al. (2013) tem como semelhança a investigação deste trabalho,

o fato de ter como objeto uma empresa de prestação de serviços (não especificou o ramo de atividade); entretanto, é uma organização pública, com 28 filiais, sem similaridade com uma IES do setor de serviços educacionais.

De Souza et al. (2016) pesquisaram a utilização do preço de transferência interno para avaliação de desempenho no agronegócio brasileiro. Trata-se de uma pesquisa qualitativa com abordagem de estudo de caso múltiplo. Os dados foram coletados por entrevistas semiestruturadas realizadas com profissionais de duas empresas do agronegócio, análise documental e observação de campo. A análise de conteúdo foi a principal técnica utilizada para organizar o material coletado. Os autores constataram que ambas as companhias apresentam alto grau de centralização apesar do porte e do significativo grau de integração vertical da cadeia de suprimentos. Uma firma mede apenas o resultado geral e usa o preço de transferência com base no valor de mercado. A outra avalia o resultado de cada unidade de negócios usando o custo padrão mais margem para medir as operações de preço de transferência.

Já Hussein, Kraten, Seow e Kinsuntam (2017) buscam saber se a afiliação cultural do negociador afeta o efeito de justiça do preço de transferência. Pessoas americanas e chinesas participaram de negociações intraculturais e transculturais em um experimento modelado a partir de Luft e Libby (1997).

Os resultados confirmam o efeito de justiça de Luft e Libby (1997) quando os participantes americanos negociam entre si, mas ilustram um efeito contrário quando os participantes chineses negociam uns com os outros. A afiliação cultural do negociador é encontrada para determinar a distribuição de lucros em negociações transculturais. Essas descobertas são consistentes com teorias antigas de traços culturais (Hofstede, 1980, como citado por Hussein et al., 2017), que são relevantes para atividades de negociação de preços.

Em adição, Eliasson e Mankowski (2017) investigaram como o preço de transferência é utilizado para fins de controle gerencial, utilizando um estudo multicaso em indústrias do setor eletroeletrônico, à luz das estratégias competitivas de integração e diferenciação. O objetivo deste trabalho é explicar o alinhamento entre métodos de preços de transferência e estratégia. O alinhamento entre os níveis corporativos e divisões aumenta a possibilidade da corporação de obter congruência estratégica e, portanto, vantagem competitiva para se tornar um *player* mais forte no mercado.

A pesquisa é conduzida como um estudo de caso multinível, com coleta de dados qualitativos e quantitativos. O resultado reforça que a PPT da empresa do caso é baseada em objetivos gerenciais e utiliza preços de transferência com base no preço de mercado e negociados. O resultado revela que os métodos do preço de transferência e a estratégia estão

parcialmente alinhados, o que contribui para o desempenho geral da corporação. Entretanto, devido a diferentes percepções sobre a maximização de lucros nos níveis corporativos, ocorre alguma subotimização.

Ademais, Guven-Uslu e Seal (2019) apresentam um estudo de caso em que um Serviço Nacional de Saúde (NHS), dos EUA, financiado publicamente cria um mercado interno para serviços clínicos, o que requer um processo de definição de preços de transferência. Dados os valores e as lógicas dos atores em um sistema público de saúde, as tentativas de determinar um preço “ótimo” para tratamentos específicos, conforme prescrito por trabalhos de preços de transferência bem conhecidos, são provavelmente inadequadas. Rejeitando um modelo reducionista de Homem Econômico, o estudo adotou uma perspectiva mais rica sobre a realidade do ator por meio de uma metodologia construtivista pragmática (MCP) para interpretar os dados.

O estudo de caso revelou diferentes realidades construídas por atores clínicos e gerenciais. Os atores clínicos no estudo estavam dispostos a difundir uma inovação tecnológica, mas não estavam sendo apoiados por gerentes cuja realidade era influenciada por preços tarifários, definidos centralmente e que favoreciam procedimentos tradicionais de alto custo em vez de inovações técnicas menos onerosas.

Caracterizando as diferentes realidades como a “verdade pragmática” dos gestores e a “verdade proativa” dos médicos, o desafio era reuni-las para uma solução totalmente integrada e coerente. Esse desafio exigia evitar um modelo de governança de “comando e controle” de cima para baixo e maior flexibilidade para preços de transferência e incentivos. Em conclusão, o estudo apoia mecanismos institucionais alternativos que podem rotineiramente promover a disseminação de novas inovações tecnológicas que não são apenas clinicamente superiores, mas, como esse caso ilustra, às vezes são mais baratas do que os procedimentos atuais.

O Quadro 3.12 apresenta um resumo dos trabalhos abordados nesta Subseção 3.3.4 e alguns citados na Subseção 3.3.2 sobre métodos de preços de transferência, em ordem cronológica. As pesquisas sobre métodos de preços de transferência citadas no Quadro 3.10 e no Quadro 3.11 não foram repetidas, exceto para casos de acréscimo de propósitos de uso.

Quadro 3.12 – Alguns trabalhos relevantes sobre preço de transferência

<b>Pesquisadores, tipos de estudo</b>	<b>Objetivos</b>	<b>Conclusões</b>
Hirshleifer (1956), <i>analítico</i>	Buscar preço de transferência ótimo em uma manufatura, na ausência de mercado competitivo ou mercado imperfeito, para uma divisão fornecedora e uma compradora.	Utilizar custo marginal para mercado imperfeito ou não competitivo. Se competitivo, preço de mercado.
Dopuch e Drake (1964), <i>analítico</i>	Buscar uma solução ótima para o problema dos preços de transferência. Assumem que o sistema está restrito à alocação ótima de um conjunto fixo de bens e serviços produtivos; o problema do preço de transferência é o problema da eficiência de curto prazo - como uma empresa pode “melhor” utilizar uma quantidade fixa de recursos tangíveis e intangíveis. Analisam a literatura existente.	Concluem que confiar em uma medida simples de desempenho, como um índice de lucros e perdas, não é uma garantia na área de preços de transferência. É possível desenvolver um sistema de preços que permitirá o cálculo dos lucros ou perdas divisionais, mas o sistema pode não permitir a determinação da alocação ótima dos recursos da empresa como um todo. Como conclusão geral, sugerem que as relações entre a tomada de decisão e as fases de controle e avaliação das funções gerenciais sejam mantidas em primeiro plano ao se considerar o desenho de sistemas contábeis para programas de descentralização, além de considerar as aplicações crescentes de programação para resolver os problemas complexos de alocação de recursos.
Baumol e Fabian (1964), <i>analítico</i>	O objetivo é fornecer preços internos ótimos para a tomada de decisão descentralizada na presença de economias externas ou deseconomias. Desenvolvem algoritmos para duas decomposições diferentes. O modelo baseado em preços, aloca recursos corporativos com base em preços de transferência. O outro modelo emprega um algoritmo orientado por recurso (quantidade). Pelo modelo os recursos são alocados a cada divisão e as divisões são avaliadas em suas medidas de eficiência econômica com base nas alocações.	Concluem que o algoritmo de decomposição oferece um método para determinar quando os programas divisionais foram coordenados para produzir uma solução que seja ideal para a unidade econômica como um todo. No entanto, é demonstrado que, em muitos casos, não existem preços que levem as divisões a tomar decisões independentes que sejam ótimas do ponto de vista da empresa como um todo. A construção de preço dual provisório fornece o primeiro meio eficaz para uma possível solução.
Watson & Baumler (1975), <i>analítico</i>	Objetiva colocar as soluções propostas pelos modelos de programação matemática, bem como outras soluções tradicionais no contexto do ambiente comportamental da organização. Propõe que no projeto do sistema de Contabilidade Gerencial a diferenciação seja considerada como uma restrição.	Trabalhando dentro dessa restrição, conclui que o sistema de Contabilidade Gerencial pode ser projetado para aumentar a diferenciação organizacional ou para facilitar a integração organizacional, conforme necessário.

Pesquisadores, <i>tipos de estudo</i>	Objetivos	Conclusões
Onsi (1970), <i>analítico</i>	Discutir as limitações de um sistema de preços de transferência com base econômica. Propor um novo sistema de preços de transferência, baseado no custo de oportunidade.	Conclui que utilizar custo variável, como uma aproximação do custo marginal, como preço de transferência tem várias limitações por ignorar fatores estratégicos. Também mostra que o uso do método de equalização contábil (distribuir lucro entre as divisões) leva à subotimização e que qualquer solução para um sistema de preços de transferência não pode ignorar o conflito motivacional pertinente. Usar “custos de motivação” para reduzir o nível de conflito devido ao sistema de preços de transferência, pode ser viável.
Abdel-khalik e Lusk (1974), <i>analítico</i>	Apresentar uma revisão da literatura da teoria econômica, programação matemática e outras abordagens, de forma abrangente e oferecer sugestões.	Os autores sugerem que o mesmo grau de controle e avaliação por modelos de preços de transferência podem ser efetuados pelo estabelecimento de outros padrões de desempenho das divisões e da avaliação dos desvios desses padrões. Em suma, recomendam que os preços de transferência não sejam utilizados para a avaliação de desempenho, devido vários problemas (autonomia, manipulações e outros).
Vancil (1979, citado por Grabski, 1985), <i>empírico</i>	Verificar os propósitos de uso dos preços de transferência e métodos nos EUA, 239 respondentes - ver Quadros 3.10 e 3.11.	Propósitos dominantes: autoridade e autonomia.
Tang (1980, citado por Grabski, 1985), <i>empírico</i>	Investigar os propósitos de uso dos preços de transferência, além dos métodos no Canadá, 192 empresas- ver Quadros 3.10 e 3.11.	O objetivo dominante é a avaliação de desempenho (46%) seguido pela maximização do lucro (38%).
Eccles (1983), <i>empírico e analítico</i>	Solucionar problemas do preço de transferência. Entrevista com 150 executivos, em que analisa respostas e propõe <i>framework</i> de solução.	Conclui que a chave da solução é a estratégia. Construiu um <i>framework</i> denominado <i>manager's analytical plane (MAP)</i> , considerando as estratégias de integração vertical e diferenciação e relacionou com os métodos de preços de transferência.
Tang (1992), <i>empírico</i>	Examinar as práticas de preços de transferência de grandes empresas nos EUA, com 132 empresas respondentes – ver Quadro 3.10 e Quadro 3.11.	Propósitos: manter a lucratividade, motivos fiscais, restrições à repatriação de lucros.
Luft e Libby (1997), <i>empírico</i>	Investigar comparações de lucro, preços de mercado e julgamentos de gestores sobre preços de transferência negociados. Foram entrevistados 55 gestores com experiência média de 15,1 anos. Foram feitas simulações de negociações atribuindo papéis de compradores e de vendedores aos participantes.	Concluem que as comparações do lucro afetam o processo de barganha na negociação; quando o preço de mercado diverge de um preço que oferece lucros iguais para ambas as divisões, a variância e viés das estimativas de preço dos gerentes aumentavam, de modo que ficaria difícil alcançar um acordo em um preço de transferência.
Oyelere e Turner (2000), <i>empírico</i>	Pesquisar empresas do sistema bancário e <i>building societies</i> do Reino Unido, Investigar os propósitos de uso e métodos dos preços de transferência.	Objetivo: alcance das metas e objetivos organizacionais, método mais adotado foi o do preço o mercado.
Terzioglu e Inglis (2011), <i>empírico</i>	Investigar objetivos e métodos em 80 organizações de serviços australianas – ver quadros 3.23 e Quadro 3.24	Propósitos: congruência de metas, a facilidade de compreensão dos preços de transferência e avaliação de desempenho.

<b>Pesquisadores, tipos de estudo</b>	<b>Objetivos</b>	<b>Conclusões</b>
Grabski (1985), <i>analítico</i>	Revisão e avaliação crítica da literatura do período de 1974 a 1983 sobre preços de transferência e propôs futuras direções e possibilidades de pesquisa. Localizou 81 artigos, sendo 66 analíticos e 15 empíricos.	Conclui que o problema dos preços de transferência existe devido à descentralização e à necessidade concomitante de congruência com um objetivo comum. Não existe o melhor preço de transferência para todas as situações. A alta administração deve estar ciente do impacto comportamental de qualquer política de preços de transferência.
McAuley e Tomkins (1992), <i>analítico</i>	Revisão da literatura e avaliação crítica de escritos recentes no campo.	Sugere que o progresso na área exigirá uma compreensão mais rica das realidades enfrentadas pelos gerentes em atividade. Recomenda a realização de pesquisas por estudos de campo, particularmente estudos de caso.
Faria (1996), <i>analítico</i>	Evidencia a importância do preço de transferência na avaliação de desempenho por um caso de ensino sobre uma empresa de manufatura hipotética.	Conclui que o melhor sistema para propostas de tomadas de decisão é pelo custo de oportunidade dos bens e serviços transferidos entre os centros de negócios.
Baldenius, Edlin e Reichelstein (1999), <i>analítico</i>	Investigar efeito de descontos intra companhia por meio de modelo matemático.	A imposição de descontos sempre aumenta os lucros da divisão de compras, mas também pode diminuir os da divisão de vendas. Sob certas condições, os preços de transferência baseados no mercado sujeitos a descontos escolhidos de forma otimizada têm um bom desempenho.
Göx (2000), <i>analítico</i>	Analisar o uso estratégico de preços de transferência em empresas divisionalizadas que enfrentam a concorrência duopolística de preços; usa modelo matemático.	O artigo identifica as condições sob as quais a escolha do custeio por absorção é um equilíbrio estratégico dominante.
Perera, McKinnon e Jill (2003), <i>empírico</i>	Examinar, por um estudo de caso, a difusão dos preços de transferência como uma inovação em uma empresa de comércio do governo (GTE, à medida que passou do status de monopólio protegido para a comercialização. Usando dados de entrevistas semiestruturadas e documentação, o artigo se baseia em teorias de escolha de preços de transferência e difusão de inovação para analisar e explicar os eventos em torno da introdução, abandono e reintrodução de preços de transferência na organização do caso durante o período de dez anos a partir de 1991 a 200	O estudo demonstra a importância de várias teorias e perspectivas na compreensão de como e por que as inovações da Contabilidade Gerencial se difundem ou não, bem como a importância de focar no estágio secundário da adoção da inovação e nos valores organizacionais, normas e experiências passadas que afetam a adoção secundária. O estudo também fornece suporte para o papel dos preços de transferência como um artefato da Contabilidade Gerencial para efetuar mudanças culturais e estratégicas nas organizações e para a relação recíproca entre os preços de transferência e a estratégia organizacional ao longo do tempo.
Cosenza e Alegria (2004), <i>analítico</i>	Revisão e análise da literatura de preços de transferência para identificar o seu uso e importância como um instrumento de medição eficaz.	Conclui que uma PPT baseada no modelo de custo de oportunidade é a melhor alternativa para a análise gerencial do desempenho e maximização dos resultados gerais da empresa.

Pesquisadores, <i>tipos de estudo</i>	Objetivos	Conclusões
Junqueira e Moraes (2005), <i>analítico</i>	Propor um modelo de mensuração da rentabilidade das áreas de negócio e avaliação do desempenho dos gestores.	Conclui que é possível projetar modelos de preços de transferência capazes de apoiar o processo de gestão, por meio de um conjunto de premissas e requisitos lógicos e estruturados com conceitos adequados, bem como utilizar o preço de transferência baseado no mercado para avaliar o posicionamento da empresa em relação aos seus concorrentes.
Silva e Coelho (2005), <i>analítico</i>	Desenvolver um modelo matemático para determinar o preço de transferência ótimo, com base no preço de mercado e na capacidade de produção das divisões, em empresas multidivisionais de manufatura. Testar o modelo com dois casos hipotéticos e analisar a decisão de comprar internamente ou produzir).	Concluem que o modelo é importante no que se refere ao impacto da decisão de terceirizar no resultado da companhia, bem como no tocante à influência do valor do preço de transferência usado pela divisão no processo de avaliação de seu desempenho.
Baldenius e Reichelstein (2006), <i>analítico</i>	Investigar o problema de preços de transferência quando uma divisão <i>upstream</i> tem poder de monopólio na venda de um componente proprietário tanto para uma divisão <i>downstream</i> da empresa quanto para clientes externos. Pesquisam se a imposição de descontos intra-empresa pode aliviar ou mesmo eliminar os efeitos da dupla marginalização, ao utilizar preços de mercado. Usam modelo matemático.	Concluem que com capacidade restrita, identificam as condições sob as quais descontos definidos inversamente à elasticidade-preço externa da demanda podem eliminar totalmente o problema da dupla marginalização e alcançar uma descentralização eficiente.
Santos (2010), <i>empírico</i>	Pesquisar, por um estudo de caso, os preços de transferência dos serviços de TI, associados à teoria dos custos de transação, em uma empresa siderúrgica que é usuária intensiva da automação (TI).	Conclui que a empresa utilizava preços de transferência nos serviços de TI apenas para remuneração, embora, segundo o <i>Controller</i> , o processo não esteja maduro; a autora registra que a siderúrgica poderia usufruir de maiores benefícios caso utilizasse a teoria dos custos de transação e aplicasse o preço de transferência de forma gerencial.
Pfeiffer, Schiller e Wagner (2011), <i>analítico</i>	Investigar o preço de transferência baseado no custo, usando custo marginal mais a margem, padrão e real, por um modelo matemático.	Os métodos de custo real superam os outros métodos se o escritório central e as divisões ex-ante enfrentam alta incerteza de custo e, posteriormente, na fase de negociação, a divisão de compras recebe informações suficientes de custo; nos demais casos o custo padrão supera o custo real.
Guapo et al. (2011), <i>empírico</i>	Avaliar, por um estudo de caso da Scania Latin America, o funcionamento dos sistemas de controle da Contabilidade Gerencial baseados em preços de transferência, visando entender as suas consequências e trazer reflexões que possam contribuir para adoção de melhores práticas no contexto da estratégia organizacional das empresas.	Concluem que a Scania utiliza os preços de transferência como instrumento de controle gerencial buscando desafiar continuamente custos e preços, por um processo interno de negociação baseado em parâmetros de <i>benchmarking</i> e metas de produtividade. Esse sistema se mostra alinhado à estratégia de diversificação relacionada de perfil colaborador da empresa.

<b>Pesquisadores, tipos de estudo</b>	<b>Objetivos</b>	<b>Conclusões</b>
Graf e Kimms (2013), <i>analítico</i>	Construir modelo para otimizar os resultados da aliança de duas empresas aéreas para a ocupação de assentos nas suas aeronaves, aplicando preços de transferência dos voos das duas companhias aéreas parceiras.	Concluem que pelo método de negociação em função da capacidade de lotação, o modelo é adequado.
Brito, Lima e Carvalho (2013), <i>empírico</i>	Investigar o preço de transferência entre 28 filiais de uma empresa pública de prestação de serviços, por um estudo de caso. O problema é que a filial que captava o serviço ficava com todo o valor cobrado do cliente, embora a conclusão desse serviço viesse a ser feita em outra filial.	Concluem que a aplicação do preço de transferência trouxe mais uniformidade na relação entre faturamento e gastos das unidades. Entretanto, houve indícios de que o aumento do faturamento em algumas filiais teria ensejado um acréscimo das despesas e dos custos dessas unidades.
Schäfer, Petri e Gasparetto (2015), <i>analítico</i>	Revisão dos trabalhos internacionais sobre preços de transferência para avaliação de desempenho, a partir do ano 2000. Localizaram 14 estudos.	Concluem que os autores mais produtivos foram Baldenius, com três artigos, Reichestein com dois artigos e Wagner, Schiller e Pfeiffer, Matsui, Lo, Göx, e Firth, com um artigo publicado. todos os artigos selecionados se referem à construção de modelos a serem utilizados na melhoria da seleção de abordagens e utilização dos preços de transferência. Os periódicos com maior relevância sobre o tema foram o <i>European Journal of Operational Research</i> e a <i>Review of Accounting Studies</i> . Os artigos que receberam maior número de referências dentro do portfólio foram os que abordaram conjuntamente os aspectos fiscais e gerencias dos preços de transferência, com três citações cada.
De Souza et al. (2016), <i>empírica</i>	Investigar a utilização do preço de transferência interno para avaliação de desempenho no agronegócio brasileiro. Trata-se de uma pesquisa qualitativa com abordagem de estudo de caso múltiplo. Os dados foram coletados por entrevistas semiestruturadas realizadas com profissionais de duas empresas do agronegócio.	Constatam que ambas as empresas apresentam alto grau de centralização apesar do porte e do significativo grau de integração vertical da cadeia de suprimentos. Uma empresa mede apenas o resultado geral e usa o preço de transferência com base no valor de mercado. A outra empresa avalia o resultado de cada unidade de negócios usando o custo padrão mais a margem para medir as operações de preço de transferência.
Hussein, Kraten, Seow e Kinsuntam (2017), <i>empírico</i>	Buscam saber se a afiliação cultural do negociador afeta o efeito de justiça do preço de transferência. Pessoas americanas e chinesas participaram de negociações intraculturais e transculturais em um experimento modelado a partir de Luft e Libby (1997).	Os resultados confirmam o efeito de justiça de Luft e Libby (1997), quando os participantes americanos negociam entre si, mas ilustram um efeito contrário quando os participantes chineses negociam uns com os outros. A afiliação cultural do negociador é encontrada para determinar a distribuição de lucros em negociações transculturais.



<b>Pesquisadores, tipos de estudo</b>	<b>Objetivos</b>	<b>Conclusões</b>
Eliasson e Mankowski (2017), <i>empírico</i>	Investigar como o preço de transferência é utilizado para fins de controle gerencial, usando um estudo multicaso em indústrias do setor eletroeletrônico, à luz das estratégias competitivas de integração e diversificação. O objetivo é explicar o alinhamento entre métodos de preços de transferência e estratégia.	O resultado reforça que a PPT da empresa é baseada em objetivos gerenciais e utiliza preços de transferência com base no preço de mercado e negociados. Verificam que os métodos do preço de transferência e a estratégia estão parcialmente alinhados, o que contribui para o desempenho geral da corporação. Entretanto, devido a diferentes percepções sobre a maximização de lucros nos níveis corporativos, ocorre alguma subotimização.
Güven-Uslu, P. e Seal, W. (2019), <i>empírico</i>	Relatar um estudo de caso em que um Serviço Nacional de Saúde (NHS) dos EUA público cria um mercado interno para serviços clínicos o que requer preços de transferência. A metodologia de CP (construtivista pragmática) foi usada para interpretar os dados extraídos de um estudo de caso de um centro de saúde especializado do NHS inglês. O desafio é reunir as diferentes realidades como a “verdade pragmática” dos gestores e a “verdade proativa” dos médicos.	Concluem que o desafio exigia evitar um modelo de governança de “comando e controle” de cima para baixo e dar maior flexibilidade para preços de transferência e incentivos. De forma geral, o estudo apoia mecanismos institucionais alternativos que podem promover a disseminação de novas inovações tecnológicas que não são apenas clinicamente superiores, mas, às vezes, são mais baratas do que os procedimentos atuais.

Fonte: Elaboração própria

Pela revisão bibliográfica foi constatado que:

- a) A literatura contempla uma quantidade razoável de estudos sobre preços de transferência internos que, na sua maior parte, abordam empresas divisionais de manufatura;
- b) Há alguns trabalhos sobre preços de transferência internos, aplicados à prestação de serviços, em alguns setores econômicos específicos como o de serviços da saúde, financeiros, de TI, aéreos, turismo e serviços públicos. Não foram localizadas pesquisas publicadas em revistas revisadas por pares sobre preços de transferência em instituições de ensino. Isso pode ser explicado devido à introdução dos cursos EAD nas IES(s) ser relativamente recente e pelo foco dado nos últimos 10 anos ao preço de transferência em transações internacionais, com análise de aspectos fiscais;
- c) A maior parte dos estudos é de pesquisas analíticas, corroborando a necessidade de trabalhos empíricos para formação de teorias, como sustentam vários pesquisadores (Eccles, 1983; McAuley & Tomkins, 1992; Bromwich & Scapens, 2016).

Após concluir a exposição de alguns trabalhos relevantes sobre preços de transferência internos, abordam-se as considerações finais sobre o assunto.

### **3.3.5 Considerações finais sobre preços de transferência**

Eccles (1983, p. 151) afirma que não raramente uma firma usa vários métodos de preços de transferência, dependendo da estratégia dos grupos, unidades de negócio e produtos envolvidos. Eccles (1985), Colbert e Spicer (1988) e Borkowski (1999) reconhecem que não existe um único método correto de preços de transferência ou um modelo que seja melhor em todas as situações, o que vai ao encontro da teoria da contingência.

A extensa pesquisa bibliográfica sobre preços de transferência deste estudo ratifica essa afirmativa. Portanto, cabe à alta administração de cada corporação escolher o método que melhor atenda às suas necessidades informacionais nos aspectos estratégico, financeiro e de comportamento organizacional. Todavia, vale ressaltar que “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, promover a congruência dos objetivos e um alto nível sustentado de empenho administrativo” (Horngren, Datar, & Foster, 2004, p. 639).

Concluída a seção na qual se expôs as definições, propósitos de uso, métodos de determinação e as características de um sistema de preços de transferência, além de uma revisão bibliográfica sobre o artefato em sua aplicação interna, para fins de Contabilidade Gerencial (não fiscal), explicam-se os fatores que balizam as análises dos preços de transferência neste estudo: modelo de gestão e estratégia organizacional.

## **3.4 MODELO DE GESTÃO**

Nesta seção, para melhor contextualizar o assunto, apresenta-se, inicialmente, o conceito de empresa como sistema, para, em seguida, conceituar-se gestão, e logo após o modelo de gestão. Posteriormente, evidenciam-se as principais características que identificam um modelo de gestão. Também serão abordados alguns estilos de gestão por serem componentes do modelo de gestão.

### **3.4.1 Conceitos**

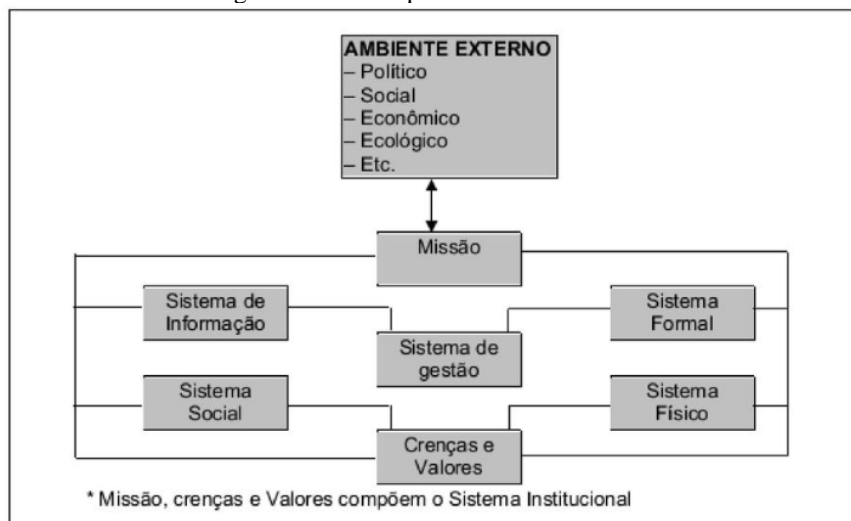
Baseado na teoria dos sistemas, Guerreiro (1989, p. 154) considera a empresa como um sistema aberto e dinâmico, que sofre as influências de variáveis do ambiente interno e do ambiente externo. Assim, o sistema empresa é composto por vários subsistemas: institucional (crenças, valores e princípios), físico (recursos físicos e tecnológicos), social (pessoas), formal

ou organizacional [grifo nosso] (estrutura de organização), de gestão (processos operacionais e gerenciais) e de informação (informações). Para o escopo deste trabalho, foca-se, especialmente, os subsistemas institucional e de gestão, que tratar-se-á posteriormente.

O subsistema institucional se constitui pelo conjunto de crenças, valores e expectativas dos proprietários da entidade, que se revelam na sua formação ou no decorrer da sua existência, por decisões relativas à sua sobrevivência e desenvolvimento (Pereira, 2015, p. 55). A importância desse conjunto de crenças, valores e expectativas se revela pela conversão dos mesmos em diretrizes que orientam todos os demais componentes do sistema empresa aos resultados planejados e se referem aos princípios que direcionam o comportamento perante seus *stakeholders* (clientes, fornecedores, colaboradores, comunidade, governo), tais como: ética, imagem, credibilidade, confiabilidade, dentre outros aspectos (Pereira, 2015, p. 55).

A Figura 3.4 caracteriza o sistema empresa e os seus subsistemas. Por simplificação, os subsistemas estão designados como sistemas.

Figura 3.4 – A empresa e os seus sistemas



Fonte: Adaptado de Guerreiro (1989, p. 154)

Pela Figura 3.4, verifica-se a importância das variáveis do ambiente externo influenciando a empresa, pela sua missão, que é a razão de ser da existência de uma organização (Guerreiro, 1989, p. 155). Por isso, a missão permeia todo o ambiente interno da firma, o que se representa pela interligação com todos os subsistemas. Ele também se interliga às crenças e valores, para compor o subsistema institucional, que direciona os demais subsistemas. O subsistema de gestão é ligado diretamente ao subsistema formal (estrutura organizacional) e ao sistema de informações.

Guerreiro (1989, p. 229) explica que a gestão é “caracterizada pela atuação a nível interno da empresa no sentido de otimizar as relações recursos – operação – produtos/serviços, considerando neste esforço o comportamento das variáveis do ambiente externo e interno que impactam a empresa e os atributos dos recursos possuídos”. Já Nakagawa (1993, p. 34) define que a gestão “é a atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado (planejado) por ela, apesar das dificuldades”.

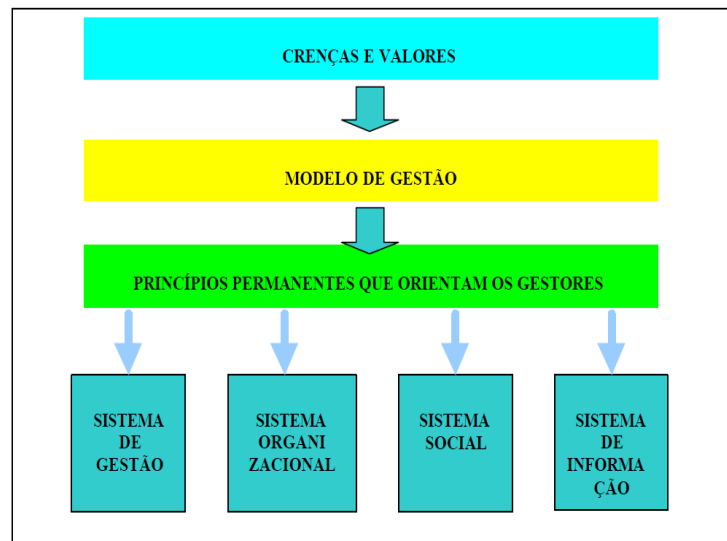
De acordo com Cruz (1991, p. 39), o modelo de gestão é “um conjunto de normas, princípios e conceitos que têm por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para a qual foi constituída”. Para Parisi (2015, p. 270), o modelo de gestão, direcionador maior de uma entidade, é um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem o conjunto de crenças, ideias e valores dos principais executivos, afetando todos os subsistemas empresariais.

Cada companhia tem o seu modelo de gestão particular, a sua maneira de ser administrada, com características próprias, por exemplo, “em relação ao enfoque dado ao planejamento, ao modo de controle das operações, aos instrumentos de controle, aos recursos humanos, organizacionais, materiais e às variáveis ambientais” (Guerreiro, 1989, p. 230). Portanto, o modelo de gestão é muito influenciado pelas crenças e valores dos seus principais executivos, especialmente dos seus proprietários e da alta administração (Pereira, 2015, p. 58).

Embora nem sempre formalizado, esse conjunto de princípios, crenças e valores, pode ser identificado pela observação dos instrumentos de gestão, representados pelos processos de planejamento, execução e controle, sistemas de informação e das demais práticas organizacionais. A Figura 3.5 apresenta uma visão sistêmica do modelo de gestão.

Por essa ilustração verifica-se que o modelo de gestão é formado com base nas crenças e valores de seus acionistas, fundadores, proprietários, enfim, dos seus principais executivos, que se refletem em princípios permanentes definidos no modelo e que direcionam a atuação dos gestores.

Figura 3.5 – Visão sistêmica do modelo de gestão



Fonte: Parisi e Nobre (2001, p. 119, citado por Carlos, Bezerra, & Coimbra, 2005)

De acordo com Guerreiro (1989, p. 229), esse modelo deve assegurar:

- a) A redução do risco do empreendimento no cumprimento da missão e a garantia de que a empresa estará sempre buscando o melhor em todos os sentidos;
- b) Estabelecimento de uma estrutura de operação adequada que possibilite o suporte requerido para as suas atividades;
- c) A orientação geral dos esforços por meio de um estilo e de uma filosofia de trabalho que criem atitudes construtivas;
- d) A adoção de um clima motivador e o engajamento de todos, principalmente dos gestores, em torno dos objetivos da empresa e de suas atividades;
- e) A aferição se a empresa está cumprindo sua missão ou não, se foi feito o que deveria ter sido em termos de produtos, recursos e esforços, e se o que não foi está sendo corrigido ou aperfeiçoado;
- f) O conhecimento do comportamento das variáveis relativas aos ambientes externo e interno e suas tendências, do resultado da avaliação de planos alternativos de ação e das transações/eventos ocorridos em cada período e identificando onde “as coisas” aconteceram de maneira insatisfatória.

Para Parisi e Nobre (2015, p. 121-122), os princípios que devem orientar um modelo de gestão são: poder e responsabilidade, estilo de gestão, postura e papel, amplitude do processo de gestão, critério de avaliação de desempenho, ritual de relacionamento entre acionistas e gestores, bem como regras para sistema de informação.

### 3.4.2 Características de um modelo de gestão

Para caracterizar um modelo de gestão e viabilizar a comparação entre diferentes modelos, Parisi (2015, p. 272) define os principais aspectos a serem considerados, fundamentado nos princípios expostos, conforme descrito no Quadro 3.13.

Quadro 3.13 – Princípios do modelo de gestão

<b>Princípios</b>	<b>Explicações</b>
Processo decisório	Relativo à forma de tomada de decisão na organização
Funções e responsabilidades	Referente à definição da relação entre o gestor e as atividades operacionais
Autoridade	Referente à definição do poder para o gestor exercer as suas funções e responsabilidades
Estilo de gestão	Forma de relacionamento dos gestores entre si e com as demais pessoas da entidade
Postura e papel	Comportamento esperado do gestor
Processo de gestão	Forma de estruturação do processo decisório em etapas coordenadas para garantir eficácia e eficiência nas decisões
Critério de avaliação de desempenho	É a expressão do objetivo da gestão (por exemplo: gestão por resultado econômico)

Fonte: Adaptado de Parisi (2015, p. 272)

Como exemplo de utilização dos princípios para caracterizar um modelo de gestão, apresenta-se o modelo de gestão econômica (GECON). De acordo com Catelli et al. (2015), “o GECON é um modelo para gerenciamento de organizações por resultados econômicos” (p. 136). Catelli (2015, p. 31) esclarece que o modelo GECON se estrutura com base na compreensão da missão da organização, das suas crenças e valores, da estrutura organizacional e a sua realidade operacional e das características dos gestores corporativos.

O autor explica que o objetivo do GECON é otimizar o resultado econômico pela melhoria da produtividade e da eficiência operacional, com o seu escopo direcionado para a eficácia empresarial. O GECON enfatiza o resultado global da firma e não a maximização isolada das partes e tem a sustentação no planejamento e controle (Catelli et al., 2015, p. 31).

Para caracterizar o GECON, a partir dos princípios de um modelo de gestão, apresenta-se o Quadro 3.14, como descrito por Catelli et al. (2015, p. 122-123). Esse quadro descreve as características relativas a cada um dos princípios de um modelo de gestão conforme atendidos pelo GECON. Observa-se que o processo decisório é descentralizado, o estilo de gestão é participativo, o processo de gestão compreende todas as fases de planejamento, desde o estratégico até o planejamento operacional, programação, execução e controle, além da avaliação de desempenho baseada no resultado econômico. Dessa forma, ficam claros os princípios que norteiam o modelo de gestão econômica (GECON).

Quadro 3.14 – Princípios do modelo de gestão econômica (GECON)

<b>Princípios</b>	<b>Descrições</b>
Processo decisório	Descentralizado, para assegurar a agilidade necessária para a tomada de decisão.
Funções e responsabilidades decorrentes da missão	Definição clara das funções e responsabilidade de cada gestor conforme a missão de cada área.
Autoridade compatível com as funções e responsabilidades	Os gestores devem ter poder compatível com as funções e responsabilidades que lhes foram atribuídas. Devem ser responsáveis pela gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial dos recursos a eles confiados pelos gestores superiores.
Estilo de gestão	O estilo participativo é o mais adequado.
Postura e papel	Postura empreendedora e papel de dono do negócio.
Processo de gestão	Contempla o planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle.
Critério de avaliação de desempenho	Baseado no resultado econômico.

Fonte: Adaptado de Parisi e Nobre (2015, p. 122)

De acordo com Santos e França (2010, p. 4), conforme o conhecimento sobre como dirigir e lidar com empresas foi sendo pesquisado, organizado e sistematizado ao longo do tempo, verificou-se a formação das Escolas de Administração, cada uma apresentando um modelo de gestão, com a sua filosofia e o seu conceito, sobre a forma de estruturar e gerenciar pessoas e recursos em direção a objetivos definidos.

Está fora do escopo deste trabalho um aprofundamento de estudo sobre as diversas Escolas de Administração e dos vários modelos de gestão. Assim, como o estilo de gestão é componente do modelo de gestão, optou-se por expor os estilos de gestão clássicos, por serem comumente utilizados nos dias de hoje, conforme a literatura de comportamento organizacional, a despeito da existência de novos estilos de gestão, baseados em teorias de liderança contemporâneas, como, por exemplo, liderança situacional, liderança transformacional e liderança transacional (França, 2006, p. 65).

### ***3.4.3 Estilos de gestão clássicos***

De acordo com Lewin, Lippitt e White (1939, p. 273), os modelos de gestão clássicos possuem três estilos de gestão: autocrático, liberal e democrático. Dentre esses modelos de gestão, destaca-se o modelo mecanicista, surgido nos EUA com Taylor (Escola de Administração Científica) e na Europa com Fayol (Teoria Clássica), no início do século XX. Posteriormente, surgiu a Escola Humanística de Mayo, na década de 1930 (Chiavenato, 2014, p. 10-15). O Quadro 3.15 apresenta as principais características dos estilos de gestão observados nos modelos clássicos de gestão.

Observa-se, analisando esse quadro, que o estilo autocrático, característico do modelo de gestão mecanicista, tem o foco na tarefa. As pessoas são treinadas para realizar o trabalho de forma padronizada para aumentar a produtividade e recebem incentivos salariais e/ou prêmios de produção se superam as metas (conceito de *homo economicus*). Entretanto, não podem opinar sobre a forma de execução das tarefas, que é baseada em estudos de tempos e movimentos (Chiavenato, 2014, p. 10-12). Assim, verifica-se que são ignoradas as necessidades psicológicas dos empregados, como o senso de pertencimento, o desejo de colaborar e a necessidade de reconhecimento.

Quadro 3.15 – Características de estilos de gestão nos modelos de gestão clássicos

Comportamentos	Autocrático	Democrático	Liberal
Objetivos	O líder fixa as diretrizes sem qualquer participação do grupo.	As diretrizes são debatidas pelo grupo, que é estimulado e assistido pelo líder.	Há liberdade completa para as decisões grupais ou individuais, com participação mínima do líder.
Atividades	As providências e as técnicas para execução da tarefa são determinadas pelo líder.	O grupo esboça as providências e as técnicas para atingir o alvo, solicitando aconselhamento técnico ao líder, se necessário.	O líder assume técnicas e providências para a consecução das tarefas quando solicitado. A participação do líder é limitada.
Divisão das tarefas	O líder determina qual a tarefa que cada um deve executar, como também o seu companheiro de trabalho.	A divisão das tarefas fica a cargo do próprio grupo. Cada membro escolhe o seu companheiro de trabalho.	O líder não participa em nenhum momento da divisão de tarefas ou escolha do companheiro de trabalho, que fica completamente a cargo do grupo.
Feedback	O líder é “pessoal” nos elogios e nas críticas ao trabalho de cada membro.	O líder procura integrar-se ao grupo, em espírito, sem encarregar-se muito das tarefas. O líder é “objetivo” e se limita aos fatos em suas críticas e elogios.	O líder não faz nenhuma tentativa de avaliar ou de regular o curso dos acontecimentos. Pronuncia-se somente quando perguntado.

Fonte: Adaptado de Lewin, Lippitt e White (1939, p. 273)

Registra-se, ainda, que o estilo de gestão autocrático é constatado também na Escola de Administração de Fayol, com foco na estrutura, organização formal, hierarquia, unidade de comando, autoridade e responsabilidade.

Segundo Chiavenato (2014, p. 17), a Teoria Clássica, surge com Fayol em 1916 e tem como principais características a aplicação de princípios gerais de administração como receituário para o administrador, a definição do processo administrativo de planejar, organizar, dirigir e controlar, a organização formal da firma e a definição de suas funções básicas. De



forma similar à Escola de Administração Científica de Taylor, é considerada uma teoria rígida e mecanicista, que apresenta o homem como um prolongamento das máquinas, com a finalidade exclusiva de trabalhar para a companhia alcançar eficiência máxima em produtividade.

Por outro lado, o estilo de gestão democrático e o liberal predominam nos modelos de gestão oriundos da Escola de Relações Humanas ou após, que teve como seus principais antecessores Elton Mayo (1880-1949) e Kurt Lewin (1890-1947). Com ênfase dada às pessoas, essa Escola busca satisfazer as expectativas dos empregados e as suas necessidades psicológicas, além de considerar a organização informal, os grupos sociais e a rede não convencional de comunicações (Santos & França, 2010).

Também foram introduzidos conceitos humanísticos como grupo social, dinâmica de grupo, motivação e liderança, que passa a substituir a autoridade hierárquica formal (Chiavenato, 2014). Nessa Escola, as pessoas são vistas como seres racionais que pensam, tem vínculos afetivos e desejam participar das tarefas, colaborando para o seu aperfeiçoamento, desenvolvendo um senso de pertencimento à empresa.

Tendo sido expostos os estilos clássicos de gestão, citam-se na próxima seção, alguns modelos de gestão normalmente utilizados nos dias de hoje, com suas características básicas.

#### ***3.4.4 Exemplos de modelos de gestão***

Como dito, está fora do escopo desta pesquisa um aprofundamento sobre os modelos de gestão, dada a variedade de Escolas de Administração e dos modelos de gestão relacionados. Assim, o Quadro 3.16 revela as características básicas de alguns modelos de gestão comumente encontrados nas organizações atuais, com a finalidade de trazer subsídios para a identificação do modelo de gestão da IES objeto do estudo.

Pelo Quadro. 3.16, verifica-se que as descrições estão bem simplificadas, mas com base no Quadro 3.15 é possível uma análise e percebe-se, por exemplo, que o modelo de gestão por resultados, é compatível com um estilo de gestão autocrático, processo de decisão centralizado, definição clara das funções e responsabilidade de cada gestor e avaliação de desempenho baseada em metas.

Quadro 3.16 – Características de alguns modelos de gestão

<b>Modelos de Gestão</b>	<b>Características básicas</b>
Gestão por resultados	Gestão e avaliação de desempenho baseada em metas, responsabilidade distribuída entre todos e os resultados são acompanhados constantemente.
Gestão participativa	A tomada de decisão tem a participação de todos. Os colaboradores são treinados para liderar. Foco na produtividade e incentivo à proatividade.
Meritocracia	Os colaboradores são reconhecidos conforme seu desempenho. Quando os objetivos são alcançados, os responsáveis são valorizados com elogios e, em alguns casos, premiações ou promoções.
Gestão por processos	A gestão se baseia no desejo de atingir resultados, com foco nos métodos e procedimentos, a partir da diminuição de custos operacionais, ganhos na produtividade e da satisfação dos clientes. A gestão identifica, executa, monitora, controla e melhora os processos de negócio. Este modelo de gestão exige da organização uma cultura de evolução permanente em busca da perfeição.

Fonte: Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS, 2020)

Já no modelo de gestão participativa se exige um estilo de gestão democrático (ou participativo) e o processo de decisão mais adequado é o descentralizado. Os gestores devem ter poder compatível com as funções e responsabilidades que lhes foram atribuídas. A postura esperada é a empreendedora e papel de dono do negócio, com avaliação de desempenho focada na produtividade.

Quanto ao modelo de gestão meritocrático, o foco principal é a avaliação de desempenho, como meio para reconhecer os colaboradores e eventualmente premiar ou promover. Assim, ele é compatível com um estilo de gestão autoritário ou democrático, com processo de decisão centralizado e avaliação de desempenho por metas. Ademais, ele requer uma definição clara das funções e responsabilidades de cada gestor.

O modelo de gestão por processos é mais compatível com um estilo de gestão democrático, para motivar os colaboradores a atingirem resultados, com foco nos métodos e procedimentos, a partir da diminuição de custos operacionais, ganhos na produtividade e satisfação dos clientes. É necessária clara definição das funções e responsabilidades de cada gestor. A avaliação de desempenho pode ser baseada em metas de melhoria de processos e financeiras.

Antes de encerrar esta seção é importante registrar que não há rigidez quando se trata de modelos de gestão e suas compatibilidades com estilos de gestão, processos de decisão, processos de gestão e outras características descritas no Quadro 3.16. Há casos de aparente inadequação como um modelo de gestão participativo com um estilo de gestão autoritário. Segundo França (2006, p. 64), a Teoria da Liderança Situacional de Hersey e Blanchard contempla a liderança contingencial, que poderia explicar essa possibilidade, ao afirmar que não existe um estilo de gestão melhor em todas as situações.

Finda a seção sobre modelo de gestão, expõe-se a referente às estratégias relacionadas ao preço de transferência.

### 3.5 A ESTRATÉGIA E O PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

A estratégia é um conceito central, integrado e abrangente, voltado para o ambiente externo, de como a entidade alcançará seus objetivos (Hambrick & Fredrickson, 2005, p. 53). Por outro lado, para Mintzberg e Quinn (1991, citado por Mainardes, Ferreira, & Raposo, 2012, p. 283), a estratégia “é um modelo ou plano que integra os objetivos, as políticas e as ações sequenciais de uma organização, em um todo coeso”.

Já Porter define que a “estratégia é a criação de uma posição única e valiosa, envolvendo um conjunto diferente de atividades” (1997, p. 5). Apesar dos muitos conceitos de estratégia, um dos mais utilizados é o de Wright, Kroll e Parnell (2000, p. 24), que a define como “planos da alta administração para alcançar resultados consistentes com a missão e os objetivos gerais da organização.”

De acordo com Porter (1991, p. 96), a literatura clássica sobre estratégia considera três pontos fundamentais para o sucesso empresarial. O primeiro é que uma organização desenvolva e implemente um conjunto de objetivos e políticas funcionais internamente consistentes que definam coletivamente sua posição no mercado. Essa estratégia integrará as atividades dos seus diversos departamentos e, para Porter (1991, p. 96), é uma solução para o problema de agência, que surge porque a gerência sênior não pode participar ou monitorar todas as decisões e garantir a consistência da miríade de ações individuais e escolhas dos seus funcionários.

O segundo aspecto para o sucesso empresarial é que essa estratégia alinhe os pontos fortes e fracos da firma com as oportunidades e ameaças externas (da indústria). Assim, a estratégia deve alinhar uma companhia ao seu ambiente, sendo que ambos, o ambiente e a própria empresa, estão sujeitos a constantes mudanças, de forma que o desafio da estratégia é manter um equilíbrio dinâmico na busca pelos seus objetivos.

A terceira condição para o sucesso é que a estratégia tenha como preocupação central a criação e exploração de suas chamadas competências características. Esses são os pontos fortes únicos, que são vistos como centrais para o sucesso competitivo (Porter, 1991, p. 97).

A literatura sobre a estratégia é vasta e um estudo detalhado foge do escopo desta pesquisa. Decidiu-se, então, focar em trabalhos de autores consagrados, cujas teorias já foram objeto de várias pesquisas na área da estratégia, ou seja, Porter (1980), Miles e Snow (1978) e Eccles (1983, 1985).

### ***3.5.1 A tipologia estratégica de Miles e Snow***

A tipologia de Miles e Snow (1978) é uma das mais conhecidas na área de estratégia de negócios e tem gerado, ao longo do tempo, grande interesse e debate entre os pesquisadores para validar ou contestar a sua defesa, como, por exemplo, os trabalhos relevantes de Zahra e Pearce (1990), Parnell e Wright (1993), Dvir, Segev e Shenhar (1993), Thomas e Ramaswamy (1996), O'Regan e Ghobadian (2006), dentre outros. De maneira similar a Shortell e Zajac (1990, p. 817), decidiu-se pesquisar a orientação estratégica de Miles e Snow, devido ao seu amplo uso na literatura sobre estratégia (Hambrick, 1981, 1983; Miles & Cameron, 1982; Smith, Cuthrie, & Chen, 1986; Snow & Hrebiniak, 1980; Zahra & Perce, 1990; Zajac & Shortell, 1989) e à sua capacidade de medir a estratégia em um nível de abstração suficiente para aplicação em uma ampla variedade de organizações e indústrias. A literatura também sugere uma congruência geral entre as categorias de Miles e Snow (1978) e as classificações de liderança em custos e diferenciação de Porter (1980) (Segev, 1989).

Segars, Grover e Kettinger (1994, p. 264) esclarecem que embora essas descobertas não insinuem que as duas tipologias sejam exatamente as mesmas, elas sugerem que ambas capturam essencialmente as mesmas dimensões fundamentais do comportamento estratégico. No entanto, ao contrário da tipologia de Porter (1980), a sistematização de Miles e Snow (1978) descreve ricamente os atributos subjacentes da estrutura organizacional e estilo gerencial, fornecendo, talvez, uma visão mais robusta sobre a estratégia e o seu apoio organizacional.

Miles e Snow (1978) desenvolveram um modelo geral de processo adaptativo consistente com a abordagem de escolha estratégica para o estudo das organizações. Os defensores dessa abordagem argumentam que o comportamento organizacional é apenas parcialmente predeterminado por condições ambientais e que as escolhas da alta administração são os determinantes críticos da estrutura organizacional e processos (Miles, Snow, Meyer, & Coleman, 1978, p. 548-549).

A tipologia de Miles e Snow se baseia em três premissas. A primeira é que as organizações bem-sucedidas desenvolvem ao longo do tempo uma sistemática de abordagem identificável para se adaptar ao ambiente, o chamado “ciclo adaptativo”, que representa uma forma genérica de comportamento organizacional e fornece uma maneira de conceitualizar os principais elementos de adaptação e visualizar a relação existente entre esses elementos (Miles & Snow, 1978).

Esse ciclo adaptativo incorpora as abordagens adotadas pela firma, em diferentes perspectivas no ambiente competitivo, para resolver três tipos de problemas: do empreendedor, que se relacionam à definição do domínio produto-mercado; de engenharia, envolvendo o sistema tecnológico; e administrativos, que surgem de questões da estrutura e processos.

Em Miles et al. (1978, p. 548-549), verifica-se um detalhamento a respeito de cada um dos tipos de problemas e explicações sobre como a dimensão deles varia conforme o ciclo de vida das empresas, sendo que, em organizações maduras, a gestão precisa resolver cada um dos problemas simultaneamente.

A segunda premissa dessa tipologia é que existem quatro tipos de orientação estratégica identificáveis em uma indústria, que variam no campo organizacional: defensiva, prospectora, analítica e reativa. Segars, Grover e Kettinger (1994, p. 263) esclarecem que cada orientação se difere da outra com relação à disposição ao risco, inovação e eficiência operacional.

As corporações com estratégia defensiva procuram controlar de forma segura um nicho de mercado e ignoram desenvolvimentos e tendências fora do seu domínio. Elas investem uma significativa quantidade de recursos corporativos na produção eficiente de produtos/serviços, mas fazem poucos investimentos em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos/mercados. Há um forte controle gerencial sobre as operações corporativas. Assim, a eficiência de custos, controle rígido de recursos, desenvolvimento operacional e políticas avessas a riscos caracterizam essas organizações (Zahra & Pearce, 1990, p. 751; Segars, Grover, & Kettinger, 1994, p. 263).

Em contraste, as companhias classificadas como prospectoras respondem ao seu ambiente competitivo de uma maneira quase oposta às identificadas como defensoras. Elas se destacam pelos investimentos em pesquisa e desenvolvimento e, constantemente, buscam maneiras de explorar novos produtos e processos. Em essência, o controle gerencial é menos rígido para facilitar a inovação. O foco dessas empresas é o mercado e a eficácia versus eficiência. Observa-se na estratégia prospectora um comportamento de risco com um controle de recursos frouxo, além de menos foco na eficiência de custos (Zahra & Pearce, 1990, p. 751; Segars, Grover, & Kettinger, 1994, p. 263).

Já as firmas com estratégia analítica estão entre a natureza arriscada das prospectoras e a conservadora das defensivas. Em essência, essa forma estratégica é um híbrido da prospectora e da defensiva e representa uma alternativa viável aos dois extremos. As firmas da categoria analítica normalmente minimizam o risco enquanto maximizam as oportunidades de lucro (Zahra & Pearce, 1990, p. 751; Segars, Grover & Kettinger, 1994, p. 263).

O quarto tipo de orientação estratégica de Miles & Snow (1978) é a reativa, que exhibe padrões de adaptabilidade que são inconsistentes e instáveis (Segars, Grover, & Kettinger, 1994, p. 263). Ela não segue uma estratégia consciente e é vista como um tipo de organização disfuncional (Zahra & Pearce, 1990, p. 751).

A terceira premissa da tipologia de Miles e Snow (1978) é que as estratégias defensiva, analítica e prospectora, quando adequadamente implementadas, podem levar as organizações a desempenhos eficazes, enquanto as empresas com estratégias reativas tendem ao fracasso (Miles et al., 1978). O Quadro 3.17 apresenta um resumo das quatro categorias estratégicas de Miles e Snow (1978).

Quadro 3.17 – Categorias estratégicas de Miles e Snow (1978)

<b>Categorias estratégicas</b>	<b>Características</b>
<b>Defensiva</b>	A empresa procura manter uma linha de produtos e serviços relativamente estável. O seu foco se concentra em uma gama de produtos e serviços mais limitada do que seus concorrentes e tenta proteger o seu domínio pela oferta de produtos com melhor qualidade, serviços superiores e/ou menores preços. Ela não procura estar entre os líderes da indústria, restringindo-se àquilo que sabe fazer tão bem ou melhor que qualquer um.
<b>Prospectora</b>	A organização busca continuamente ampliar a sua linha de produtos e serviços. Enfatiza a importância de oferecer novos produtos e serviços em uma área de mercado relativamente mais ampla. Valoriza ser uma das primeiras a oferecer novos produtos, mesmo que todos os esforços não se mostrem altamente lucrativos.
<b>Analítica</b>	A firma busca manter uma linha limitada de produtos/serviços relativamente estável e, ao mesmo tempo, adicionar um ou mais novos produtos/serviços que foram bem-sucedidos em outras empresas do setor. Em muitos aspectos, é uma posição intermediária entre as estratégias defensiva e prospectora.
<b>Reativa</b>	A empresa exhibe um comportamento mais inconsistente do que os outros tipos. É uma espécie de não-estratégia. Não arrisca em novos produtos/serviços a não ser quando ameaçada por competidores. A abordagem típica é esperar para ver e responder somente quando forçada por pressões competitivas para evitar a perda de clientes importantes e/ou manter lucratividade.

Fonte: Adaptado de Miles et al. (1978), Zahra e Pearce (1990) e Segars, Grover e Kettinger (1994)

Destaca-se que não foram localizados trabalhos que analisassem preços de transferência internos à luz da tipologia estratégica de Miles e Snow, sendo esse um dos diferenciais desta pesquisa, que classifica o perfil estratégico da IES, objeto de estudo, no que se refere às estratégias prospectora, defensiva, analítica e reativa, para posteriormente fazer a relação com o modelo de preço de transferência proposto.

### ***3.5.2 As estratégias genéricas de Porter***

Segundo Allen e Helms (2006, p. 2), embora vários tipos de estratégias organizacionais tenham sido identificados ao longo dos anos (Miles & Snow; 1978; Porter, 1980; Chrisman, Hofer, & Bolton, 1988), as estratégias genéricas de Porter continuam sendo as mais apoiadas e identificadas nos principais manuais de gerenciamento estratégico (Miller, 1998; Thompson & Stickland, 1998, David, 2000) e na literatura (Kim & Lim, 1988; Miller & Dess, 1993).

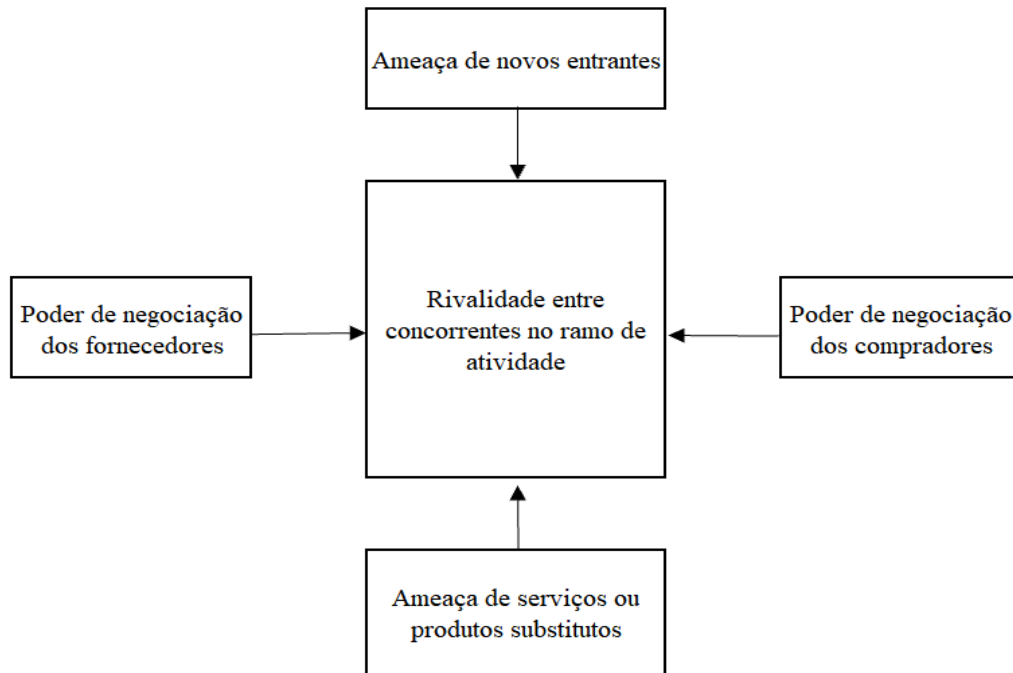
Porter (1985, p. 1) define a estratégia competitiva como a procura de uma posição competitiva favorável em uma indústria, ou seja, no ambiente de concorrência da firma. Tal estratégia tem como objetivo buscar uma posição lucrativa e sustentável contra as forças competitivas existentes no setor. A seleção da estratégia competitiva apresenta dois aspectos fundamentais: a análise da atratividade da indústria, isso é, a sua rentabilidade em longo prazo; e a posição competitiva da companhia dentro da sua indústria (Porter, 1985, p. 1). O primeiro ponto é abordado pelo modelo das cinco forças competitivas e o segundo pelas estratégias genéricas (Porter, 1980).

O modelo das cinco forças competitivas, segundo Porter (1985, p. 3), explica de forma clara as regras da concorrência em uma indústria que são compreendidas pelas cinco forças competitivas: a entrada de novos concorrentes, a ameaça de produtos/serviços substitutos, o poder de negociação dos compradores, o poder de negociação dos fornecedores e a rivalidade entre os concorrentes. A Figura 3.6 apresenta o modelo das cinco forças competitivas de Porter.

Pela Figura 3.6, observa-se que a força central é a rivalidade entre concorrentes no mesmo ramo de atividade. Não menos importantes são a ameaça de novos entrantes, ameaça de produtos ou serviços substitutos e o poder de negociação de fornecedores e de compradores. Ito e Gimenez (2010, p. 37) observam que, além de permitir entender os mecanismos de funcionamento da indústria, o modelo oferece às entidades direção das ações para os aspectos mais importantes para a sua rentabilidade em longo prazo.

O segundo ponto fundamental, analisado pelas estratégias genéricas, é o posicionamento relativo da firma dentro do seu setor. Pelo entendimento de Porter (1985, p. 10), para enfrentar com sucesso as cinco forças competitivas e alcançar um desempenho acima da média no setor, a empresa precisa de uma vantagem competitiva sustentável. Para tanto, deve utilizar um dos três tipos de estratégias genéricas: liderança em custo, diferenciação e enfoque. Destaca-se que a estratégia do enfoque tem duas variantes: no custo e na diferenciação.

Figura 3.6 – O modelo das cinco forças competitivas



Fonte: Adaptado de Porter (1985, p. 4)

Contrariando a afirmativa de Porter (1985) sobre aplicar uma estratégia genérica única, várias pesquisas concluíram que a combinação de estratégias pode proporcionar melhores oportunidades de alcançar uma vantagem competitiva (Cross, 1999; Karnani, 1984; Miller & Friesen, 1986; White, 1986; Hill, 1998; Mathur, 1988; Murray, 1988; Miller, 1992; Dess & Miller, 1993; Johnson & Scholes, 1993; Feurer & Chaharbaghi, 1997; Hlavacka, Bachaarova, Rusankova, & Wagner, 2001, como citados por Allen & Helms, 2006). A Figura 3.7 apresenta as estratégias genéricas de Porter.

Figura 3.7 – Estratégias genéricas de Porter

		VANTAGEM COMPETITIVA	
		Custo mais baixo	Diferenciação
ESCOPO COMPETITIVO	Alvo amplo	Liderança de custo	Diferenciação
	Alvo estreito	Enfoque no custo	Enfoque na diferenciação

Fonte: Adaptado de Porter (1985, p. 12)



Como mostra a Figura 3.7, a estratégia de liderança em custo tem um escopo amplo e atende a muitos segmentos industriais, sendo a amplitude importante para sua vantagem em custo. As fontes de vantagem de custo dependem do tipo de indústria e podem incluir a busca de economia de escala, tecnologia patenteada, facilidade de acesso a matérias primas, entre outras (Porter, 1985, p. 11).

Por outro lado, a estratégia de diferenciação é de alvo estreito, pois, a empresa procura ser única em sua indústria, em dimensões valorizadas pelos clientes, selecionando um ou mais atributos importantes para atender as suas necessidades. Assim, tem a sua recompensa por meio de um preço-prêmio, que deve ser próximo ao dos concorrentes, reduzindo os custos em todas as áreas que não afetem a diferenciação (Porter, 1985, p. 12). Portanto, custos e preços são importantes, mas não o principal foco da estratégia de diferenciação (Hyatt, 2001; Hlavacka, Bachaarova, Rusankova, & Wagner, 2001, Allen & Helms, 2006).

A terceira estratégia genérica é o enfoque. Conforme revelado pela Figura 3.7, o enfoque está baseado em um ambiente competitivo estreito de sua indústria, ou seja, o seu segmento-alvo. Nele a entidade busca uma vantagem competitiva que na estratégia de enfoque no custo é uma vantagem de custo no seu segmento-alvo, enquanto na estratégia de enfoque na diferenciação procura uma diferenciação no seu segmento-alvo (Porter, 1985, p. 13).

Da mesma forma que ocorre com as estratégias competitivas de Miles e Snow (1978), a pesquisa bibliográfica revelou a inexistência de trabalhos analisando o preço de transferência em relação à tipologia estratégica de Porter (1980). Consequentemente, essa é mais uma inovação desta pesquisa.

### ***3.5.3 Estratégias de integração vertical e de diversificação segundo Eccles***

De acordo com Eccles (1983), o preço de transferência é um problema que persiste ao longo dos tempos desde que os CR foram criados, resumindo-se a dois pontos: a decisão “de quem comprar”, *internamente ou externamente*, [grifo nosso] e o preço. Acrescenta-se que a literatura (*sobre estudos baseados na teoria econômica* [grifo nosso]) geralmente recomenda custo marginal e modelos matemáticos, soluções não comumente utilizadas por apresentarem complexidade.

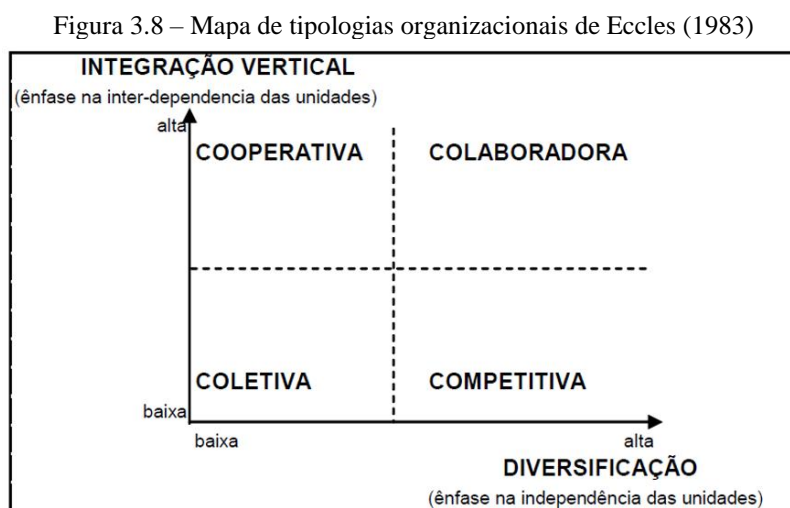
Em busca de uma solução para o problema, Eccles (1983) realizou uma pesquisa junto a 150 executivos de indústrias química, microeletrônica, mecânica e de componentes mecânicos, que revelou que a resposta aos dois aspectos básicos citados acima é a estratégia.

Os executivos entendem que uma PPT é uma forma de gerar informações e controle para implementar decisões nos níveis estratégico, tático e operacional.

Eles evidenciaram, ainda, que nem sempre é possível conciliar os objetivos de controle e de justiça. Considerando essas informações, Eccles (1983, p. 4) desenvolveu um *framework* denominado *Manager's Analytical Plane (MAP)*, baseado em duas estratégias amplas, aplicadas aos níveis corporativos, de unidade de negócio e de produto, para auxiliar os gerentes a pensar analiticamente sobre o problema dos preços de transferência.

De acordo com o *MAP* de Eccles (1983), a primeira estratégia é a de integração vertical, que está relacionada à extensão em que uma entidade realiza internamente atividades de produção e distribuição que poderiam ser realizadas por outra organização. Como consequência desse modo de operar, observa-se uma interdependência entre os CR ao se calcular a lucratividade em cada estágio de produção ou distribuição. A segunda estratégia é a de diversificação, que revela o quanto uma firma atua em diferentes ramos de negócios, havendo uma independência entre as contribuições de cada divisão ou unidade de negócio.

O modelo *MAP* de Eccles (1983), que é apresentado na Figura 3.8, fornece quatro tipologias organizacionais, conforme o grau de integração vertical e de diversificação que a firma apresenta: organização coletiva, cooperativa, competitiva e colaboradora.



Fonte: Eccles (1983, p. 5)

Segundo o autor, um executivo pode usar o plano definido por essas duas dimensões estratégicas para analisar a sua empresa (ou unidade de negócios) e classificá-la dentro de um determinado quadrante de tipologia de organização. A PPT depende do quadrante em que a organização se enquadra. Há cinco características básicas a serem consideradas: a natureza da

estratégia corporativa e do processo de planejamento estratégico; a forma de controle pela alta administração; os critérios para avaliação de desempenho e recompensa; métodos de avaliação das responsabilidades gerenciais; e a natureza dos processos de negociação interna.

O Quadro 3.18 resume as características das tipologias de organização, de acordo com Eccles (1983, p. 7). Há apenas três tipologias, porque as organizações coletivas não utilizam preço de transferência, uma vez que são centralizadas, não possuem divisões, portanto trabalham de forma coletiva e não fazem transferências internas.

Quadro 3.18 – Características das organizações competitivas, cooperativas e colaboradoras

<b>Características</b>	<b>Competitiva</b>	<b>Cooperativa</b>	<b>Colaboradora</b>
<b>Estratégias</b>	Agregado de estratégias da divisão	Estratégia da companhia	Perspectivas empresariais como um todo; mutuamente definidas entre unidades e alta administração
<b>Estruturas organizacionais</b>	Multidivisional	Funcional	Matricial
<b>Sistemas de avaliação</b>	Lucros, ROI comparados a orçamentos internos e externos	Custos comparados e histórico	Combinação de custos, lucros e ROI, comparados com o orçamento
<b>Processos de negociação</b>	De baixo pra cima e negociações compartilhadas	De cima para baixo e negociações compartilhadas	Iterativos e negociações mistas
<b>Métodos de avaliação de responsabilidade dos gerentes</b>	Espectador imparcial	Participação nos orçamentos e ativa na solução de conflitos	Confiança racional
<b>Controle da alta administração</b>	Por meio de sistemas de resultados	Por meio de estruturas sobre ações	Através dos processos, por meio de um balanço entre estruturas e sistemas

Fonte: Adaptado de Eccles (1983, p. 7)

Pelo Quadro 3.18 constata-se que as organizações de tipologia competitiva definem suas estratégias internamente no nível das divisões ou unidades de negócios, sendo, portanto, multidivisional. O controle é feito por um sistema de resultados, com indicadores financeiros e nas negociações, a alta administração tem um papel de espectador imparcial.

As organizações cooperativas têm estruturas funcionais, com a estratégia normalmente definida pelo nível corporativo, em processo de cima para baixo. O controle, geralmente, é mais subjetivo e sobre ações por meio de custos comparados ao orçamento e custo histórico, com a alta administração participando de forma ativa para solucionar conflitos entre as unidades.

As colaboradoras, por sua vez, assumem uma posição intermediária entre as competitivas e as cooperativas. Tem estrutura matricial e estratégias mutuamente definidas entre unidades e alta administração dentro da estratégia corporativa geral; os processos de

negociação são iterativos e controlados por uma combinação de custos, lucros, ROI comparados com o orçamento e com a concorrência, com a alta administração atuando por processos pelo balanço entre estruturas e sistemas.

Retorna-se à Figura 3.8 para esclarecer que a segunda categoria, organização cooperativa, identifica-se pela baixa diversificação e alta integração vertical. Esse tipo de organização tem a mesma estratégia para todas as divisões ou unidades de negócio, de forma que cada uma tem um papel específico na consecução dos objetivos da empresa.

Observa-se, ainda, que as organizações cooperativas têm uma hierarquia verticalizada e o processo decisório é centralizado, com aspectos de interdependência entre as divisões. Isso leva a um pensamento das unidades de agregar valor para elas, de modo a gerar valor para toda a empresa. Os preços de transferência são estabelecidos depois da decisão de alocação de produção e funcionam como um sistema de acumulação de custos. Portanto, para as organizações cooperativas, recomenda-se o preço de transferência baseado no método de custeio por absorção, pelo custo total real ou o custo padrão (*standard*) total (Eccles, 1985).

Por outro lado, a organização competitiva se caracteriza por um elevado grau de diversificação e baixa integração vertical, tendo como consequência um processo decisório descentralizado. Segundo Eccles (1985), opera como se fosse uma unidade de negócio independente, olhando apenas para o seu próprio resultado, sem muita preocupação com os objetivos gerais da companhia. Assim, Eccles (1983) explica que organizações competitivas comumente deixam a cargo de cada divisão ou unidade de negócio a política de preço de transferência, bem como a decisão de compra interna ou externa.

Como consequência, prevalece um processo de barganha em que cada unidade busca obter maior vantagem nas negociações. Para as organizações competitivas, Eccles (1983) observa que é mais aplicado como base de preço de transferência o preço de mercado, quando disponível, ou a livre negociação. Eccles (1983) também ressalta que quando a alta administração impõe restrições que favorecem as transações internas, exigindo que um percentual significativo de compras seja feito internamente, durante períodos de recessão, ambas as unidades de negócios podem julgar esse procedimento injusto, de acordo com a sua experiência com empresas do setor de semicondutores.

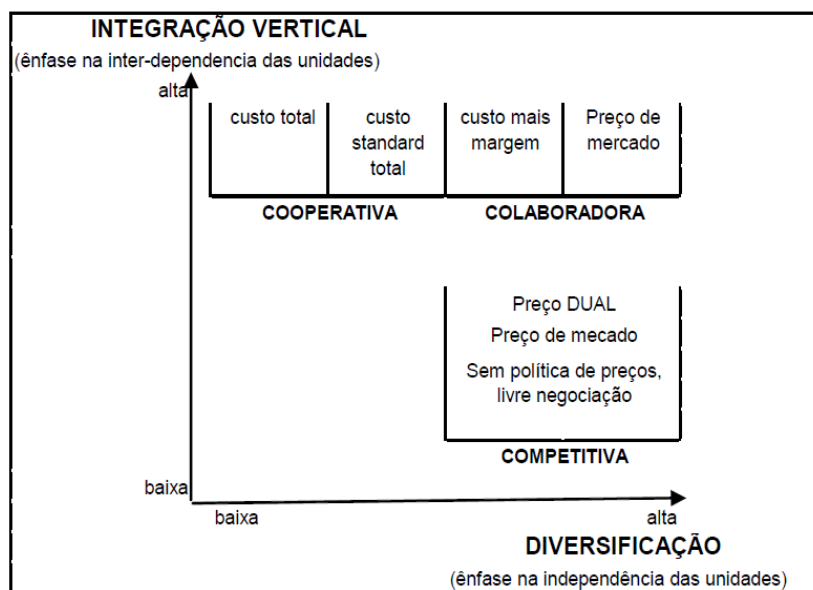
Finalmente, a organização colaboradora possui alto grau de integração vertical e elevada diversificação. A organização colaboradora é uma mistura de estruturas organizacionais, pois combina a alta integração vertical da organização cooperativa e a alta diversificação da organização competitiva. Isso coloca pressão sobre os CR individuais para cooperar com as unidades de negócios da corporação. A estratégia corporativa, portanto, combina uma estratégia

geral com a estratégia individual de cada divisão. Como resultado, os gerentes não podem se concentrar apenas na mensuração financeira de sistemas ao considerar o desenvolvimento dos negócios (Eccles, 1983, 1985).

Para as organizações colaboradoras, Eccles (1983) observa que é mais aplicado como base de preço de transferência o preço de mercado, quando disponível. Para produtos proprietários, ou inexistindo preço de mercado, utiliza-se o método de custeio por absorção, adotando o preço de custo mais margem, que geralmente é um preço próximo ao que seria o de mercado menos um percentual de desconto, por inexistirem gastos com frete, cobrança, despesas de venda e risco de crédito.

A Figura 3.9 apresenta as estratégias organizacionais de Eccles (1983) relacionadas à metodologia de preço de transferência aplicada, conforme exposto.

Figura 3.9 – As estratégias organizacionais de Eccles (1983) e os preços de transferência



Fonte: Adaptado de Eccles (1983, citado por Guapo et al., 2011, p. 5)

Pela Figura 3.9 é possível uma rápida visualização dos métodos de preço de transferência indicados por Eccles (1983) para cada uma das estratégias organizacionais do MAP, inclusive na transição entre as estratégias cooperativa e colaboradora. Elucida-se que os preços baseados em custos são determinados pelo método de custeio por absorção.

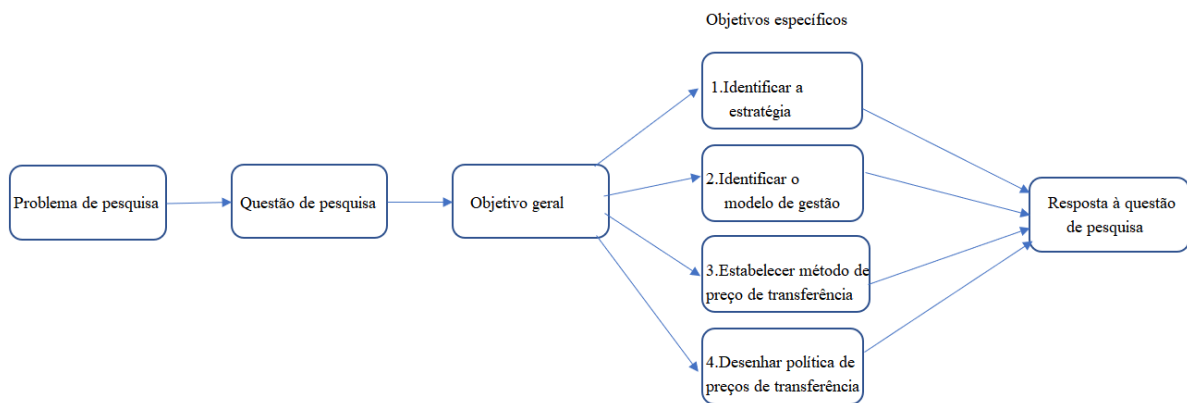
Com a conclusão da seção sobre estratégias e o preço de transferência, apresentou-se no Capítulo 3 todo o Referencial Teórico que fundamenta esta pesquisa. O próximo capítulo aborda os procedimentos metodológicos da pesquisa.



## 4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa pode ser definida como o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos” (Gil, 2008, p. 17). Apresenta-se neste capítulo o conjunto de procedimentos metodológicos adotados neste estudo, para a obtenção do conhecimento, garantindo legitimidade aos resultados encontrados. A Figura 4.1 permite uma visualização do fluxograma da pesquisa.

Figura 4.1 – Fluxograma da pesquisa



Fonte: Elaboração própria

A situação-problema objeto desta pesquisa, como indica a Figura 4.1, foi o ponto de partida para a elaboração da questão de pesquisa e a identificação do objetivo geral. Em suma, a situação-problema é a ausência nas IES, de acordo com a literatura, de um artefato da Controladoria e Contabilidade Gerencial para precificar os serviços prestados entre as unidades de negócios das IES que oferecem cursos presenciais, semipresenciais e EAD, o que causa imprecisões nas mensurações dos resultados e, conseqüentemente, na avaliação de desempenho das áreas e dos respectivos gestores.

A questão de pesquisa é a seguinte: quais são os percalços, os fatores limitantes e os facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção de uma política de preços de transferência aplicada a uma instituição do setor de serviços educacionais, à luz da sua estratégia e modelo de gestão?

Assim, o objetivo geral deste trabalho é identificar os percalços, os fatores limitantes e os facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção de uma política de preços de

transferência aplicada a uma instituição do setor de serviços educacionais, à luz da sua estratégia e modelo de gestão. Já os objetivos específicos, explicitados na Figura 4.1, representam os passos para o alcance do objetivo geral e da resposta à questão de pesquisa e da solução da situação-problema do estudo.

Inicia-se esta seção com a caracterização da pesquisa, seguida do campo e objeto de estudo, seleção dos participantes-alvo, descrição das estratégias de coleta e análise de dados, bem como de algumas limitações metodológicas da pesquisa. Por fim, relata-se os procedimentos da abordagem construtiva em sua fase preparatória.

#### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Esta é uma pesquisa de natureza aplicada, com abordagem qualitativa. Segundo Denzin e Lincoln (1994, p. 2), a pesquisa qualitativa estuda fenômenos nos ambientes em que ocorrem naturalmente e usa os significados construídos pelos atores sociais para compreender os fenômenos. Em outras palavras, ela permite enxergar o objeto pesquisado pela perspectiva dos entrevistados e entender “como” e “por que” a perspectiva foi construída dessa forma (King, 2004). Ela utiliza uma abordagem interpretativa naturalista para o assunto em estudo, oferecendo representações holísticas de realidades que não podem ser reduzidas a algumas variáveis como em pesquisas quantitativas (Denzin & Lincoln, 1994, p. 2).

Ressalta-se que a pesquisa utiliza coleta de dados por entrevista semiestruturada e questões fechadas de múltipla escolha (triangulação metodológica), com métodos de análise qualitativo e quantitativo (estatística descritiva com medidas de tendência central), cujos resultados são comparados para triangulação de dados, buscando a convergência de informações. Esse procedimento de coleta de dados por múltiplas fontes é fundamental para a obtenção de uma compreensão profunda e completa sobre os fenômenos investigados (Arksey & Knight, 1999; Fontana & Frey, 2000, p. 665).

De acordo com Gatti (2004, p. 13), as abordagens qualitativa e quantitativa são complementares, uma vez que os métodos

[...] que se traduzem por números podem ser muito úteis na compreensão de diversos problemas .... Mais ainda, a combinação destes tipos de dados com dados oriundos de metodologias qualitativas, podem vir a enriquecer a compreensão de eventos, fatos, processos. As duas abordagens demandam, no entanto, o esforço de reflexão do pesquisador para dar sentido ao material levantado e analisado (p. 13).



Este trabalho, a princípio, poderia ser classificado como uma pesquisa de método misto quali-quantitativa (Creswell, 2007, p. 217). Entretanto, como a amostra é pequena, não aleatória e não há objetivo de generalização, não se trata de pesquisa quantitativa (Creswell, 2007, p. 222). Por esse motivo, preferiu-se classificar a pesquisa na sua essência, que é qualitativa.

Quanto aos procedimentos técnicos, é um estudo de campo, pois é “utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma resposta, ou, ainda, descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles”. (Marconi & Lakatos, 2003, p. 186). Antes de ir a campo, realiza-se a pesquisa bibliográfica e/ou documental.

Quanto ao método, trata-se de uma pesquisa intervencionista (*interventionist research, IVR*), com finalidade transformadora, porque procura transformar a realidade da organização para melhorar o seu desempenho (Oyadomari et al., 2014, p. 244). A pesquisa intervencionista é uma abordagem metodológica originária das práticas de pesquisa-ação (*action research, AR*) de Kurt Lewin (1946, 1948, citado por Jönsson & Lukka, 2006) nas Ciências Sociais.

A pesquisa-ação, segundo a definição de Thiollent (1986),

é um tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo no qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos do modo cooperativo ou participativo (p. 14).

Especificamente, Dumay e Baard (2017) definem a pesquisa intervencionista (*IVR*) como:

uma metodologia de pesquisa baseada em estudos de caso, em que pesquisadores se envolvem em trabalhar diretamente com gerentes em organizações para resolver problemas do mundo real, empregando teoria para projetar e implementar soluções através de intervenções e analisando os resultados de uma perspectiva teórica e prática. (p. 265)

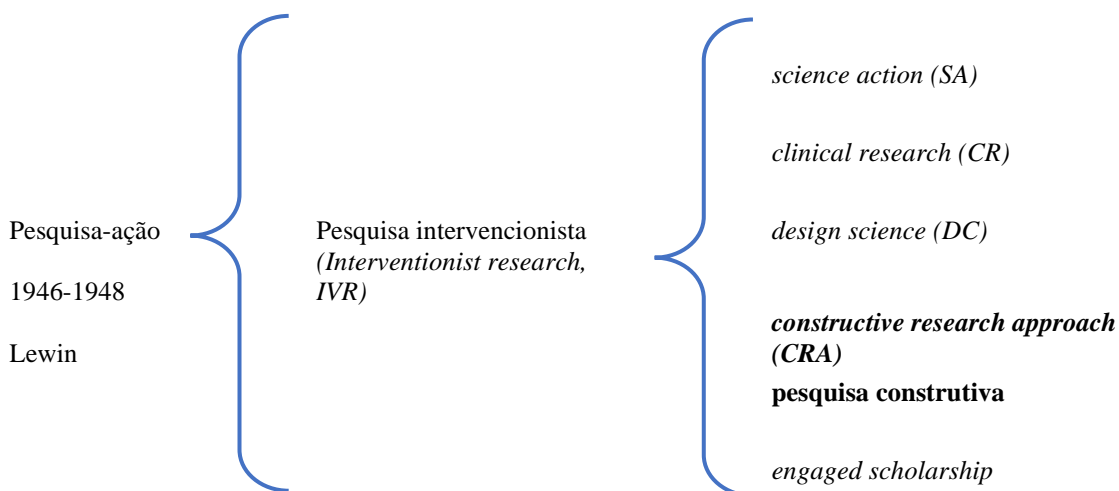
Discorda-se dos autores quando afirmam que a *IVR* é baseada em estudos de caso pois, a *IVR* se diferencia, especialmente, por ocorrer em tempo presente, com a construção de teoria baseada em ação ‘*grounded in action*’, enquanto o estudo de caso é uma metodologia de pesquisa que, geralmente, estuda em profundidade (o que, como e por que) situações ocorridas no passado, *ex-post facto* (Jönsson & Lukka, 2006, p. 375; Oyadomari et al., 2012, p. 66).

As principais características da *IVR* incluem uma orientação para resolução de problemas, imersão do pesquisador em eventos organizacionais da vida real, colaboração com atores organizacionais, uma intervenção embasada teoricamente para produzir resultados teóricos e práticos (*dual output*). Um estudo de *IVR* alcançando esses resultados produz pesquisa com relevância teórica e prática (Lukka & Suomala, 2014).

Desde o trabalho inicial de Lewin (1946, 1948, citado por Jönsson & Lukka, 2006) usando a pesquisa-ação, surgiram variações substantivas baseadas em diferentes interpretações acadêmicas da abordagem, utilizadas de forma mais intensa nos países europeus (Baard, 2010; Oyadomari et al., 2012). Assim, a pesquisa intervencionista é um conceito guarda-chuva incorporando essas variações, tais como pesquisa-ação (*action-research, AR*), *science action (SA)*, pesquisa clínica (*clinical research, CR*), *design science, (DC)*, pesquisa construtiva (*constructive research approach, CRA*) (Jönsson & Lukka, 2006, p. 376) e, mais recentemente, *engaged scholarship* (Lukka & Suomala, 2014).

Pelas características deste estudo, optou-se por utilizar a pesquisa intervencionista, na abordagem da pesquisa construtiva (APC), que teve origem no trabalho de Kasanen, Lukka e Siitonen (1993). A Figura 4.2 ressalta as variações da pesquisa intervencionista, destacando a posição da APC, segundo Jönsson e Lukka (2006, p. 376).

Figura 4.2 – Variações da pesquisa intervencionista



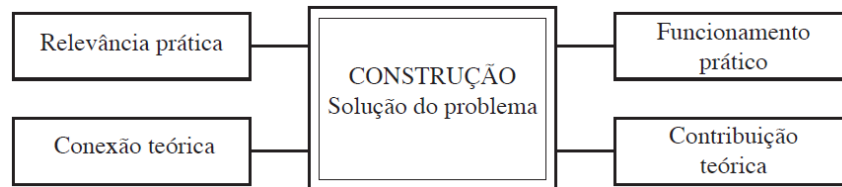
Fonte: Adaptado de Jönsson e Lukka (2006); Lukka e Suomala (2014)

De acordo com Kasanen et al. (1993), a APC foi idealizada para a solução de problemas gerenciais pela construção de modelos, diagramas, planos, processos organizacionais, dentre outros aspectos, baseados em conhecimentos teóricos e em conjunto com gestores da organização.

No centro da Figura 4.3, que destaca os elementos da pesquisa construtiva, os autores evidenciam a “construção da solução do problema” como principal objetivo da APC; o

problema se justifica e caracteriza-se pela sua relevância prática e relacionamento com a teoria existente. A solução deve funcionar na prática, além de gerar uma contribuição teórica.

Figura 4.3 – Elementos da pesquisa construtiva (APC)



Fonte: Adaptado de Kasanen et al. (1993)

Para que um projeto de pesquisa seja classificado dentro da APC (Lukka, 2003, p. 84), deve satisfazer os seguintes aspectos ou critérios:

- a) Concentrar-se em problemas da vida real, que precisam ser resolvidos;
- b) Produzir um artefato inovador, destinado a resolver um problema original da vida real;
- c) Incluir uma tentativa de implementar o artefato para testar sua aplicabilidade;
- d) Incluir o trabalho em equipe entre o pesquisador e os profissionais, onde o objetivo é aprender pela experiência;
- e) Estar cuidadosamente ligado ao conhecimento teórico existente; e
- f) Prestar especial atenção à criação de uma contribuição teórica.

Para a verificação do cumprimento desses critérios construiu-se o Quadro 4.1, que mostra as seções nas quais cada um dos critérios da APC (Lukka, 2003, p. 84) foi abordado:

Quadro 4.1 – Verificação do atendimento aos critérios para uma APC

<b>Números do Critérios da APC</b>	<b>Descrições dos critérios da APC</b>	<b>Seções</b>
Critério 1 da APC	Concentrar-se em problemas da vida real, que precisam ser resolvidos.	4.7
Critério 2 da APC	Produzir um artefato inovador, destinado a resolver um problema original da vida real.	5.3.1
Critério 3 da APC	Incluir uma tentativa de implementar o artefato para testar sua aplicabilidade.	5.3.2
Critério 4 da APC	Incluir o trabalho em equipe entre o pesquisador e os profissionais.	4.7 e 5.3.1
Critério 5 da APC	Estar cuidadosamente ligado ao conhecimento teórico existente.	4.7, 5.3.1 e 5.4.2
Critério 6 da APC	Prestar especial atenção à criação de uma contribuição teórica.	5.3, 5.4.2, 5.5

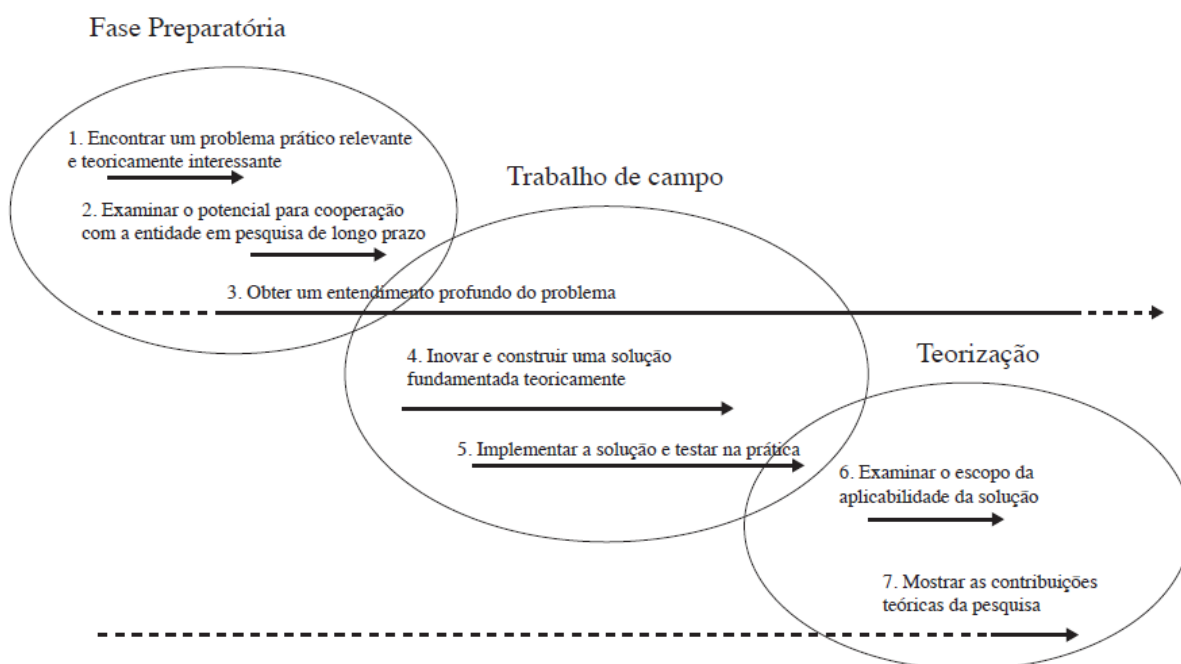
Fonte: Elaboração própria adaptado de Lukka (2003, p. 84)

Entende-se que esta pesquisa atendeu aos requisitos exigidos segundo o estudo de Lukka (2003), como se expõe no decorrer deste capítulo e do próximo. Dessa forma, com o objetivo de contribuir para a confiabilidade e validade do trabalho, aplicou-se o *Framework* da Pesquisa Construtiva (Labro & Tuomela, 2003, p. 415, adaptado de Kasanen et al., 1993, p. 246), que é constituído por sete etapas:

- a) Encontrar um problema prático relevante e teoricamente interessante;
- b) Examinar o potencial para cooperação com a entidade em pesquisa de longo prazo;
- c) Obter um entendimento profundo do problema;
- d) Inovar e construir uma solução fundamentada teoricamente;
- e) Implementar a solução e testar na prática;
- f) Examinar o escopo da aplicabilidade da solução; e
- g) Mostrar as contribuições teóricas da pesquisa.

A Figura 4.4 expõe o *Framework* de Labro e Tuomela (2003, p. 415).

Figura 4.4 – *Framework* de Labro e Tuomela (2003)



Fonte: Adaptado de Labro e Tuomela (2003, p. 415)

Verifica-se pela Figura 4.4 que o *Framework* de Labro e Tuomela (2003) inclui três fases: preparatória, trabalho de campo e teorização. As linhas horizontais parcialmente pontilhadas e com flechas simbolizam a duração das etapas e a interação entre as fases.

Observa-se que o entendimento completo do problema permeia toda a pesquisa, bem como o desenvolvimento da contribuição teórica.

A Seção 4.7 detalhará cada um dos procedimentos da pesquisa construtiva, relativos à fase preparatória, na qual descrever-se-á como se desenvolveu a pesquisa, em cada uma das suas etapas, seguindo o *Framework de Labro e Tuomela* (2003).

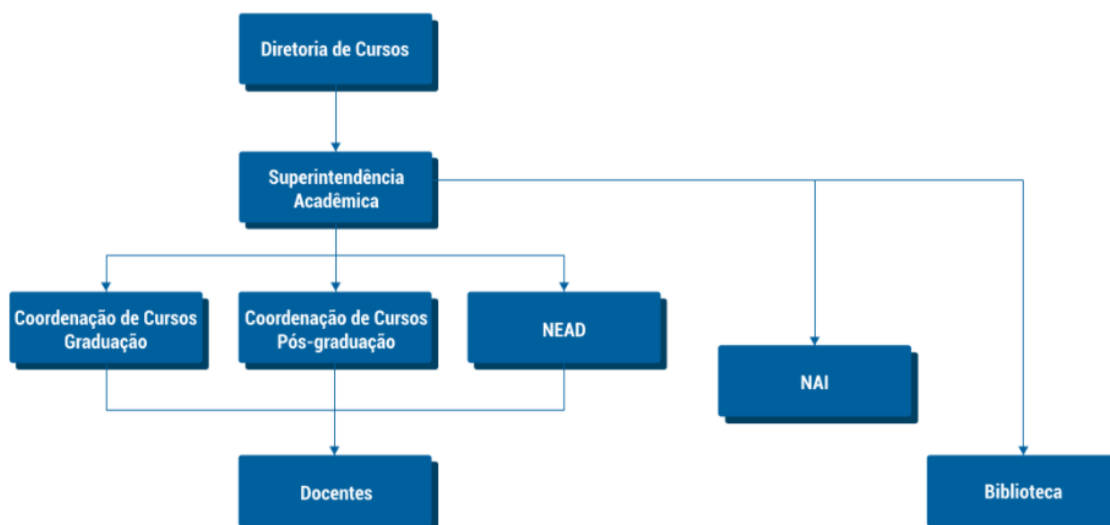
## 4.2 CAMPO E OBJETO DE ESTUDO

A pesquisa intervencionista foi realizada em um único local. O campo de estudo é uma IES privada brasileira, ligada a uma Fundação, constituída na década de 1970. A área educacional da instituição (Faculdade), criada há cerca de 10 anos, contempla cursos de graduação e de pós-graduação (*lato sensu*) nas modalidades presencial, EAD e semipresencial (híbrido), além de Mestrado Profissional e cursos de especialização de curta duração, nos períodos diurno e noturno. Decidiu-se não identificar a IES para preservar o sigilo das entrevistas conforme acordado com a sua Diretoria.

A IES conta com aproximadamente 2.000 alunos e 160 funcionários, dentre os quais há cerca de 40 professores, todos com mestrado e/ou doutorado. A receita bruta em 2020 foi de R\$ 39,8 milhões incluindo a área educacional, pesquisa e outras atividades. A instituição pode ser classificada como de pequeno porte, quando comparada aos grandes grupos educacionais, e trabalha em um nicho de mercado, com estratégia de diferenciação pela expertise e pelo nível de qualidade acadêmica dos seus cursos, investindo em bons professores, recursos didáticos de excelência e foco na superação das expectativas dos alunos. A Figura 4.5 apresenta o organograma da IES, no que diz respeito apenas à área educacional.

Observa-se pela Figura 4.5 que os nomes das diversas áreas são autoexplicativos com exceção do NEAD e do NAI. O NEAD é o núcleo responsável pelo suporte técnico e administrativo à educação a distância (EAD) e o NAI, Núcleo de Atendimento Integrado, responde pelo atendimento aos alunos em geral.

Figura 4.5 – Organograma da IES – Faculdade



Fonte: Site da IES (março, 2020)

A pesquisa intervencionista na IES investigada tem como objeto de estudo o artefato do preço de transferência. Esse artefato da Controladoria e Contabilidade Gerencial pode ser aplicado para valorar as transações realizadas entre as unidades de negócio da entidade (Baldeus, Melumad, & Reichelstein, 2004; Garrison et al., 2013; Horngren, Datar, & Rajan, 2014; Catelli, Guerreiro, & Pereira, 2015).

A Contabilidade Gerencial da IES é estruturada em CR, o que é essencial para a aplicação do preço de transferência. Cada curso é uma unidade de negócio que constitui um CR caracterizado como um centro de resultados. Para cada curso há um Coordenador, que realiza a sua gestão acadêmica e financeira, ou seja, é responsável pelo centro de resultado e, tem o desempenho avaliado, dentre outros aspectos, pelo resultado financeiro, comparando-se o orçamento projetado com os resultados efetivados.

As unidades de negócio atuam como provedoras (fornecedoras, vendedoras) de produtos e/ou serviços, tomadoras de serviços (compradoras) ou algumas vezes das duas formas. Esse é o caso do NEAD que fornece serviços para as unidades de negócio de cursos e recebe serviços da unidade de Relações Humanas e da Contabilidade, dentre outras unidades. Esta pesquisa estuda somente o preço de transferência dos serviços de apoio de EAD (*backoffice*) prestados pelo NEAD. As unidades de negócio de cursos são tomadoras de serviços do NEAD.

A utilização de preços de transferência permite identificar o resultado de cada unidade de negócio, avaliar o desempenho dos produtos e dos respectivos gestores, fazer eventuais ajustes e promover ações de melhoria para otimizar o resultado global da organização (Catelli, Guerreiro, & Pereira, 2015, p. 371). Acrescentam-se outras finalidades como favorecer a

tomada de decisão, a alocação de recursos, a congruência de objetivos (Atkinson et al., 2000; Anthony & Govindarajan, 2008; Merchant & Van der Stede, 2012), ou para orientar a precificação dos serviços prestados (Guapo, 2011; Guapo et al., 2011), conforme visto detalhadamente na Seção 3.3 do Referencial Teórico.

Para melhor ilustrar, nessa IES o NEAD é a unidade de negócio provedora de serviços de apoio de EAD para todas as unidades de negócios de cursos, quer seja de um curso presencial que contenha disciplinas EAD (curso híbrido ou semipresencial) como a Graduação em Ciências Contábeis, a Pós-Graduação em Mercado Financeiro e de Capitais e o MBA em Gestão Tributária, que permitem uma determinada carga horária de disciplinas EAD, ou os cursos totalmente na modalidade EAD como o MBA de Contabilidade e Finanças e o MBA em Gestão Tributária EAD.

Quando do advento da pandemia da Covid 19, a prestação de serviços pelo NEAD foi intensificada, porque todos os cursos presenciais foram transformados em cursos na modalidade EAD “ao vivo” (*on-line*, também chamado pela IES de “mobi”). Posteriormente, ainda como reflexo da pandemia da Covid 19, a fim de atender às necessidades do alunado, a IES criou cursos na modalidade “flex” em que as aulas podem ser assistidas presencialmente ou a distância, conforme a preferência do(a) aluno(a). Nos cursos na modalidade “flex” as aulas remotas são “ao vivo”, conforme a IES esclarece em seu *site* (janeiro, 2022).

Assim, a implantação de preços de transferência torna-se ainda mais importante. Ocorre que quando uma unidade de negócio fornece um produto ou presta um serviço é gerada uma receita para a unidade vendedora e um custo de aquisição para a compradora (Horngren, Datar, & Foster, p. 224). Verifica-se que, sem o artefato do preço de transferência, o NEAD, é uma unidade que sempre apresenta resultados negativos, pois, arca com os custos da prestação de serviços e não gera nenhuma receita. Com os preços de transferência o NEAD poderia mostrar seu resultado real e, se positivo, possibilitar de uma forma mais clara a alocação de recursos para investimentos na unidade.

Após explanar sobre o campo e o principal objeto de estudo da pesquisa, segue uma explicação sobre o processo de seleção dos participantes-alvo do estudo, bem como apresentação do organograma com a hierarquia das funções na IES.

#### 4.3 SELEÇÃO DOS PARTICIPANTES-ALVO

Para atingir o objetivo geral da pesquisa, um dos objetivos específicos é desenhar uma Política de Preços de Transferência (PPT) para a IES, de forma participativa, com os seus

gestores e com a Controladoria. Por conseguinte, considerou-se como público-alvo do estudo todos os gestores ou membros da Diretoria e do Conselho Curador que, de alguma forma, sejam afetados pelos resultados da utilização do artefato do preço de transferência.

O cerne do problema de pesquisa é a não precificação dos serviços de *backoffice* dos cursos e disciplinas EAD. Assim, observa-se a presença de dois grupamentos para a adoção do preço de transferência: os prestadores e os tomadores de serviços. No caso, o NEAD é o núcleo responsável pela prestação de serviços de *backoffice* das disciplinas EAD. Os tomadores de serviços são todos os coordenadores de cursos EAD e os coordenadores de cursos presenciais que permitam a oferta de disciplinas na modalidade EAD. A IES não utiliza formalmente a denominação cursos semipresenciais ou cursos híbridos.

Na hierarquia da IES, conforme organograma da Figura 4.5, acima dos Coordenadores de Cursos há a Superintendência de Cursos, que se reporta à Diretoria de Cursos; portanto, também são afetados pelos preços de transferência e se incluem na população entrevistada. Outro grupo que existe na IES é o dos *Advisors*. Tratam-se de mentores acadêmicos que acompanham os coordenadores de cursos e os orientam quanto aos aspectos didático-pedagógicos. A remuneração dos *Advisors* é variável, sendo diretamente dependente do resultado financeiro dos cursos. Como consequência, os *Advisors* também se incluem na população do estudo.

Em suma, a população objeto da pesquisa (entrevistas) contemplou a Coordenadora do NEAD, todos os(as) coordenadores(as) de cursos, a Superintendente Acadêmica, o Diretor de Cursos, e os(as) *Advisors*, além do *Controller* e da responsável contábil, por serem gestores das áreas envolvidas com a operacionalização dos preços de transferência.

Conforme Marconi e Lakatos (2003, p. 162), uma amostra é uma parcela convenientemente selecionada da população. Para que houvesse representatividade de todos os grupamentos, a amostra incluiu Coordenadores(as) de cursos, a Coordenadora do NEAD, um membro do Conselho Curador que acumula a função de *Advisor* dos cursos EAD, o Diretor de Cursos que também é *Advisor* de cursos presenciais e o Presidente do Conselho Curador, pela sua larga experiência em várias funções na IES, além de ser especialista em modelos de gestão.

Adicionalmente, por se tratar de pesquisa intervencionista com abordagem construtiva, que pressupõe a busca de solução ao problema de pesquisa de forma participativa com a organização, procurou-se entrevistar o maior número possível de coordenadores(as) de cursos para que despertassem maior interesse pelo assunto e colaborassem com o estudo.

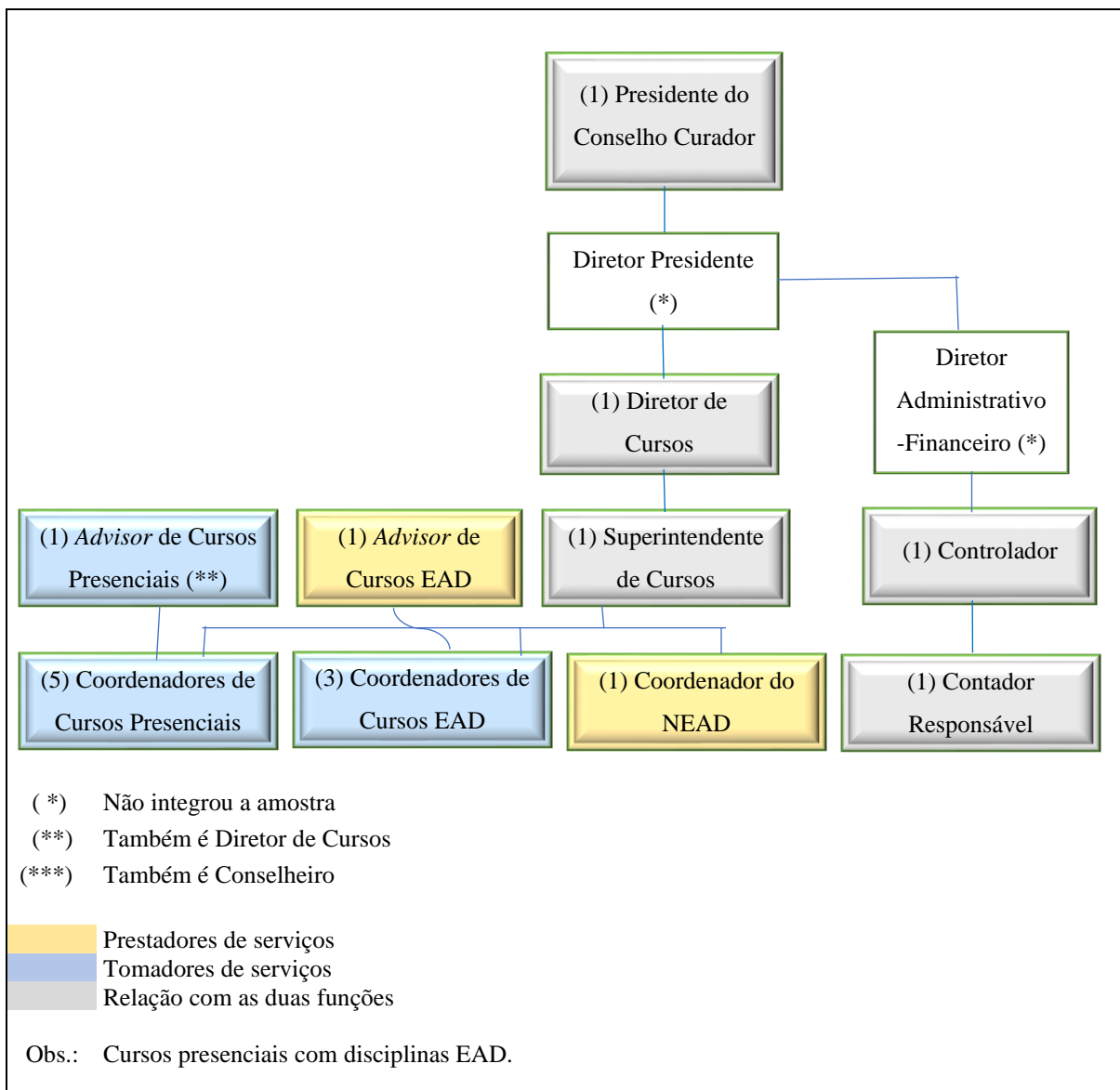


Para a identificação dos atores enquadrados como público-alvo da pesquisa, realizou-se uma reunião com a Superintendente de Cursos, no dia 18 de outubro de 2019. O conjunto de entrevistados(as) ficou da seguinte forma (15 no total):

- Conselho e Diretoria: 3
- *Advisors*: 2 (já incluídos acima, pois um é Conselheiro e o outro é Diretor)
- Coordenadores de cursos: 8
- Gestores: 4 (Superintendente, Controlador, Contador e Coordenador do NEAD)

O organograma da IES apresentando a hierarquia funcional, e a quantidade dos participantes da pesquisa encontra-se na Figura 4.6.

Figura 4.6 – Hierarquia e quantidade dos participantes da pesquisa



Fonte: Elaboração própria com os dados da pesquisa

A Figura 4.6 ratifica e reitera a preocupação da pesquisadora em entrevistar representantes de todos os níveis hierárquicos da IES, com o objetivo de tornar o estudo mais abrangente com as percepções de diversos atores. As funções de gestores de CR prestadores de serviços e de tomadores de serviços também são diferenciadas, bem como dos participantes que estão relacionados com as duas funções. Em seguida, são descritos os procedimentos para a coleta de dados.

#### 4.4 ESTRATÉGIAS DE COLETA DE DADOS

Nesta etapa do estudo, buscou-se várias fontes de evidências que conduzam às mesmas descobertas, para obter uma convergência de conclusões, em uma forma corroborativa de pesquisa, o que possibilita maior validade do construto e confiabilidade (Yin, 2015, p. 57, 105). Para tanto, foram coletados dados pelas seguintes estratégias: entrevista semiestruturada, aplicação de questionário (*survey*), pesquisa documental, observação direta, reuniões de trabalho e correio eletrônico.

Registra-se que estava prevista a prática de observação participante, estratégia prioritária em pesquisas intervencionistas, fato que foi prejudicado pela pandemia da Covid-19, que obrigou o trabalho em *home office*, dificultando a pesquisa. Por outro lado, a múltipla coleta de dados permitiu a sua triangulação, fundamental para a obtenção de uma compreensão profunda e completa sobre os fenômenos investigados (Arksey & Knight, 1999; Fontana & Frey, 2000, p. 665). Em seguida, explica-se o uso de cada uma das estratégias.

##### 4.4.1 Entrevista e Questionário

A entrevista semiestruturada e o questionário (*survey*) foram aplicados aos 15 participantes do estudo, de forma simultânea, com a finalidade de colher a percepção do público-alvo sobre o problema de pesquisa e soluções investigados. Um dos entrevistados pediu para responder aos questionários posteriormente, mas não deu retorno. Assim a análise dos questionários ficou restrita a 14 respondentes.

Os convites aos indicados foram formalizados por mensagens via e-mail, conforme modelo do Apêndice A. Registra-se que houve um Coordenador de Curso que não atendeu ao convite e, ao reiterar-se a mensagem pela segunda vez, obteve-se a informação que havia se desligado da IES. Observou-se, ainda, o caso de um Coordenador de Curso que informou que não se sentia em condições de colaborar porque desconhece o assunto do trabalho.

Elucida-se que as estratégias de entrevista semiestruturada e questionário (*survey*) foram selecionadas para permitir a triangulação de informações (Arksey & Knight, 1999; Fontana & Frey, 2000, p. 665), especificamente sobre a estratégia competitiva e o modelo de gestão, visando atender a dois objetivos específicos: a) averiguar as estratégias de uma IES, à luz das estratégias genéricas de Porter (1980), modelo estratégico de Miles e Snow (1978) e modelo de estratégias organizacionais de Eccles (1983, 1985), com base no Referencial Teórico (Seção 3.5) e b) investigar como é o modelo de gestão de uma IES, à luz da literatura e Referencial Teórico (Seção 3.4). Ressalta-se que o modelo de estratégias organizacionais de Eccles (1983, 1985) foi analisado somente pelas entrevistas, por não ter sido localizado na literatura estudos passíveis de adaptação na forma de questionário.

Anteriormente ao início dos trabalhos de campo, preparou-se um roteiro com as perguntas da entrevista e do questionário (*survey*). Para averiguar sobre a validade do roteiro para atingir os objetivos da pesquisa e assegurar resultados isentos de erros, validou-se esse instrumento por dois pré-testes, conforme recomendado por Marconi & Lakatos (2003, p. 165).

Os testes preliminares foram efetuados com dois ex-coordenadores de cursos da IES. A adequação do perfil desses profissionais é corroborada pela formação acadêmica e experiência profissional. Na ocasião, os dois eram mestres e doutorandos em Controladoria e Contabilidade e exerceram a função de coordenadores de cursos na IES por cerca de 18 meses, há menos de um ano do início da pesquisa. Considerou-se, ainda, que os coordenadores de curso formam a metade do público-alvo da amostra. Dessa maneira, foram seguidos os cuidados na seleção de investigadores experientes, capazes de verificar a validade dos métodos e dos procedimentos utilizados (Marconi & Lakatos, 2003, p. 165).

Os dois participantes dos pré-testes consideraram que o roteiro estava claro e adequado aos propósitos da pesquisa, com ajustes mínimos. Uma das preocupações da pesquisadora era o tempo de duração da entrevista, sendo de 55 minutos no primeiro pré-teste e de 37 no segundo, revelando uma média de 48 minutos. Considerou-se os tempos aplicados aceitáveis, tratando-se de pesquisa intervencionista, que exige maior participação da entidade objeto de estudo. A diferença nos tempos dos pré-testes se justifica pelo perfil mais detalhista do primeiro respondente.

As entrevistas, incluindo os pré-testes, foram realizadas no período de setembro de 2019 a início de março de 2020. O Quadro 4.2 enuncia informações sobre as entrevistas e o perfil dos participantes.

Quadro 4.2 – Síntese das entrevistas

No.	Nomes simbólicos	Datas	Duração (minutos)	Transcrição (páginas)	Formação (maior titulação)	Tempo de empresa	Tempo no cargo atual	Por quê
1	S1	25/09/2019 e 21/11/20	106	28	Especialista	23 a	10 a	Responsável pelo controle do preço de transferência na organização.
2	S2	25/09/2019	62	22	Doutor	2 a	1 a 1 m	Responsável pelos gestores tomadores de serviços e pelo gestor provedor de serviços.
3	S3	29/10/2019	63	24	Mestre	9 m	9 m	Tomador de serviços
4	S4	04/11/2019 e 07/11/2019	52 20	21	Mestre	4 a	4 a	Tomador de serviços
5	S5	07/11/2019	55	18	Mestre	2 m	2 m	Tomador de serviços
6	S6	05/11/2019	69	27	Mestre	1 a 9 m	1 a 9 m	Tomador de serviços
7	S7	18/02/2020	57	11	Mestre Doutorando	1 a e 1 m	1 a 1 m	Tomador de serviços
8	S8	19/02/2020	52	13	Doutor	6 a	6 m	Tomador de serviços
9	S9	18/02/2020	58	17	Mestre	2 a 6 m	2 a 1 m	Tomador de serviços
10	S10	21/02/2020	51	16	Mestre	2 a 6 m	1 a 8 m	Tomador de serviços; com experiência no provedor de serviços
11	S11	24/02/2020	60	18	Especialista	12 a	2 a	Provedor de serviços; parte interessada direta
12	S12	03/03/2020	59	15	Especialista	17 a	9 a 6 m	Responsável pela Contabilidade Gerencial
13	S13	20/02/2020	77	19	Doutor	23 a	12 a	Visão do Conselho Curador e <i>Advisor</i> de cursos EAD; ampla experiência na IES
14	S14	27/02/2020	53	11	Doutor	30 a	3 a	Visão do Conselho Curador. Especialista em modelo de gestão; ampla experiência na IES
15	S15	18/02/2020	67	21	Mestre	9 a	1 a 6 m	Visão de Diretoria e de <i>Advisor</i> experiente
	<b>Total</b>		<b>961</b>	<b>281</b>				
	<b>Média</b>		<b>64</b>	<b>18,7</b>				

Fonte: Elaboração própria com os dados da pesquisa

Observa-se que os sujeitos S1 e S4 foram entrevistados em duas datas; isso ocorreu por necessidade de interrupção da entrevista no primeiro dia, para participarem de reuniões previamente agendadas.

Nota-se que além dos dados referentes à duração das entrevistas, que totalizou 961 minutos, ou seja, 16 horas e 1 minuto, com a média de 64 minutos em cada entrevista, o Quadro 4.2 informa o perfil dos entrevistados pelo maior grau de titulação na formação escolar, tempo de trabalho na entidade ou vínculo (no caso de *advisors*, conselho e diretoria), tempo no cargo atual e o motivo pelo qual a participação do entrevistado é importante para a pesquisa.

Além disso, aponta-se que, dentre os 15 gestores de diferentes níveis estratégicos da IES, participantes da pesquisa, quatro são doutores, oito mestres e três graduados com especialização, o que se alinha com os ideais de foco na qualidade dos produtos e processos constante dos objetivos estratégicos da IES.

Quanto ao tempo de trabalho na IES, verifica-se que sete gestores possuem menos de três anos, dois têm entre três e seis anos, dois entre nove e doze anos e quatro entre 17 e 30 anos. Ocorre que a Faculdade foi instituída há cerca de dez anos e a Fundação na década de 1970.

O Quadro 4.2 indica, ainda, que o trabalho de transcrição das entrevistas resultou em 281 páginas, sendo que todas as entrevistas foram gravadas com posterior transcrição. Após realizar a transcrição da primeira gravação, a pesquisadora verificou tratar-se de trabalho bastante demorado, que poderia prejudicar o prazo de conclusão da pesquisa. Por esse motivo, foi contratada uma profissional para executar as transcrições. Foram transmitidas previamente as orientações necessárias, inclusive sobre os aspectos de ética constantes do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), que será abordado na sequência, ainda nesta seção.

Os arquivos das transcrições foram conferidos pela pesquisadora, que constatou a fidedignidade dos textos recebidos e a qualidade do trabalho realizado, tendo feito ajustes apenas em palavras técnicas em inglês, como, por exemplo, *Advisor* e *backoffice*. Esse cuidado é importante na pesquisa qualitativa, por promover uma oportunidade inicial de contato e reflexão sobre o conteúdo das entrevistas, em um processo de imersão nos dados para perceber o mundo real dos entrevistados (Burnard, 1991, p. 462).

Nesse ponto, explanam-se alguns procedimentos referentes ao roteiro das entrevistas. Para a entrevista semiestruturada, utilizou-se o mesmo roteiro para os entrevistados de CR tomadores de serviços (vide Seção 4.3) e os respondentes do CR provedor de serviços; neste último caso, há um bloco específico que trata da operação dessa área. Os participantes que têm relação com os dois grupamentos (membros do Conselho Curador, Diretoria, Controladoria e

Contabilidade), mas que não são próximos da área provedora de serviços, foram enquadrados no roteiro dos tomadores de serviços por ser este mais genérico.

O roteiro de entrevista dos gestores tomadores e prestadores de serviços foi composto por quatro blocos, classificados pela finalidade dos resultados para o estudo e respectivo objetivo específico. Já o quinto bloco, aplicado somente aos prestadores, tem a finalidade de propiciar a compreensão da operação da área, ou seja, as funções das equipes com as respectivas atividades detalhadas, e dos produtos e serviços entregáveis. O Quadro 4.3 resume a composição dos respectivos roteiros de entrevistas dos CR tomadores e prestadores de serviços.

Quadro 4.3 – Composição do roteiro de entrevistas e do questionário dos CR tomadores e prestadores de serviços

Blocos	Quantidades de questões	Finalidades	Objetivo específicos
1	Entrevista semiestruturada: 3	Conhecer o perfil do entrevistado	Não se aplica.
2	A) <i>Survey</i> : 7 B) Entrevista semiestruturada: 10	Identificar as estratégias competitivas e a estratégia organizacional	Averiguar as estratégias da IES, à luz das estratégias genéricas de Porter (1980), modelo estratégico de Miles e Snow (1978) e modelo de estratégias organizacionais de Eccles (1983, 1985).
3	A) <i>Survey</i> : 13 B) Entrevista semiestruturada: 10	Identificar o modelo de gestão	Investigar como é o modelo de gestão da IES, à luz da literatura e Referencial Teórico.
4a	Entrevista semiestruturada: 4	Investigar a possível existência do artefato de preço de transferência na IES, bem como o seu conhecimento e utilização pelos entrevistados (percepções gerais).	Não se aplica.
4b	Entrevista semiestruturada: 6	Colher subsídios para desenhar uma política de preços de transferência, em conjunto com a IES.	Identificar, em conjunto com a IES, as metodologias de preço de transferência passíveis de utilização, e; Desenhar uma PPT para a IES, de forma participativa, com os seus gestores e a Controladoria.

Fonte: Elaboração própria

Verifica-se que o Quadro 4.3 destaca como a entrevista e o questionário (*survey*) foram utilizados para que cada um dos objetivos específicos da pesquisa fosse alcançado. A aplicação do questionário (*survey*) foi incluída no Bloco 2A, sobre a estratégia competitiva e no Bloco 3A, referente ao modelo de gestão, antecedendo às perguntas da entrevista semiestruturada dos respectivos blocos. Tal procedimento objetivou uma dinâmica mais agradável, tornando a entrevista menos cansativa, considerando a extensão do conteúdo investigado. O Apêndice C contempla o roteiro de entrevista dos tomadores de serviços, inclusive o questionário (*survey*), enquanto o Apêndice D apresenta o roteiro de entrevistas dos prestadores de serviços.

Antes das entrevistas e da aplicação do questionário (*survey*), os respondentes leram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), que informa sobre o objetivo da pesquisa, o caráter voluntário do estudo, o direito de retirar o consentimento a qualquer momento, bem como de deixar de responder a quaisquer perguntas, além dos contatos dos responsáveis pela pesquisa (pesquisadora e orientador). O TCLE consta do Apêndice B.

Além disso, antes de iniciar as perguntas, os participantes foram indagados se concordavam com a gravação da entrevista e todos concordaram. Na próxima subseção expõem-se os detalhes sobre a elaboração do questionário (*survey*) para posteriormente explicar a organização da entrevista semiestruturada.

#### 4.4.1.1 Questionário (*survey*)

Como dito anteriormente, o questionário (*survey*) constou de duas partes: a primeira, no Bloco 2A, sobre a estratégia competitiva e a segunda, no Bloco 3A, sobre o modelo de gestão. No Bloco 2A, para identificar a estratégia competitiva à luz da literatura, conforme Porter (1980) e Miles e Snow (1978), adaptou-se o roteiro da pesquisa de Allen e Helms (2006), incluído no Anexo A, relativa às estratégias genéricas de Porter (1980), fornecido pelo Prof. Allen, após a solicitação desta pesquisadora. Deixou-se de fazer a análise da estratégia segundo Eccles (1983, 1985) por questionário, pela ausência de estudos anteriores para adaptação.

Aplicou-se a seguinte metodologia: foram elencadas treze práticas estratégicas e indagada a frequência de uso dessas práticas na IES, por uma escala do tipo Likert, de 1 a 5, conforme segue: 1 - nunca, 2 - poucas vezes, 3 - várias vezes, 4 - muitas vezes, 5 – sempre. As opções N.A.- “não aplicável” e “não sei” puderam ser registradas, a critério dos respondentes. O roteiro do Questionário consta do Apêndice C.

Já no Bloco 3A, adotou-se uma estratégia diferente, com a elaboração de uma questão de múltipla escolha. De acordo com a Seção 3.4 do Referencial Teórico, um dos componentes para a identificação do modelo de gestão é o estilo de gestão (Parisi, 2015, p. 272). Dessa forma, com base na literatura sobre estilos de gestão e modelos de gestão foram oferecidas sete frases descrevendo as características de diferentes estilos de gestão e modelos de gestão e os participantes foram solicitados a escolher a(s) alternativa(s) que, na sua percepção, se assemelhassem ao modelo de gestão da IES e ao estilo de gestão predominante em sua Diretoria.

Logo depois, pediu-se que colocassem em ordem crescente, sendo o número 1 para aquela frase referente ao modelo de gestão ou ao estilo de gestão que fosse mais próximo ao observado na IES. Os estilos de gestão e modelos de gestão caracterizados, conforme literatura

e referencial teórico, foram: estilos autoritário, liberal (*laissez-faire*) e democrático, e modelos de gestão por resultados, gestão participativa, meritocracia e gestão por processos.

#### 4.4.1.2 Entrevista semiestruturada

O roteiro da entrevista semiestruturada também foi elaborado com base no Referencial Teórico. Após o Bloco 1, que teve como finalidade conhecer o perfil dos entrevistados, segue-se o Bloco 2B, que permite conhecer a estratégia da Instituição, para que o objetivo específico da pesquisa de averiguar as estratégias da IES, à luz das estratégias genéricas de Porter (1980), modelo estratégico de Miles e Snow (1978) e modelo de estratégias organizacionais de Eccles (1983, 1985) fosse alcançado.

Com a finalidade de classificar a estratégia conforme Porter (1980), Miles e Snow (1978) e Eccles (1983, 1985), adaptaram-se algumas questões dos trabalhos de Guapo (2011) e Eliasson e Mankowski (2017) e foram utilizadas novas questões, elaboradas pela pesquisadora, com base na Seção 3.5 do Referencial Teórico. O conteúdo desses trabalhos está explicitado na Subseção 3.3.4.3.

No Bloco 3B, para identificar o modelo de gestão da IES, adaptou-se questões da pesquisa de Carlos, Bezerra e Coimbra (2005), que analisa a aplicabilidade da ISO 14001 referente a sistemas de gestão ambiental em organizações que utilizam o modelo de gestão econômica – GECON (Catelli et al., 2015) - questões 1 a 6 e 8 - e foram elaboradas outras, segundo o Referencial Teórico (Seção 3.4).

O Bloco 4 resultou de elaboração própria, com base na sua finalidade para a pesquisa, respaldada na análise da literatura sobre preço de transferência (Seção 3.3) e conhecimentos da pesquisadora adquiridos ao longo da vida acadêmica e profissional. Esse bloco se compõe de duas partes.

A parte 4a contempla quatro questões com o objetivo de investigar a possível existência do artefato de preço de transferência na IES, bem como o seu conhecimento e utilização pelos entrevistados. A parte 4b contém seis questões destinadas a colher percepções dos respondentes sobre o que poderia ser feito ou alterado no processo de estabelecimento de preços de transferência, para desenhar uma PPT, em conjunto com a IES.



#### ***4.4.2 Pesquisa documental***

A pesquisa documental foi utilizada para verificar e analisar relatórios contábeis, como balancetes e demonstrações de resultados do exercício (DRE), planilhas diversas de controles contábeis e planilhas de orçamento. Também foi consultado o site da IES para a pesquisa sobre modelo de gestão e estratégia. A entidade forneceu uma apresentação sobre a história da IES, com o organograma, os seus valores e os objetivos estratégicos.

#### ***4.4.3 Observação direta***

Esta estratégia de coleta de dados ocorreu na fase inicial do trabalho de campo. Com o objetivo de familiarização com o ambiente da entidade para facilitar os relacionamentos e favorecer a pesquisa intervencionista, foram feitas reuniões na Controladoria e na sua área contábil. Objetivando conhecer os serviços e realizar a pesquisa documental, acompanhou-se os trabalhos de fechamento de balancete em dois meses, quais sejam, outubro e novembro de 2019. Ressalta-se a boa acolhida pelos profissionais da área.

#### ***4.4.4 Reuniões de trabalho e correio eletrônico***

Várias reuniões foram realizadas no decorrer da pesquisa, de fevereiro de 2019 a abril de 2021, inicialmente presenciais e, a partir de março de 2020, virtuais, face à pandemia em curso. A estratégia de reuniões virtuais foi preponderante para substituir a observação participante, que não pode ser utilizada com a frequência inicialmente planejada, conforme explicado anteriormente, em razão da pandemia em curso.

Destaca-se a utilização de grupo de trabalho, com a participação da Diretoria (dois Diretores) e três gestores nas reuniões da fase de análise, discussões e aprovação da PPT, bem como para a decisão quanto à implementação para o teste desse instrumento normativo.

Em adição, empregou-se a troca de mensagens por e-mail para a coleta de alguns dados, agendamento de entrevistas, troca de informações e esclarecimento de dúvidas junto aos gestores.

Após ter exposto as estratégias aplicadas para a coleta de dados, são apresentadas as estratégias para a análise de dados.

## 4.5 ESTRATÉGIAS DE ANÁLISE DE DADOS

Na etapa de análise de dados da pesquisa, objeto do Capítulo 5, utilizam-se diferentes técnicas para o tratamento dos dados e posterior exame e discussão à luz do Referencial Teórico.

### 4.5.1 Estatística descritiva

Para os Blocos 2A e 3A, que compõem o questionário (*survey*), serviu-se de estatística descritiva, com medidas de tendência central, detalhadas no próximo capítulo. Registra-se que para uma amostra tão pequena as possibilidades de análise ficam reduzidas não permitindo técnicas mais robustas. Considera-se, ainda, que a pesquisa não tem finalidade de correlação de dados para que se aplique técnicas de análise multivariada.

### 4.5.2 Discurso do Sujeito Coletivo (DSC)

Nesta seção, trata-se da estratégia para a análise de dados das entrevistas semiestruturadas, ou seja, dos Blocos 2B, 3B e 4 (dividido em Bloco 4a e Bloco 4b). Para o tratamento dos dados das entrevistas se empregou a técnica de análise metodológica do Discurso do Sujeito Coletivo (DSC), criada pelo casal Lefèvre, na década de 1990, na Faculdade de Saúde Pública da Universidade de São Paulo (USP).

Conforme os seus idealizadores, o DSC se baseia na Teoria das Representações Sociais (TRS), (c, 2001), proposta pelo psicólogo francês Sérgio Moscovici (1978), cujo objetivo é explicar os fenômenos do homem a partir de uma perspectiva coletiva, sem desconsiderar a individualidade de cada sujeito. Para Jodelet (2001, p. 22), “as representações sociais são uma forma de conhecimento socialmente elaborado e compartilhado, com um objetivo prático, e que contribui para a construção de uma realidade comum a um conjunto social”.

De acordo com Lefèvre (2017, p. 16), o DSC é “uma forma de resgatar e apresentar as representações sociais obtidas de pesquisas empíricas, em que as opiniões ou expressões individuais que apresentam sentido semelhante são agrupadas em categorias semânticas gerais”, prática usual para a análise de questões abertas. A metodologia do DSC se distingue porque, “a cada categoria, estão associados os conteúdos das opiniões individuais que apresentam conteúdo semelhantes, de modo a formar um depoimento-síntese, redigido na primeira pessoa do singular, como se tratasse de uma coletividade falando na pessoa de um indivíduo” (Lefèvre, 2017, p. 16).

A despeito da técnica do DSC ter sido originalmente criada para uso na área de Saúde Pública e Ciências da Saúde em geral (áreas onde há uma nítida predominância de artigos e produções acadêmicas), hoje se apresenta como uma técnica de análise multidisciplinar, com mais de 1.000 referências (Lefèvre, 2017, p. 66), muito aplicada também nas áreas de Educação e Ciências Sociais, embora ainda com modesta utilização em Administração e Contabilidade (Borinelli, Crozatti, & Teixeira, 2000; Paixão, Melo, Souza-Silva, & Nérís, 2014; Falcão, Hamza, Veloso, & Campomar, 2017; Junqueira, Camacho, & Santos, 2021).

Lefèvre (2017, p. 65) clarifica que “se trata de uma proposta metodológica para todas as áreas de conhecimento, sempre que se desejar pesquisar, empiricamente, representações sociais de atores sociais, envolvendo os mais diversos temas, não apenas acadêmicos, mas da vida em geral”.

A escolha do DSC como método de análise de discursos desta pesquisa teve como motivação maior, além da sua adequabilidade pelas características já descritas, o fato de se tratar de uma pesquisa intervencionista construtiva, que pressupõe a participação da entidade pesquisada na construção da solução do problema de pesquisa.

De acordo com Lefèvre e Lefèvre (2014, p. 502), “as representações sociais reconstituídas pelo DSC permitem que o sujeito comum se identifique com elas, viabilizando sua utilização em práticas de intervenção social”. O pressuposto foi que os respondentes da pesquisa, dentre os quais alguns integravam o grupo de trabalho com participação direta na construção da solução, se sentissem representados ao ler os discursos-síntese (DSC) “falados pelo eu coletivo”, na primeira pessoa do singular, e assim, ficassem mais motivados e interessados no desenvolvimento do projeto de pesquisa e, em especial, na fase de teste e adoção do construto definido após a pesquisa.

Outro aspecto relevante, na opção pelo DSC, foi que nos contatos iniciais com a IES objeto do estudo, a pesquisadora foi informada que o assunto preço de transferência, possível solução do problema de pesquisa, já havia gerado algumas discussões e ruídos no ambiente interno da entidade. Dessa forma, a metodologia do DSC, como técnica de análise qualitativa de depoimentos individuais, seria propícia para captar-se as diversas opiniões sobre o assunto e transformá-las em discursos-síntese, proferidos pelo “eu coletivo”, para possibilitar discussões e oferecer alternativas de solução que, a princípio, teriam maior receptividade pelos gestores da IES.

Nessa linha de pensamento, Lefèvre e Lefèvre (2014, p. 505) esclarecem que o DSC possibilita que o receptor ou o interlocutor do processo comunicativo consiga: “ver-se e

identificar-se com as ideias, opiniões, argumentos de modo (afetivamente) mais intenso do que ocorre quando os resultados de pesquisa são apresentados sob a forma convencional”.

De acordo com Lefèvre (2017, p. 31-35), para a construção do DSC, são utilizadas algumas figuras metodológicas. A primeira é a das Expressões-Chave (ECH), que são trechos do discurso transcritos de forma literal, que contém a essência de cada depoimento.

A segunda figura metodológica é a das Ideias Centrais (IC). A IC revela o sentido de um depoimento ou de um conjunto de depoimentos semelhantes ou complementares, devendo transmitir o sentido dos discursos de um modo sintético, preciso e fidedigno. A IC se difere da ECH porque a ECH se preocupa com o conteúdo do discurso, enquanto a IC com o sentido.

A terceira figura é a ancoragem (AC), que é uma afirmação genérica usada para enquadrar uma situação particular. Ela pode ser considerada como a expressão de uma teoria, ideologia ou crença. Nem sempre ocorre nos depoimentos (Lefèvre, 2017, p. 31-34).

Registra-se que a metodologia do DSC pode ser utilizada com um enfoque qualitativo e quantitativo, tendo sido desenvolvido um software para tal finalidade (*Qualiquantisoft*, posteriormente substituído pelo *DSCsoft*). No enfoque quantitativo se trabalha com os percentuais de respondentes que emitiram a mesma IC, possibilitando, ainda, diversas formas de cruzamento de dados para produzir DSC específicos, como, por exemplo, por sexo, por faixa etária, por profissão, por cidade de residência, dentre outros aspectos (Lefèvre, 2017, p. 41).

Para facilitar o entendimento, descreve-se a sequência de procedimentos para a análise de dados pelo DSC, conforme Lefèvre (2017, p. 32-35):

- 1ª etapa: a resposta de cada entrevistado (sujeitos S1...S15) foi copiada no local reservado para as ECH de cada pergunta, conforme Apêndice E, Quadro E1;
- 2ª etapa: destacaram-se as ECH de cada resposta, selecionando os estratos mais significativos do texto e captando seu conteúdo essencial na forma literal. Foram descartados os conteúdos repetitivos ou não relevantes para a resposta da questão;
- 3ª etapa: a partir das ECH foram abstraídas as ideias centrais (IC) de cada depoimento, buscando-se identificar o(s) sentido(s) dado(s) pelo depoente à pergunta formulada; não se utilizou a figura metodológica da ancoragem (AC), por ter sido desnecessária nesta pesquisa, pela pequena quantidade de respondentes e conteúdo técnico das entrevistas;
- 4ª etapa: agrupou-se as IC semelhantes com as respectivas ECH semelhantes ou complementares de todos os depoimentos;

- o 5ª etapa: a partir desse conteúdo, produziu-se o discurso-síntese, redigido na primeira pessoa do singular, representando o “eu coletivo”, ou seja, a opinião coletiva, de todos que compartilham da mesma IC; é o DSC agora enriquecido e encorpado.

#### 4.6 LIMITAÇÕES METODOLÓGICAS DA PESQUISA

A despeito de toda cautela da pesquisadora, leitura e assinatura do TCLE pelos entrevistados, bem como a garantia de sigilo, percebeu-se um possível viés, em uma ou outra resposta de um dos entrevistados, que demonstrou algum receio das respostas chegarem ao conhecimento da Diretoria. Entendeu-se a situação como um fato esporádico que não prejudicou o resultado da citada entrevista, uma vez que ocorreu em poucas situações. Assim, decidiu-se manter as respostas fornecidas.

Em adição, por se tratar de uma pesquisa intervencionista em uma única IES privada, de pequeno porte, ligada a uma Fundação, ressalta-se que não é possível a generalização dos resultados para instituições em diferentes contextos. Entretanto, tratando-se de um estudo empírico de abordagem construtiva, os achados da pesquisa possibilitam a generalização teórica, para análise e possível aplicação mediante adaptações ao caso particular (Seale, 1999).

Tendo concluído a exposição sobre as limitações metodológicas da pesquisa, enunciam-se os procedimentos da abordagem construtiva - fase preparatória.

#### 4.7 PROCEDIMENTOS DA ABORDAGEM CONSTRUTIVA – FASE PREPARATÓRIA

Detalha-se o passo a passo da abordagem construtiva, segundo o *framework* de Labro e Tuomela (2003), na sua fase preparatória (fase 1), que contém três etapas. As fases de trabalho de campo (fase 2) e de teorização (fase 3), com duas etapas cada uma, serão apresentadas em seções específicas dentro do capítulo de análise dos resultados e discussões (Capítulo 5), uma vez que dependem dessas informações.

##### ***4.7.1 Encontrar um problema prático relevante e teoricamente interessante***

A ideia do problema da pesquisa surgiu em uma reunião com o orientador e o coorientador, em 01 de fevereiro de 2019, quando a pesquisadora estava na fase de definição do tema da Dissertação e a priori havia externado o desejo de fazer um trabalho que pudesse contribuir com o mundo prático da Contabilidade Gerencial e com a academia teoricamente.

Assim, pensou-se em trabalhar com preços de transferência e foi informada pelos orientadores que a IES objeto do estudo vivenciava um problema desde a adoção de cursos EAD.

Ocorre que os alunos de cursos presenciais cursavam algumas disciplinas na modalidade EAD e a área de *backoffice* dos cursos EAD não era remunerada pelos serviços prestados, causando distorção na mensuração dos resultados e insatisfação por parte de alguns gestores que se sentiam prejudicados.

A pesquisadora de imediato se interessou pelo estudo, motivada pela possibilidade de colaborar com a IES, na qual teria o acesso facilitado por intermédio dos orientadores. Por conseguinte, deu-se início à pesquisa bibliográfica para se certificar que poderia trazer contribuições práticas e teóricas.

A ausência de estudos sobre preços de transferência no setor educacional, até onde é o conhecimento da pesquisadora, e a possibilidade de inovar trabalhando de forma participativa com a IES para solucionar um problema prático, foram aspectos relevantes para a ratificação da seleção do problema da pesquisa em pauta. Considerou-se, também, a literatura que indica os propósitos de uso do preço de transferência e, em especial, o trabalho de McAulay e Tomkins (1992), que afirmam que o artefato do preço de transferência é uma necessidade funcional em organizações com estrutura divisionalizada que trabalham com centros de resultados.

#### ***4.7.2 Examinar o potencial para a cooperação com a entidade em pesquisa de longo prazo***

A segunda etapa se concretizou após a pesquisa bibliográfica inicial por uma reunião realizada na IES, em 14 de fevereiro de 2019, com a participação do Diretor Presidente, do Diretor Administrativo-Financeiro, do *Controller* e da Superintendente Acadêmica. A ideia da pesquisa foi exposta e todos foram receptivos para colaborarem com o trabalho em busca de uma solução conjunta para o problema de pesquisa.

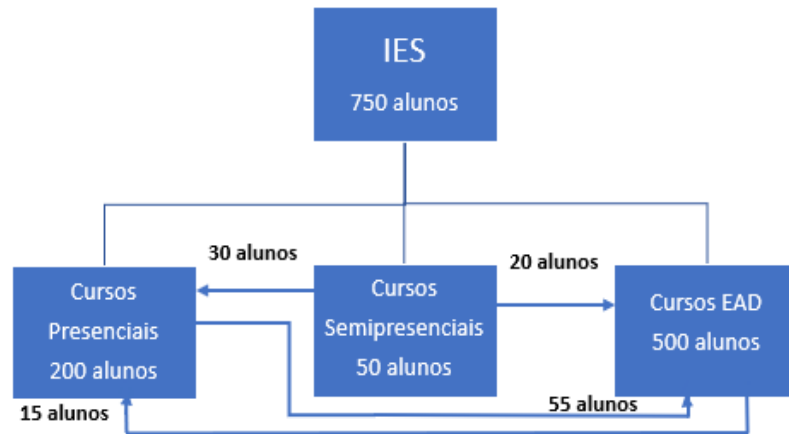
#### ***4.7.3 Obter um entendimento profundo do problema***

Para o cumprimento da terceira etapa foi essencial um aprofundamento da revisão de literatura sobre preços de transferência internos, em especial no que se refere aos propósitos de uso, métodos e estudos de caso de aplicações. A Seção 3.3 do Referencial Teórico discute esses assuntos e incorpora um levantamento de trabalhos relevantes analisados.

Para ilustrar o problema da pesquisa segue um exemplo de uma IES hipotética que oferece cursos presenciais, cursos semipresenciais (híbridos) e cursos EAD, conforme Figura

4.7. Observa-se que as setas representam o fluxo de alunos que gera uma troca de prestação de serviços entre as três unidades de negócios: cursos presenciais (CP), cursos semipresenciais (CSP) e cursos EAD. Supõe-se que cada unidade de negócio é um centro de resultado.

Figura 7 - Exemplo de IES com estrutura organizacional divisionalizada



Fonte: Elaboração própria

Quando um aluno de um curso semipresencial vai assistir aulas na unidade EAD ou na unidade de cursos presenciais, a unidade que o acolhe, prestadora de serviço (EAD ou cursos presenciais) deve ser remunerada pelo valor do serviço prestado, que é registrado como receita para a unidade prestadora de serviços e custo para a unidade de origem.

Da mesma forma, quando um aluno de um curso presencial cursa uma disciplina na unidade EAD, ou vice-versa, a unidade prestadora de serviços deve ser remunerada pelos serviços prestados, cujo valor é registrado como receita da unidade prestadora de serviços e custo da unidade recebedora dos serviços.

Como exemplo, supõe-se que uma IES possua 500 alunos matriculados em cursos EAD, dos quais 15 se matricularam em duas disciplinas da modalidade presencial. A unidade de cursos presenciais, por sua vez, constatou que dos seus 200 alunos, 55 estão cursando uma disciplina na Unidade EAD. Acrescenta-se, ainda, que 30 alunos da unidade de cursos semipresenciais cursam três disciplinas na unidade de cursos presenciais e 20 cursam duas disciplinas na unidade de cursos EAD. Para ilustrar, expõe-se como ficaria a distribuição de alunos cursando disciplinas fora das suas unidades de origem, considerando-se que cada disciplina seja equivalente a uma hora-aula:

- a) Unidade de cursos presenciais:  $30 \times 3$  (do CSP) +  $15 \times 2$  (do EAD) –  $55 \times 1$  (p/ EAD) = 65
- b) Unidade de cursos EAD:  $20 \times 2$  (do CSP) +  $55 \times 1$  (do CP) –  $15 \times 2$  (p/ CP) = 65
- c) Unidade de cursos semipresenciais:  $- 30 \times 3$  (p/ CP) –  $20 \times 2$  (p/ EAD) = - 130
- d) Total:  $65 + 65 - 130 = 0$

Considerando-se, ainda, que os valores de hora-aula sejam idênticos, conclui-se que a unidade de CP deveria ser remunerada por um saldo de 65 horas-aula, a unidade de cursos EAD, deveria ser paga por 65 horas-aula e a unidade de CSP seria responsável pela remuneração de 130 horas-aula. A inexistência de um sistema que permita identificar as corretas remunerações pelos serviços prestados entre as unidades (centros de responsabilidade) tende a causar distorção nos resultados das unidades de negócio.

É importante ressaltar que a Figura 4.7 é uma forma simplificada de representar a estrutura organizacional da IES. De fato, a instituição exemplificada também contempla unidades funcionais e prestadoras de serviços como Controladoria, *Marketing*, Tecnologia e Informática (TI), serviços administrativos, relações humanas, biblioteca, dentre outras. Anthony e Govindarajan (2008) assinalam que, por vezes, é desejável que as unidades funcionais – *marketing*, produção e setores prestadores de serviços – sejam também tratadas como centros de resultados.

Observa-se que, sem a adequação da Contabilidade Gerencial à nova realidade da estrutura organizacional das IES, cada unidade de negócio arca com os custos de todos os alunos que frequentam os seus cursos, e é remunerada, apenas, pela quantidade de alunos matriculados. Assim, a unidade EAD pode, por exemplo, ter 30 alunos matriculados em um curso e receber mais 10 oriundos de cursos presenciais, ou vice-versa. É possível, ainda, que essa unidade possa acolher, de forma análoga, mais 15 alunos da unidade de cursos semipresenciais. Logo, a unidade EAD teria 55 alunos em classe, absorvendo os respectivos custos e receberia pagamento apenas pelos 30 alunos matriculados.

Verifica-se, portanto, uma significativa distorção nos resultados das unidades, prejudicando o controle gerencial, além de gerar questionamentos pelos gestores sobre o processo de avaliação de desempenho, que precisa ser percebido como justo pelas partes envolvidas (Brockner, Siegel, Daly, Tyler, & Martin, 1997, Luft & Libby, 1997, Lewicki, Tomlinson, & Gillespie, 2006). Uma possível solução para o problema é a implantação de um sistema de preços de transferência interno, que pode ser baseado em custos, preço de mercado, negociado ou arbitrado.



Em adição ao aprofundamento de conhecimentos sobre o tema preços de transferência, se fez necessário o estudo da literatura sobre as características de modelos de gestão e estratégias organizacionais e competitivas, objeto das seções 3.4 e 3.5 do Referencial Teórico, respectivamente.

Registra-se que a inclusão da estratégia e modelo de gestão é uma inovação na pesquisa, e foi motivada pelo estudo da literatura em que se localizou estudos relacionando estratégia ao preço de transferência (Eccles, 1983, 1985), mas nenhum abordando o modelo de gestão relacionado a esse artefato gerencial. Segundo Guerreiro (1989, p. 233) e Cruz (1999, p. 31), o modelo de gestão impacta o processo de gestão. Como a estratégia faz parte do processo de gestão, o modelo de gestão tem influência nas diretrizes estratégicas.

Com os novos saberes adquiridos, decidiu-se ir a campo para aprofundar o conhecimento do problema de pesquisa na prática, e colher subsídios para a solução ouvindo os gestores da IES. Iniciou-se com reuniões de trabalho no dia 25 de setembro de 2019, com a Controladoria e a Superintendência Acadêmica, separadamente, para conhecer a Instituição e preparar a interação com os gestores por entrevistas semiestruturadas e questionários, conforme relatado na Seção 4.4 sobre a coleta de dados.

Antes de iniciar as entrevistas foram realizadas visitas técnicas para acompanhamento de alguns serviços na Controladoria, com a finalidade de conhecer melhor a IES, as suas práticas contábeis e familiarização com o ambiente, pela observação direta, para facilitar os relacionamentos, aspecto essencial nas pesquisas intervencionistas (Jönsson & Lukka, 2006, p. 380; Suomala, Lyly-Yrjänäinen, & Lukka, 2014, p. 305).

O passo seguinte à conclusão das entrevistas foi a transcrição das gravações e posterior análise dos dados, que será o objeto do próximo capítulo.



## 5 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÕES

Nesta etapa, analisam-se os dados coletados à luz do Referencial Teórico, para posteriores discussões e considerações. Tratando-se de uma pesquisa intervencionista com abordagem construtiva, os resultados do trabalho de campo foram estudados criteriosamente e utilizados para a construção da solução do problema da pesquisa, seguindo o *framework* de Labro e Tuomela (2003), conforme informado no Capítulo 4.

O objetivo geral do presente estudo é identificar os percalços, os fatores limitantes e os facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção de uma política de preços de transferência aplicada a uma instituição do setor de serviços educacionais, à luz da sua estratégia e modelo de gestão.

Assim, o principal objeto de estudo é o preço de transferência, a ser analisado à luz da estratégia e modelo de gestão. O preço de transferência é um artefato da Contabilidade Gerencial que na IES, como em toda e qualquer entidade estruturada contabilmente em CR, pode ser aplicado para valorar as transações realizadas entre todas as unidades de negócio da entidade (Baldenius, Melumad, & Reichelstein, 2004, p. 591).

Essas unidades atuam como provedoras de produtos e/ou serviços, fornecedoras de produtos e/ou serviços ou algumas vezes das duas formas. Esse é o caso do NEAD que fornece serviços para as unidades de negócios de cursos e recebe serviços das unidades de Contabilidade e de Tecnologia da Informação, dentre outras. Esta pesquisa estuda somente o preço de transferência dos serviços de apoio de EAD prestados pelo NEAD.

Quando os CR são caracterizados como centros de resultado, que é o caso da IES em análise, a utilização de preços de transferência permite identificar o resultado de cada unidade de negócio, avaliar o desempenho dos produtos e dos respectivos gestores, fazer eventuais ajustes e promover ações de melhoria para otimizar o resultado global da organização (Catelli, Guerreiro, & Pereira, 2015, p. 371). Acrescentam-se outras finalidades como favorecer a tomada de decisão, a alocação de recursos e a congruência de objetivos, conforme visto detalhadamente na Seção 3.3 do Referencial Teórico.

Nessa IES, por exemplo, cada curso constitui um centro de resultado e o NEAD é a unidade de negócio provedora de serviços de apoio de EAD para as unidades de negócios de cursos, quer seja de um curso presencial que contenha disciplinas EAD, como a Graduação em Ciências Contábeis, a Pós-Graduação em Mercado Financeiro e de Capitais e o MBA em Gestão Tributária, que permitem uma determinada carga horária de disciplinas EAD, ou os

curso totalmente na modalidade EAD como o MBA de Contabilidade e Finanças e o MBA em Gestão Tributária EAD.

Quando do advento da pandemia da Covid 19, a prestação de serviços pelo NEAD foi intensificada, porque todos os cursos presenciais foram transformados em cursos na modalidade EAD ao vivo (*on-line*). Posteriormente, ainda como reflexo da pandemia da Covid 19, a fim de atender às necessidades do alunado, a IES criou cursos na modalidade “flex” em que as aulas podem ser assistidas presencialmente ou a distância, conforme a preferência do(a) aluno(a). Nos cursos na modalidade “flex” as aulas remotas são ao vivo, conforme a IES esclarece em seu *site* (janeiro, 2022).

Assim, a implantação de preços de transferência torna-se ainda mais importante. Ocorre que quando uma unidade de negócio fornece um produto ou presta um serviço é gerada uma receita para a unidade vendedora e um custo de aquisição para a compradora (Horngren, Datar, & Foster, p. 224). Verifica-se que, sem o artefato do preço de transferência, o NEAD, é uma unidade que sempre apresenta resultados negativos, pois, arca com os custos da prestação de serviços e não gera nenhuma receita. Com os preços de transferência o NEAD poderia mostrar seu resultado real e, se positivo, possibilitar de uma forma mais clara a alocação de recursos para investimentos na unidade.

Após uma breve exposição sobre o objeto de estudo, segue a apresentação deste capítulo que é constituído pelas seguintes seções: 5.1 Análise dos questionários; 5.2 Análise das entrevistas semiestruturadas; 5.3 Procedimentos da abordagem construtiva - Fase de trabalho de campo e 5.4 Procedimentos da abordagem construtiva - Fase de teorização.

## 5.1 ANÁLISE DOS QUESTIONÁRIOS (*SURVEY*) – PRIMEIRAS EVIDÊNCIAS

Os questionários integram o Bloco 2A e o Bloco 3A das entrevistas, conforme explicado na Subseção 4.4.1. Inicialmente, apresenta-se a análise do Bloco 2A, com o objetivo de identificar a estratégia da IES, segundo Porter (1980) e Miles e Snow (1978), de acordo com a Seção 3.5 do Referencial Teórico. Na sequência, tem-se a análise do Bloco 3A, sobre o modelo de gestão, à luz da Seção 3.4 do Referencial Teórico.

### 5.1.1 Identificação da estratégia competitiva da IES de acordo com Porter (1980)

No Bloco 2A, para identificar a estratégia competitiva baseando-se nas estratégias genéricas de Porter (1980), adaptou-se o roteiro da pesquisa de Allen e Helms (2006),

selecionando treze práticas estratégicas que foram avaliadas pelos participantes da pesquisa, por uma escala do tipo Likert, de cinco pontos, crescente.

Para a análise, utilizou-se o aplicativo Microsoft®Excel®2019. Inicialmente, foi montada uma planilha com os dados coletados de todos os participantes. Em seguida, foram aplicadas técnicas de estatística descritiva, com o cálculo das medidas de tendência central, mediana e moda, sobre a quantidade de respostas atribuídas a cada ponto da escala, conforme recomendado por Reis (1997, citado por Trojan & Sipraki, 2015, p. 280).

Para esse tipo de escala não pode ser utilizada a média, por não ter significado em uma escala do tipo Likert de pesquisa de opinião, uma vez que não permite operações matemáticas (Reis, 1997, citado por Trojan, & Sipraki, 2015, p. 280). A Tabela 5.1 apresenta os resultados da pesquisa, mostrando a frequência de uso de cada prática estratégica. Nota-se que a soma da frequência de todas as linhas é 14, que foi o total de respondentes desta parte da pesquisa, uma vez que um entrevistado optou por não responder este bloco.

Tabela 5.1 – Frequência de uso de cada prática estratégica

Nº da prática estratégica	Frequência						Mediana	Moda
	Não sei	Nunca	Poucas Vezes	Várias vezes	Muitas vezes	Sempre		
	0	1	2	3	4	5		
1	1			1	3	9	5	5
2				1	3	10	5	5
3	1	1	1	1	2	8	5	5
4	1			1	6	6	4	4
5	1	2	3	4	3	1	3	3
6			2	2	3	7	4,5	5
7			1	5	5	3	4	3 e 4
8	1				4	9	5	5
9	1	1	3	5	4		3	3
10	1		1	1	3	8	5	5
11	3	4	5	1	1		1,5	2
12			2	3	5	4	4	4
13	3	1	9	1			2	2

Observações: 1) Na análise utilizou-se a moda.

2) Quando bimodal utilizou-se o valor igual ao da mediana.

Fonte: Elaboração própria

A análise da Tabela 5.1 mostra que algumas práticas estratégicas são sempre utilizadas pela IES, segundo os gestores participantes da pesquisa, como revela a análise modal, ou seja, as práticas de números 1, 2, 3, 6, 8 e 10, avaliadas com moda 5 – “sempre”, pela maioria dos entrevistados (nesse caso, por 50% ou mais). Outras são pouco aplicadas, como as de números

11 e 13. Para melhor compreensão do exposto, é apresentada a lista das práticas estratégicas utilizadas na pesquisa, conforme roteiro no Apêndice C.

1. Busca vigorosa de redução de custos;
2. Busca prestar um excelente atendimento ao cliente;
3. Busca melhorar a eficiência operacional;
4. Controla a qualidade dos produtos/serviços;
5. Treina e supervisiona o pessoal da linha de frente de atendimento ao cliente;
6. Promove o desenvolvimento da marca ou nome da entidade;
7. Visa um nicho ou segmento de mercado específico;
8. Fornece produtos/serviços especializados;
9. Investe de forma significativa em pesquisa e desenvolvimento;
10. Pratica um rigoroso controle orçamentário em curto ou médio prazo;
11. Pratica a produção em larga escala/prestação de serviços em massa para ter preços competitivos;
12. Utiliza-se de *marketing* para a divulgação de produtos/serviços;
13. Pratica os preços menores que a concorrência.

A Tabela 5.2 expõe os resultados em termos de percentual de participantes da pesquisa por frequência de uso de cada prática estratégica.

Tabela 5.2 – Percentual de entrevistados por frequência de uso da prática estratégica

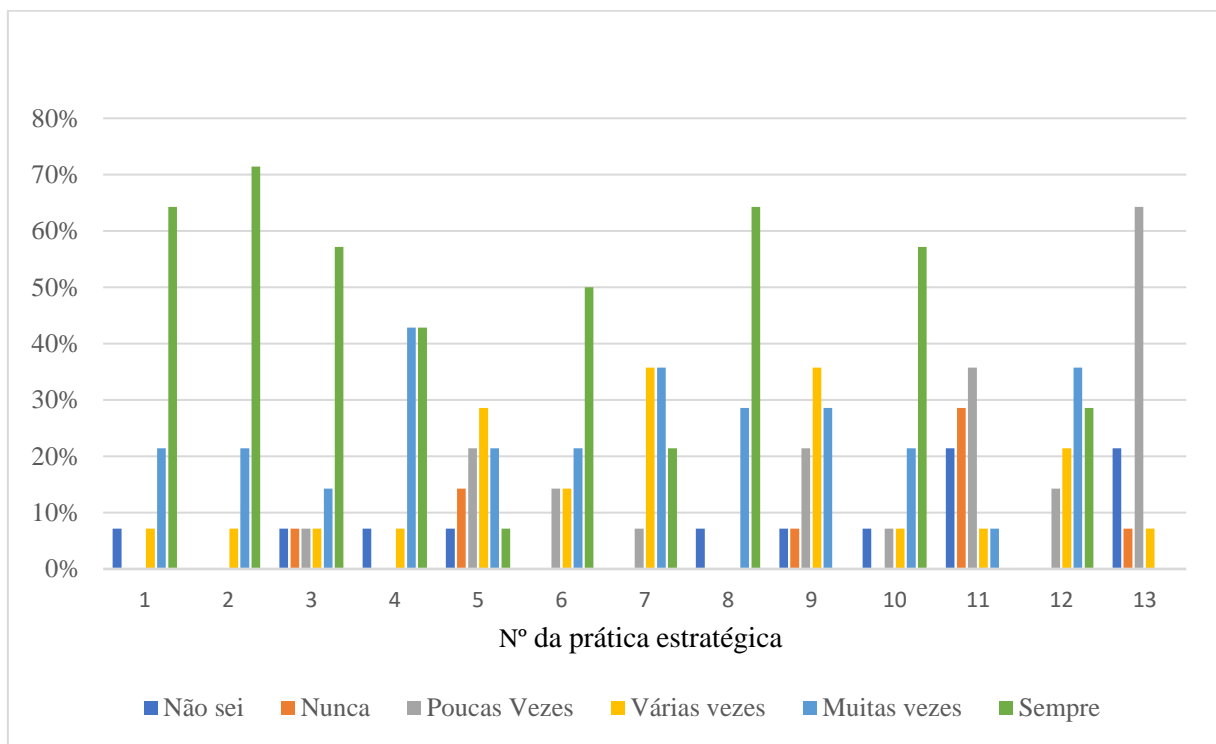
Nº da prática estratégica	Frequência						Mediana	Moda
	Não sei	Nunca	Poucas vezes	Várias vezes	Muitas vezes	Sempre		
1	7,1%	0%	0%	7,1%	21,4%	64,3%	5	5
2	0%	0%	0%	7,1%	21,4%	71,4%	5	5
3	7,1%	7,1%	7,1%	7,1%	14,3%	57,1%	5	5
4	7,1%	0%	0%	7,1%	42,9%	42,9%	4	4
5	7,1%	14,3%	21,4%	28,6%	21,4%	7,1%	3	3
6	0%	0%	14,3%	14,3%	21,4%	50%	4,5	5
7	0%	0%	7,1%	35,7%	35,7%	21,4%	4	3 e 4
8	7,1%	0%	0%	0%	28,6%	64,3%	5	5
9	7,1%	7,1%	21,4%	35,7%	28,6%	0%	3	3
10	7,1%	0%	7,1%	7,1%	21,4%	57,1%	5	5
11	21,1%	28,6%	35,7%	7,1%	7,1%	0%	1,5	2
12	0%	0%	14,3%	21,4%	35,7%	28,6%	4	4
13	21,4%	7,1%	64,3%	7,1%	0%	0%	2	2

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 5.2 mostra, por exemplo, que 71% dos entrevistados indicaram que a prática estratégica 2, “Busca prestar um excelente atendimento ao cliente”, é “sempre” utilizada. Já a prática estratégica 7, “Visa um nicho ou segmento de mercado específico”, é observada “várias vezes”, de acordo com 36% dos respondentes e, “muitas vezes”, segundo outros 36%. Isso ocorre, porque a pesquisa apontou um resultado bimodal para essa prática estratégica. Para a análise das estratégias, decidiu-se, nesse caso, usar a moda 4, por ser igual à mediana, o que torna o valor mais forte estatisticamente, por atender duas medidas de tendência central.

Elaborou-se, nesse sentido, a Figura 5.1 - Percentual de entrevistados por frequência de ocorrência de cada prática estratégica para apresentar os mesmos resultados da Tabela 5.2, em uma forma mais fácil de visualização e comparação.

Figura 5.1 – Percentual de entrevistados por frequência de ocorrência de cada prática estratégica



Fonte: Elaboração própria

Pela Figura 5.1, verifica-se, por exemplo, que na prática estratégica 2 predomina que ela é sempre utilizada, enquanto que a prática de número 13 é pouco empregada predominantemente, segundo 64% dos participantes. Por outro lado, a prática de número 11 nunca é usada, de acordo com 29% dos entrevistados e é pouco utilizada, segundo 36%.

Após essa etapa, para identificar a estratégia segundo Porter (1980), foi elaborada uma planilha com a descrição das características das estratégias genéricas desse autor, as quais foram

associadas às práticas estratégicas da Tabela 5.1, tendo sido estabelecido um critério de pontuação para possibilitar a análise, tendo como referência o estudo de Allen e Helms (2006), que pesquisou as práticas estratégicas mais aplicadas em cada uma das estratégias de Porter.

Sabe-se que em vários campos, a mediana tem sido adotada como melhor estimativa, por ser menos vulnerável à presença de *outliers* como ocorre com a média, que neste caso não poderia ser utilizada (Droubi, Hochheim, & Zonato, 2019, p. 219). A moda também não tem problemas de *outliers*. Assim, para a análise, trabalhou-se com os valores das modas de cada prática estratégica, conforme Tabela 5.1, pelo conceito de frequência ser significativo nesta aplicação, pelos valores serem iguais ou próximos aos valores das medianas, pela praticidade de ser sempre um número inteiro, além do que não alteraria os resultados e nem a conclusão.

Quadro 5.1 – Bloco 2A – Análise de dados pelas estratégias genéricas de Porter (1980) à luz do questionário (*survey*)

Estratégias genéricas	Características	Valores das práticas estratégicas para a estratégia em análise	Pontuações das práticas conforme Tabela 5.1 (moda)	Estratégia identificada?
Liderança em custos	Estratégia foca na contínua redução de custos, controle rígido de custos indiretos (baixo <i>overhead</i> ), eficiência operacional, produção em massa para reduzir custos, ter preços competitivos e ganhos de escala em busca de maior <i>market share</i> .	(1, 3, 10, 11, 13) $\geq 3$	(5, 5, 5, (2), (2)) $\geq 3$	Não
Diferenciação	Atributos de diferenciação, matéria-prima mais cara e de qualidade, lealdade à marca/produto, investimentos em pesquisa/ inovação. Marketing (produto especial na mente do consumidor, reputação), planejamento para aumentar participação no mercado.	(2, 4, 5, 6, 8, 9, 12) $\geq 3$	(5, 4, 3, 4, 5, 3, 4) $\geq 3$	Sim
Enfoque Diferenciação	Nicho específico de atuação, produtos sob encomenda. Busca satisfazer necessidades especiais do cliente que aceita pagar mais caro para tais serviços/produtos.	(2, 4, 5, 7, 8, 9) $> 3$ , (10, 11, 13) $< 3$	(5, 4, (3), 4, 5, (3)) $> 3$ , (5), (2, 2) $< 3$	Não
Enfoque Custos	Nicho específico de atuação, foco em redução de custos, excelência no atendimento, eficiência operacional, controle de qualidade, treinamento e supervisão do pessoal de frente do atendimento.	(1, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 13) $> 3$	(5, 5, 5, 4, (3), 4, 5, (3), 5, (2)) $> 3$	Não

Observação: os números dentro de círculos indicam as práticas estratégicas que estão em desacordo com a estratégia em análise

Fonte: Adaptado de Porter (1980) e Allen e Helms (2006).



Pelo Quadro 5.1, que mostra a análise de dados pelas estratégias de Porter (1980), conclui-se que a IES tem estratégia competitiva de diferenciação. Esse resultado será, posteriormente, confrontado com o obtido pela entrevista semiestruturada, para verificar-se o efetivo cumprimento do objetivo específico de averiguar a estratégias competitiva da IES, à luz das estratégias genéricas de Porter (1980).

Ressalta-se que o operador “>” (maior) e o “<” (menor) foram utilizados somente com as estratégias de enfoque diferenciação e enfoque custos, porque essas estratégias têm rigor maior para algumas das práticas estratégicas avaliadas.

Observa-se pelos resultados da pesquisa que, dentre os atributos da estratégia de diferenciação, a IES se destaca pela busca em prestar um excelente atendimento ao cliente, fornecimento de produtos e serviços especializados, controle da qualidade de produtos e serviços e promoção do desenvolvimento da marca ou nome da entidade. Tais aspectos estão coerentes com os objetivos estratégicos da IES de “focar na qualidade dos produtos e processos; incrementar o nível de satisfação de alunos, professores, funcionários, empresas etc.; e, consolidar e fortalecer o nome da IES no ambiente acadêmico”.

Registra-se que, segundo Porter (1980), é possível que uma organização seja bem-sucedida em qualquer uma das estratégias e o importante é que a estratégia seja bem executada. Para a escolha, considera-se fundamental analisar o ambiente do setor de atuação e cadeia de valor. Acrescenta-se, ainda, que o caminho do fracasso é ficar no meio termo entre estratégias, sem uma clara definição de objetivos.

Analisa-se, em seguida, a estratégia na tipologia de Miles e Snow (1978).

### ***5.1.2 Identificação da estratégia competitiva da IES pela tipologia de Miles e Snow (1978)***

Para completar os objetivos do Bloco 2A, identificou-se a estratégia competitiva da IES pelo modelo de Miles e Snow (1978). De maneira similar ao caso anterior, a partir da caracterização das categorias estratégicas de Miles e Snow (1978), ou seja, estratégia defensiva, prospectora, analítica e reativa, e dos dados da Tabela 5.1, elaborou-se o Quadro 5.2, mediante uma cuidadosa análise de cada prática estratégica para a definição das condições a serem observadas para atender cada uma das estratégias. Os estudos de Miles et al. (1978), Zahra e Pearce (1990) e Segars, Grover e Kettinger (1994) embasaram as análises.

Destaca-se que foi possível utilizar as mesmas práticas estratégicas do estudo de Allen e Helms (2006), sobre as estratégias genéricas de Porter (1980), porque a literatura registra pesquisa empírica que aponta genericamente muitas congruências entre as estratégias da

tipologia de Miles e Snow (1978) e as estratégias genéricas de Porter (1980) de diferenciação e liderança em custos (Segev, 1989, p. 498; Segars, Grover, & Kettinger, 1994; O'Regan & Ghobadian, 2006), como citado na Subseção 3.5.1 do Referencial Teórico.

Segars, Grover e Kettinger (1994, p. 264) esclarecem que embora essas descobertas não insinuem que as duas tipologias sejam exatamente as mesmas, elas sugerem que ambas capturam essencialmente as mesmas dimensões fundamentais do comportamento estratégico. Assim, julgou-se adequado utilizar as práticas estratégicas de Allen e Helms (2006). Isso poderia ser considerado uma limitação deste estudo, mas se acredita que o modelo de análise aplicado atendeu ao objetivo, ratificando a congruência das tipologias nos aspectos gerais.

A análise do Quadro 5.2, que apresenta a análise de dados da estratégia pela tipologia de Miles e Snow (1978), constata que foi identificada a estratégia defensiva para a IES. Tal resultado será comparado, posteriormente, com o obtido pela entrevista semiestruturada, para a triangulação de informações, essencial para a obtenção de uma compreensão profunda e completa sobre os fenômenos investigados (Arksey & Knight, 1999; Fontana & Frey, 2000, p. 665), bem como a verificação do atendimento a um dos objetivos específicos desta pesquisa, ou seja: averiguar a estratégia competitiva de uma IES, à luz do modelo estratégico de Miles e Snow (1978). Nota-se que na expressão formulada existe uma condição “ou” e que o atendimento foi possível pela primeira parte da expressão.

Dentre as principais características da estratégia defensiva que a IES pesquisada revelou, verificam-se: tentar proteger o seu domínio pela oferta de produtos com melhor qualidade, serviços superiores, busca da eficiência de custos, controle rígido de recursos, desenvolvimento operacional e políticas avessas a riscos como a centralização da tomada de decisão (lembrando que se trata de uma Fundação na qual o Conselho Curador é o órgão maior).

Várias pesquisas empíricas sobre as tipologias de Miles e Snow (1978) buscam identificar qual categoria estratégica é a mais bem sucedida. A conclusão, de maneira geral, é que cada organização deve identificar a que mais se adequa ao ambiente de seu tipo de negócio e objetivos de performance da alta administração, sendo possível ser bem-sucedida com as estratégias prospectora, defensiva e analítica (Smiles & Snow, 1978; Hambrick, 1983, p. 20; Segev, 1989, p. 499; O'Regan & Ghobadian, 2006).

A estratégia reativa é considerada uma ausência de estratégia e não é recomendada, enquanto a prospectora e a defensiva são as que têm apresentado um percentual maior de bons resultados (Miles & Snow, 1978; Hambrick, 1983). A pesquisa de Hambrick (1981), com 50 IES dos EUA, evidenciou que 41% adotavam a estratégia defensiva e 59% a prospectora.

Quadro 5.2 – Bloco 2A – Análise de dados pela tipologia estratégica de Miles e Snow (1978) à luz do questionário (*survey*)

Categorias estratégicas	Características	Nº das práticas estratégicas na pesquisa	Pontuações atribuídas (moda)	Estratégia identificada?
Defensiva	Procura manter uma linha de bens e serviços relativamente estável. Seu foco concentra-se em uma gama de bens e serviços mais limitada do que seus concorrentes e tenta proteger seu domínio por meio da oferta de produtos com melhor qualidade, serviços superiores e/ou menores preços. Não procura estar entre os líderes da indústria, restringindo-se àquilo que sabe fazer tão bem ou melhor que qualquer um. Busca a eficiência de custos, controle rígido de recursos, desenvolvimento operacional e políticas avessas a riscos.	(1, 2, 3, 4, 5, 8, 10) ≥ 3, ou (1, 2, 3, 4, 5, 8, 10) ≥ 3 e 11(<3), (13) ≥ 3	(5, 5, 5, 4, 3, 5, 5) ≥ 3, ou (5, 5, 5, 4, 3, 5, 5) ≥ 3, (2 < 3) e (2) ≥ 3	Sim
Prospectora	Busca continuamente ampliar a sua linha de bens e serviços, em uma área de mercado relativamente mais ampla. Valoriza ser uma das primeiras a oferecer novos produtos, mesmo que todos os esforços não se mostrem altamente lucrativos. Destaca-se pelos investimentos em pesquisas e desenvolvimento. Revela um comportamento de risco com controle de recursos frouxo para facilitar a inovação e menos foco na eficiência de custos. Foco principal no mercado e na eficácia versus eficiência.	(2, 6, 8) ≥ 3, (3, 10) ≤ 3, (4, 9) > 3	(5, 5, 5) ≥ 3, ((5), (5)) ≤ 3, (4, (3)) > 3	Não
Analítica	Busca manter uma linha limitada de bens e serviços relativamente estável e ao mesmo tempo adicionar um ou mais novos bens e serviços que foram bem-sucedidos em outras empresas do setor. Em muitos aspectos é uma posição intermediária entre as estratégias defensiva e prospectora. Busca minimizar o risco enquanto maximiza as oportunidades de lucro.	(3, 10) ≥ 3), (1, 2, 4, 5, 6, 12, 13) ≤ 3, (7, 8, 9, 11) < 3	(5, 5) ≥ 3), ((5), (5), (4), (3), (5), (4), 2) ≤ 3, ((4), (5), (3), 2) < 3	Não
Reativa	Exibe um comportamento mais inconsistente do que os outros tipos. É uma espécie de não-estratégia. Não arrisca em novos bens e serviços a não ser quando ameaçada por competidores. A abordagem típica é esperar para ver e responder somente quando forçada por pressões competitivas para evitar a perda de clientes importantes e/ou manter lucratividade.	(1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 10, 12) ≤ 3, (7, 9, 11, 13) < 3	((5), (5), (5), (4), 3, (5), (5), (5), (4)) ≤ 3, ((4), (3), 2, 2) < 3	Não

Observação: os números dentro de círculos indicam as práticas estratégicas que estão em desacordo com a estratégia em análise.

Fonte: Elaboração própria

Concluídas as análises referentes ao Bloco 2A, apresenta-se a análise do Bloco 3A, que investiga o modelo de gestão.

### ***5.1.3 Identificação do modelo de gestão***

No Bloco 3A se elaborou uma questão de múltipla escolha com sete alternativas contendo a descrição de estilos de gestão e modelos de gestão, como explicado na Subsecção 4.4.1.1. Para a análise, foram atribuídos pontos de 10 a 70, em ordem decrescente de preferência, para cada alternativa escolhida. Desse modo, a primeira escolha recebeu 70 pontos, a segunda 60 e assim por diante.

Em seguida, os pontos foram somados tornando-se possível classificar os modelos de gestão e estilos de gestão mais pontuados. Também se empregou estatística descritiva com as medidas de mediana e moda para efeito de comparação dos resultados. Poder-se-ia ter trabalhado com a classificação de 1 a 7, com o 7 representando a primeira escolha, o 6 a segunda e assim por diante. Optou-se pelo uso do artifício de multiplicar por 10 para facilitar a visualização dos resultados, sem alterar as conclusões da análise.

Na Tabela 5.3, que sumariza os resultados da pesquisa, os itens 1, 2, e 3 representam os estilos de gestão, enquanto os números 4, 5, 6 e 7 indicam os modelos de gestão. Constata-se, pela Tabela 5.3, que o modelo de gestão mais indicado pelos entrevistados e com maior pontuação foi a gestão por processos (no.7), com 850 pontos, sendo o de gestão participativa (no.4) o segundo colocado, com 500 pontos. O estilo de gestão mais pontuado foi o autoritário (no.1), com 370 pontos, seguido de perto pelo participativo (no.3), com 350 pontos.

Verifica-se que a análise pela mediana chega às mesmas conclusões, para a gestão por processos, porque a mediana é igual a 70, o maior valor possível. Na análise do estilo de gestão a maior mediana é o valor 60, para o estilo autoritário, seguido do democrático com mediana 50. A análise pela moda tem valores semelhantes aos da mediana, levando a conclusões iguais.

Tabela 5.3 – Tabela de resultados da pesquisa de estilos e modelos de gestão

Entrevistados/respostas	1	2	3	4	5	6	7
1							70
2	60						70
3			50	60			70
4						60	70
5	70					60	50
6	60						70
7	60	30	50	70	20	40	10
8			50	60			70
9			60	70	30	40	50
10	50			70		40	60
11	70						70
12			60	70		40	50
13			30	40	60	50	70
14			50	60			70
Soma	370	30	350	500	110	330	850
Mediana	60		50	65	30	40	70
Moda	60	10	50	70	NA	40	70
Contagem	6	1	7	8	3	7	14

Legenda

1. Estilo autoritário
2. Estilo liberal
3. Estilo democrático
4. Gestão participativa
5. Meritocracia
6. Gestão por resultados
7. Gestão por processos

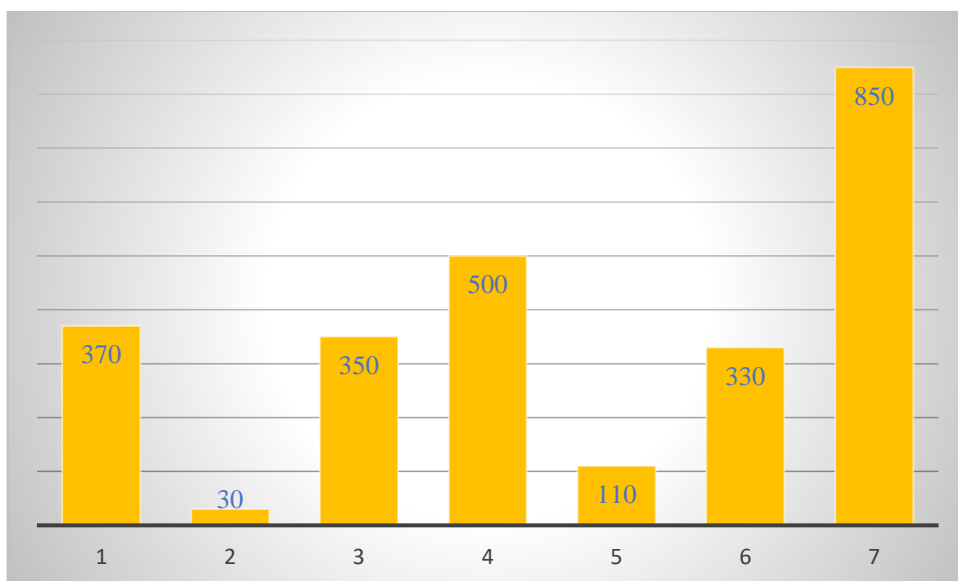
Observações:

- 1) Dentre os 15 entrevistados um preferiu não responder esta parte da pesquisa.
- 2) O participante no. 11 indicou duas alternativas como primeira.

Fonte: Elaboração própria

A Figura 5.2 apresenta os mesmos resultados por um outro modo de visualização.

Figura 5.2 – Modelos e estilos de gestão



Eixo x: estilos e modelos de gestão conforme legenda da Tabela 5.3.

Fonte: Elaboração própria

Conforme registrado na Seção 3.4 do Referencial Teórico, a literatura sobre modelos de gestão e estilos de gestão é bastante complexa, não sendo escopo desta pesquisa um aprofundamento do assunto. Esclarece-se que essa parte do estudo teve como objetivo colher subsídios para triangular informações com as respostas da entrevista semiestruturada e assim melhor caracterizar o modelo de gestão da IES (Arksey & Knight, 1999; Fontana & Frey, 2000, p. 665). Ficou evidenciado que há um foco nos processos e na gestão participativa.

## 5.2 ANÁLISE DAS ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS

Conforme visto na Subseção 4.4.1, as entrevistas semiestruturadas dos gestores de CR tomadores de serviços foram compostas por quatro blocos de questões (1, 2B, 3B, 4a e 4b). O Bloco 1 se referiu aos aspectos demográficos, já abordados no Quadro 4.2, e o Bloco 4 foi subdividido em 4a e 4b. O Bloco 5 é um bloco adicional exclusivo para o CR provedor de serviços, o NEAD.

Para a análise das respostas às questões da entrevista semiestruturada, trabalhou-se em etapas, aplicando as figuras metodológicas, conforme orienta a técnica de análise pelo DSC, exposta na Subseção 4.4.1. O procedimento foi seguido para cada uma das questões da entrevista, ou seja, dos blocos 2B, 3B, 4a e 4b. O Bloco 5 não tem DSC, porque é de responsabilidade de um(a) único(a) gestor(a) e foi elaborado para que se conheça o fluxo operacional da unidade provedora de serviço, o NEAD, e a compreensão do seu funcionamento.

A apresentação dos resultados foi organizada pelos blocos de perguntas, seguidos das respectivas discussões, objetivando facilitar o entendimento. As Expressões-Chave (ECH) dos depoimentos dos entrevistados a cada questão constam do Quadro E1, incluído no Apêndice E.

### 5.2.1 *Análise das entrevistas do Bloco 2B – Estratégia*

O presente bloco visa atingir o objetivo específico de averiguar as estratégias da IES, à luz das estratégias genéricas de Porter (1980), modelo estratégico de Miles e Snow (1978) e modelo de estratégias organizacionais de Eccles (1983, 1985).

O Quadro 5.3 contém os Discursos do Sujeito Coletivo (DSC) das Ideias Centrais (IC) de cada pergunta, com a quantidade e o percentual de sujeitos que compartilharam da mesma ideia, bem como dos que não souberam ou não quiseram responder à questão. Esse bloco é composto de dez perguntas. As discussões serão elaboradas ao final do respectivo bloco.

Quadro 5.3 – Bloco 2B – Análise das entrevistas semiestruturadas com base no DSC – Estratégia

## Pergunta 1

<b>1. Há na estratégia menção explícita sobre foco na redução de custos? Caso positivo, este assunto é enfatizado aos gestores? Como isso ocorre?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 11 sujeitos (73%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Sim, há na estratégia menção explícita sobre foco na redução de custos. Muito enfatizado aos gestores pela Diretoria em reuniões. Controle pelo orçamento. Todos os gestores sabem.	Na estratégia da instituição há menção explícita sobre foco na redução de custos. Nos objetivos estratégicos a redução de custos direciona para uma eficiência operacional. Esse é um foco permanente do Presidente e uma preocupação da Diretoria. Em reuniões sempre é enfatizada essa questão. Todos os gestores da organização sabem. E essa comunicação é feita também através do orçamento. Se está dentro do orçamento é aprovado, após demonstrar que é bom gastar aquilo. Existe um plano de trabalho, se há um aumento do custo tem que ser justificado o porquê desse aumento. No dia a dia, em todos os projetos, em todos os investimentos que existem na instituição o custo é uma variável que vem à tona sempre, pensando em redução. Nós temos um controle orçamentário muito rígido. Além disso, para fazer a solicitação de pagamento, ou aquisição de um produto, ou quando um serviço é necessário, precisa fazer uma cotação com três empresas, para procurar o melhor preço e a melhor qualidade também. É uma prática já institucionalizada.
<b>IC2 – Ideia Central 2 3 sujeitos (20%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Não está explícito na estratégia a redução de custos, mas a otimização dos custos é enfatizada aos gestores pela Diretoria.	Não lembro de estar expresso. É uma busca implícita. Faz parte de nossa própria gestão. Nosso Presidente e o Diretor Financeiro, sempre que possível mencionam essa necessidade de otimização de custos. É muito mais uma visão de redução de custos por melhoria de processo e olhando o valor que está sendo entregue. Existe uma ênfase não com a redução, mas com a otimização dos custos porque a gente está sempre pensando na qualidade. Então a gente busca bons fornecedores de serviços e produtos e a gente tem que apresentar alguns orçamentos para escolher o melhor.
<b>Não sei: 1 sujeito (7%)</b>	
<b>Comentário</b>	Observa-se que está havendo uma falha de comunicação ou entendimento, pois 73% dos entrevistados disseram que está explícita na estratégia a redução de custos. Entretanto, o primeiro objetivo estratégico é otimizar o desempenho econômico, financeiro e patrimonial. Portanto, não é de redução de custos. Isto foi assinalado por apenas 20% dos entrevistados.

## Pergunta 2

<b>2. A entidade detém grande participação no mercado de IES? De que ordem?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 14 sujeitos (93%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
A participação é muito tímida, com poucos milhares de alunos. É uma Faculdade de nicho.	A entidade não tem uma grande participação. É uma Faculdade de nicho, com uma participação específica bem relevante no setor da Contabilidade. O nosso número de estudantes é de poucos milhares, enquanto que o mercado de educação superior é de 8 milhões. É muito tímida a participação de mercado.
<b>Não sei: 1 sujeito (7%)</b>	
<b>Comentário</b>	A entidade é uma Faculdade com poucos milhares de alunos, que atua em um nicho de mercado, com diferenciação pela qualidade, segundo 93% dos entrevistados.

### Pergunta 3

**3. Há na estratégia menção explícita sobre foco na qualidade da prestação de serviços? Caso positivo, como é o processo de comunicação dessa política na entidade? De que forma você percebe essa preocupação com a qualidade?**

<b>IC1 – Ideia Central 1 15 sujeitos (100%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Sim, há na estratégia menção explícita sobre foco na qualidade da prestação de serviços; está nos objetivos estratégicos. Ressaltada em reuniões com a Diretoria.	Sim, toda vez que há uma reunião, ou um evento, o Diretor Presidente faz questão de repetir os objetivos estratégicos, e um deles é a qualidade. A Fundação tem uma atitude voltada para a excelência na qualidade e otimização de resultados. É algo que está na nossa cultura. A qualidade na prestação de serviços e principalmente um foco grande na percepção do alunado e dos docentes em relação à qualidade do curso e atendimento. Quando a gente faz orçamento, isso é uma busca frequente, qualidade tanto interna quanto voltada para o cliente. Como melhorar a qualidade dos processos, a qualidade dos serviços, a qualidade dos cursos, a qualidade da percepção dos funcionários, a cultura. Se é necessário que a gente tenha algum gasto para ter a qualidade do curso, isso é aprovado. Procura-se ( <i>sic</i> )os melhores profissionais para estarem atuando na Instituição e a qualidade do conteúdo dos cursos. Também busca-se melhorar para obter a melhor nota na avaliação do MEC. A gente tem uma diferenciação competitiva do ponto de vista de qualidade pelo produto que oferece.
<b>Comentário</b>	Um dos objetivos estratégicos é “focar na qualidade dos produtos e processos”. Segundo a pesquisa, 100% dos gestores sabem disso.

### Pergunta 4

**4. A satisfação de clientes é avaliada? Em caso positivo, como é feita essa avaliação? Como são tratados os resultados da avaliação?**

<b>IC1 – Ideia Central 1 14 sujeitos (93%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Sim. Há uma sistemática de avaliação de satisfação dos alunos no encerramento de cada disciplina e da instituição todo semestre. Há uma CPA que compila o material, analisa e disponibiliza para os Coordenadores para providências de melhoria.	Sim, é avaliada. Os alunos são sistematicamente solicitados a preencherem pesquisas quanto à qualidade das aulas e semestralmente para avaliar a Instituição. Tem oportunidade de fazer avaliação, todo fechamento de disciplina de todos os cursos. O aluno tem que avaliar o coordenador, o corpo docente, a equipe de atendimentos, o material, as instalações, enfim a qualidade do curso. Os resultados das avaliações são enviados para uma Comissão Permanente de Avaliação (CPA), que faz parte das estruturas de governança da Faculdade. A CPA consolida as informações, e avalia em conjunto com as demais instâncias essas questões de qualidade. As avaliações são disponibilizadas para todos os coordenadores. Eu recebo e avalio individualmente todas as avaliações que os alunos fazem dos professores para decisão. Se for alguma coisa didática, falar com o professor, ver o que está acontecendo, orientá-lo. Se um professor vai mal repetidas vezes acaba saindo. Se for alguma coisa da disciplina é avaliado para ver se atende ou não. Hoje tem um totem de atendimento, pesquisas que são via CPA e os indicadores de qualidade percebida. A gente implementa as melhorias necessárias, dando um <i>feedback</i> aos alunos.
<b>Não sei: 1 sujeito (7%)</b>	
<b>Comentário</b>	A sistemática de avaliação é de conhecimento de todos os gestores, exceto de um, novo na IES.



## Pergunta 5

5. Há estímulos para inovações? Como que isso ocorre, caso positivo?	
<b>IC1 – Ideia Central 1 12 sujeitos (80%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Há muito estímulo para inovações. Solicitadas em reuniões e contatos diretos com a Diretoria. A inovação se materializa no planejamento e pelo orçamento com campo próprio para inovações.	Sim, há estímulo em forma de reuniões e contato direto com a Diretoria. O estímulo existe na criação de novos cursos, metodologias. Principalmente na área de cursos executivos EAD, do ponto de vista de conteúdo, quanto do ponto de vista da modalidade. Inovação aqui depois da palavra qualidade é a segunda palavra. Somos cobrados por essa inovação e ela sempre vem acontecendo. É o famoso pensar fora da caixinha. O processo de inovação é feito de forma institucional. Cada coordenador de curso que deseja alguma inovação vai passar isso para a Diretoria que vai definir se isso vai ser aprovado ou não para aquele curso específico ou para a Instituição. Quando os diretores veem que realmente é uma ideia boa, eles se esforçam para lançar o curso. A inovação pode ser vista como melhoria nos processos. A gente ouve a pessoa que vem mostrar uma nova ferramenta, para ver se é interessante ou não. Agora estamos automatizando com a Totus, para implantar o almoxarifado e compras no Protheus. Obviamente tem uma limitação de orçamento. No meu planejamento estratégico eu tenho uma parte que é só para propor inovação ao curso. Para auxiliar nessa inovação a gente também tem uma figura do <i>Advisor</i> , que é como se fosse um consultor do curso, que ajuda a gente a desenvolver essas inovações, a melhorar o curso.
<b>IC2– Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Há, mas não tanto. Existe sim a colocação de que é bem-vindo. Não existe uma estrutura formal que visa estimular isso.	Há, talvez não tanto, mas há. Tem um questionamento de como que a gente está vendo, o que dá para fazer de diferente, o que vai melhorar, o que tem de ferramentas, o que não está funcionando, acho que é mais nesse sentido. Existe sim a colocação de que é bem-vindo. Enquanto <i>stricto sensu</i> , principalmente, se espera a inovação, no sentido principalmente do conhecimento. Não existem ações efetivas que materializam esse desejo. Não existe uma estrutura formal que visa estimular isso. É mais iniciativa individual de cada professor principalmente no desenvolvimento das pesquisas que eles realizam quando orientam os seus alunos nos projetos de pesquisas. Não vejo um plano de inovação por parte da Faculdade em nenhum programa. Acho que a gente ainda está bastante aquém daquilo que vejo como caminhos para inovação nas organizações e ainda mais nas IES.
<b>Não sei: 1 sujeito (7%)</b>	
<b>Comentário</b>	Há forte incentivo para inovação em reuniões, contatos com a Diretoria (73%). Alguns (13%) entendem que há incentivo, mas não tanto, não há uma estrutura formal para isso. Um entrevistado não soube opinar pelo pouco tempo na IES (7%).

## Pergunta 6

**6 Há na estratégia foco na customização de serviços? Como os pleitos de customização de serviços são tratados? Esses clientes aceitam pagar pelo diferencial de serviços? Trata-se do principal foco de negócios da Instituição?**

<b>IC1 – Ideia Central 1 13 sujeitos (87%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Não há na estratégia foco na customização de serviços. Atende quando há demanda. Os clientes pagam pelo diferencial e marca.	Não há. Nós temos cursos customizados, mas não tem sido a grande demanda. Temos parcerias com outras instituições para desenvolver produto específico. Tem áreas que cuidam especificamente de contrato por demanda. Vejo como customizações os cursos <i>in company</i> . A Fundação é muito reconhecida pelo nome, pela marca, então eles percebem o diferencial pela qualidade. Se chega num preço justo tal que os clientes aceitam pagar porque acreditam na Instituição. Não é o foco principal.
<b>Não sei/Não respondeu: 2 sujeitos (13%)</b>	
<b>Comentário</b>	Todos os que responderam informaram que não há e nem é o foco principal, mas a IES faz quando há demanda e tem alguns contratos. Os clientes pagam pela qualidade dos serviços e marca da IES.

## Pergunta 7

**7. O modelo de gestão da IES permite que o(s) centro(s) de resultado provedor(es) de serviços para cursos com disciplinas EAD (NEAD, *backoffice* de cursos), venda os seus serviços para o mercado? Em caso positivo, quais serviços? Comente sobre possíveis vantagens/desvantagens. Em caso negativo, comente sobre a viabilidade dessa ideia, bem como possíveis vantagens e desvantagens.**

<b>IC1 – Ideia Central 1 13 sujeitos (87%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
O modelo de gestão da IES não permite que o NEAD, provedor de serviços para disciplinas EAD, venda os seus serviços para o mercado. Não tem estrutura para isso. Não vejo vantagens, nem desvantagens, é um posicionamento. Talvez no futuro. Tem questões de direitos autorais, confiabilidade e confidencialidade.	Na estratégia o modelo de gestão não permite que venda serviços. O NEAD não tem estrutura para isso. A gente tem uma equipe muito enxuta para atender só os nossos cursos. Não vejo isso como interesse ou até como viável. Eu não vejo maturidade para isso, porque a gente está em uma fase de expansão da própria Fundação enquanto EAD. Talvez no futuro. Poderia ser algo a ser pensado, depois que a gente tiver um crescimento aqui e uma estrutura que atenda o nosso crescimento. Até porque envolve uma questão de direitos autorais dos professores, que a gente paga, e aspectos de confiabilidade, de confidencialidade. Além disso, o NEAD concorreria com os nossos próprios produtos. O mercado pode até pagar melhor, mas você perderia o foco no seu <i>core business</i> e lembrando que os nossos produtos são especializados e eles necessitam dessa excelência, então eu acho que fracionaria a atenção e poderia também gerar uma elevação de custo. O mercado pode oscilar e a gente acaba tendo no acumulado de um período uma margem menor, porque você poderia ser pressionado por um período a atender ao mercado e a gente não conseguiria manter essa venda constante. Não acho que é vantagem ou desvantagem, é um posicionamento. Eu acho que a verticalização só diminui custo.
<b>Não sei/Não respondeu: 2 sujeitos (13%)</b>	
<b>Comentário</b>	Todos os entrevistados que responderam informaram que o modelo de gestão não permite que o provedor de serviços (NEAD) venda para o mercado. Informado que não há estrutura para isso e citadas desvantagens caso fosse possível.

## Pergunta 8

8. O modelo de gestão da IES permite que o(s) centro(s) de resultado tomador(es) de serviços para cursos com disciplinas EAD (exemplo: cursos EAD ou presenciais) compre(m) serviço(s) no mercado? Em caso positivo, quais serviços? Comente sobre possíveis vantagens/desvantagens. Em caso negativo, comente sobre a viabilidade dessa ideia, bem como possíveis vantagens e desvantagens.

IC1 – Ideia Central 1 10 sujeitos (67%)	DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1
<p>Não, somente em situações excepcionais. Não é viável como regra. Preocupação com o padrão de qualidade.</p>	<p>Não. Hoje os coordenadores não têm essa autonomia, eles podem propor e a Diretoria aprovar ou não. Eu acho que a vantagem disso é a garantia da qualidade. Em termos de operacionalização também. Como desvantagem, você tem que ter uma estrutura maior internamente. Então, só excepcionalmente (<i>contratar fora</i>, [grifo nosso]), mas a gente tem alguma experiência agora com dois cursos EAD novos, da produção de vídeo externo, porque a gente não tem estúdio. A gente já chegou a contratar um terceiro para transmitir uma palestra porque o NEAD não estava disponível para fazer o serviço. A vantagem foi em relação à oportunidade. É que não teríamos condições de fazer a palestra se não tivesse a contratação. No caso dos cursos era um projeto que a gente precisava desenvolver num curto prazo, a gente precisou recorrer externamente, mas a gente está fazendo todo um alinhamento para entrar nos nossos padrões. A vantagem dos externos é que você não tem investimento inicial (<i>estrutura</i> [grifo nosso]). Outra vantagem é que se você põe na mão de alguém que é especialista, você não precisa se preocupar com aquilo, você prepara o conteúdo e a pessoa desenvolve. Também que dependendo do provedor, pode reduzir custo e agilizar processos sem ter que ter uma equipe muito grande. Teria que pesquisar para ver a relação de custo benefício. É por uma emergência da necessidade da geração de conteúdo, porém, tem uma lista enorme de senões, até o financeiro, o valor, mesmo eventualmente se teria benefício. Então precisa ter muita segurança nessa relação de terceirização. Quando você contrata um terceiro tem um risco, uma mudança, que pode ser para melhor ou para pior. O risco de você transferir um conhecimento teu para o mercado, por mais que tenha contrato de confidencialidade uma hora pode vazar. Há ainda a desvantagem que você perde o domínio da qualidade do que está sendo produzido e se equipara com o mercado, deixa de ter um diferencial teu, porque está comprando o mesmo produto de prateleira de outra instituição. Me preocupa a perda de qualidade e também de alinhamento. O acompanhamento do NEAD dá quase tanto trabalho quanto fazer. Outra desvantagem é que você perde um pouco a flexibilidade, você não tem como mudar as coisas, se for fazer de novo tem que pagar. Eu não acho isso uma coisa viável até porque eu acho que seria mais caro do que fazer aqui. Acho que só é vantagem se eu tiver um produto muito diferenciado, uma tecnologia que eu não domino, com uma qualidade que eu não tenho interna. A minha preferência é deixar tudo internalizado. Tem que haver investimento na questão de estrutura para o EAD pois esse negócio só vem crescendo.</p>
IC2 – Ideia Central 2 3 sujeitos (20%)	DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2 2
<p>Não, somente em situações excepcionais. Acho desejável em algumas ocasiões para comparação, aprendizado e base para preço de transferência.</p>	<p>Eu acho que é uma vantagem terceirizar, mas só se a gente tiver uma opção dentro do padrão da Fundação. Eu acho que a gente tem que estar sempre vendo o melhor para o curso, qualidade e preço, se for autorizado pela Diretoria. Eventualmente, a gente poderia contratar alguns serviços específicos que hoje o NEAD oferece. Seria até desejável a gente pensar nisso. Dá para considerar o fornecedor externo como uma métrica de cálculo para o preço de transferência, que seria bem interessante. Acho que a gente deveria fazer. Até por uma questão comparativa, para melhorar os serviços internos, por exemplo, do NEAD. Algumas coisas eu acho que vale a pena terceirizar. Existem soluções com maior vantagem econômica. Eu acho que tem que ser tomada uma decisão caso a caso. Uma coisa é eu terceirizar uma gravação, outra coisa a emissão de um <i>e-book</i>, outra coisa é a preparação de aula para o professor. Poderia ser olhado o mercado. Fazemos com Metodologia de Pesquisa, talvez poderia ter algumas outras matérias, como Cases, Jogos de Bancos, Jogos de Empresas.</p>

Não sei: 1 sujeito (7%)	
<b>Comentário</b>	O modelo de gestão somente permite que os CR tomadores de serviço comprem no mercado externo em condições excepcionais, quando o provedor de serviços (NEAD) não possa atender. Foram registradas duas ocorrências. As principais vantagens são a oportunidade de concretizar a demanda específica tempestivamente, contratação de especialista, possível redução de custos. Como desvantagens há o receio de perda de qualidade, necessidade de alinhamento ao padrão da IES, possibilidade de quebra de confidencialidade, menor flexibilidade, possível maior custo. A maioria dos entrevistados (73%) entendem que deva se contratar fora só em casos especiais. Entretanto, alguns (20%) consideram interessante analisar e em algumas situações terceirizar para efeito de comparação com os serviços prestados internamente (oportunidade de melhoria) e para ter base de preço de transferência de mercado.

### Pergunta 9

<b>9. Como ocorre o processo de crescimento da Instituição? Exemplifique.</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 12 sujeitos (80%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Cresce com novos cursos na linha da especialidade da Fundação e muito com a modalidade EAD.	A gente tem tido um crescimento substancial. Acho que cresce por diversificação de produtos. Mas produtos na mesma linha nas áreas básicas que a Fundação trabalha como administração, contabilidade, finanças, mercado de capitais. Através do aumento de alunos e cursos. A gente tem crescido por meio do oferecimento de graduações de tecnólogos, gestão, administração, nas pós-graduações indo para governança, <i>compliance</i> que não são só contabilidade. A gente tem modelos de cursos de curto prazo, de médio prazo e longo prazo, presenciais e EAD. Por conta de se manter como uma Faculdade, acresceu-se cursos de graduação presencial e depois EAD e cursos de mestrado, além dos cursos para executivos. O EAD cresce exponencialmente. Hoje vem crescendo o leque de cursos com os cursos de curta duração, tanto no EAD quanto no presencial e com cursos híbridos. Em 2017, nós aumentamos sete cursos. Agora para 2020 tem novos cursos, mas a nossa prioridade é transformar os cursos presenciais em EAD. A ideia é ter os dois, e ainda a opção híbrida do EAD.
<b>IC2 – Ideia Central 2 1 sujeito (7%)</b>	<b>DSC2 - Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Por uma ação de <i>marketing</i> consistente, qualidade dos produtos, promoção do produto pelos alunos e pela gestão.	O crescimento da instituição tem se dado através de uma ação de <i>marketing</i> consistente e uma qualidade adequada dos produtos de tal maneira que aqueles participantes façam promoção do produto da Fundação, da seriedade, de como ela atua na prestação de serviços, e mais a gestão.
<b>IC3 – Ideia Central 3 1 sujeito (7%)</b>	<b>DSC-3 - Discurso do sujeito coletivo da IC3</b>
Pelas parcerias dos polos.	Outra forma de crescimento são as parcerias dos polos, com estratégia não massificada.
<b>Não sei: 1 sujeito (6%)</b>	
<b>Comentário</b>	O crescimento se dá por diversificação em áreas correlatas à Contabilidade e Administração. Assim, há crescimento do leque de cursos e da quantidade de alunos, segundo 80% do pessoal. Outro fator de crescimento é o forte <i>marketing</i> interno aliado à qualidade dos cursos (7%). Também foi lembrada a abertura dos polos, que também é uma diversificação horizontal com produtos relacionados (7%).

## Pergunta 10

<b>10. Você percebe na IES processo(s) de diversificação de produtos/serviços? Caso positivo, cite</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 14 sujeitos (93%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Sim, diversificação de produtos relacionados às áreas básicas de Contabilidade e Administração.	Sim. Acho que diversificação de produtos. A gente está focado no serviço de ensino contábil, tem crescido para essas áreas correlatas de ensino na linha de administração, gestão tributária, que envolve direito e contabilidade, seguros e previdência, governança, contabilidade e finanças, pós-graduação EAD. A gente tem cursos desde educação executiva que são cursos curtos que vão de 8 a 80 horas, até cursos de graduação, cursos de pós-graduação, nível especialização, mestrado e MBA. A gente tem essa diversificação em relação à níveis de conhecimento. Tenho um assunto e eu vou recortar por nível de dificuldade, ou vou fazer alguma coisa para a graduação que teoricamente é algo um pouco mais introdutório, eu vou ter um programa de executivos que quer ver uma aplicação mais prática. Existe um incentivo para que ideias de novos cursos e projetos sejam compartilhadas e analisadas. Tenho uns 10 projetos para levar, então existe uma diretriz a ser seguida. E aqui é uma Fundação, passa pelo Conselho Curador. A gente tem discutido muito metodologias de ensino, o que fazer para acompanhar essa evolução tecnológica. Incluir novos temas, inteligência artificial, qualquer instituição que queira se manter tem que estar acompanhando.
<b>S.15</b>	Não sei dizer ainda.
<b>Não sei: 1 sujeito (7%)</b>	
<b>Comentário</b>	Todos que responderam informaram que há diversificação pela criação de cursos em áreas relacionadas à Contabilidade e Administração, portanto uma diversificação horizontal por produto relacionado (93%).

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 5.4 sumariza as questões e respectivas IC do Bloco 2B sobre a estratégia, com a finalidade de uma rápida localização de alguma informação e visualização geral do assunto. As respostas às perguntas da entrevista são os DSC proferidos pelo “eu coletivo” constantes do Quadro 5.3.

Quadro 5.4 – Bloco 2B – Síntese das questões e respectivas IC – Estratégia

<b>Pergunta 1</b>	<b>Sim, há na estratégia menção explícita sobre foco na redução de custos? Caso positivo, este assunto é enfatizado aos gestores? Como isso ocorre?</b>	
IC1	Sim, há na estratégia menção explícita sobre foco na redução de custos. Muito enfatizado aos gestores pela Diretoria em reuniões. Controle pelo orçamento. Todos os gestores sabem.	73%
IC2	Não está explícito na estratégia a redução de custos, mas a otimização dos custos é enfatizada aos gestores pela Diretoria	20%
Não sei		7%
<b>Pergunta 2</b>	<b>A entidade detém grande participação no mercado de IES? De que ordem?</b>	
IC1	A participação é muito tímida, com poucos milhares de alunos. É uma Faculdade de nicho.	93%
Não sei		7%

<b>Pergunta 3</b>	<b>Há na estratégia menção explícita sobre foco na qualidade da prestação de serviços? Caso positivo, como é o processo de dessa política na entidade? De que forma você percebe essa preocupação com a qualidade?</b>	
IC1	Sim, há na estratégia menção explícita sobre foco na qualidade da prestação de serviços; está nos objetivos estratégicos. Ressaltada em reuniões com a Diretoria.	100%
<b>Pergunta 4</b>	<b>A satisfação de clientes é avaliada? Em caso positivo, como é feita essa avaliação? Como são tratados os resultados da avaliação?</b>	
IC1	Sim. Há uma sistemática de avaliação de satisfação dos alunos no encerramento de cada disciplina e da instituição todo semestre. Há uma CPA que compila o material, analisa e disponibiliza para os Coordenadores para providências de melhoria.	93%
Não sei		7%
<b>Pergunta 5</b>	<b>Há estímulos para inovações? Como que isso ocorre, caso positivo?</b>	
IC1	Há muito estímulo para inovações. Solicitadas em reuniões e contatos diretos com a Diretoria. A inovação se materializa no planejamento e pelo orçamento com campo próprio para inovações.	80%
IC2	Há, mas não tanto. Existe sim a colocação de que é bem-vindo. Não existe uma estrutura formal que visa estimular isso.	13%
Não sei		7%
<b>Pergunta 6</b>	<b>Há na estratégia foco na customização de serviços? Como os pleitos de customização de serviços são tratados? Esses clientes aceitam pagar pelo diferencial de serviços? Trata-se do principal foco de negócios da Instituição?</b>	
IC1	Não há na estratégia foco na customização de serviços. Atende quando há demanda. Tem área específica. Os clientes pagam pelo diferencial e marca.	87%
Não sei		13%
<b>Pergunta 7</b>	<b>O modelo de gestão da IES permite que o(s) centro(s) de resultado provedor(es) de serviços para cursos com disciplinas EAD (NEAD <i>backoffice</i> de cursos), venda os seus serviços para o mercado? Em caso positivo, quais serviços? Comente sobre possíveis vantagens/desvantagens. Em caso negativo, comente sobre a viabilidade dessa ideia, bem como possíveis vantagens e desvantagens.</b>	
IC1	O modelo de gestão da IES não permite que o NEAD, provedor de serviços para disciplinas EAD, venda os seus serviços para o mercado. Não tem estrutura para isso. Não vejo vantagens, nem desvantagens, é um posicionamento. Talvez no futuro. Tem questões de direitos autorais, confiabilidade e confidencialidade.	87%
Não sei		13%
<b>Pergunta 8</b>	<b>O modelo de gestão da IES permite que o(s) centro(s) de resultado tomador(es) de serviços para cursos com disciplinas EAD (exemplo: cursos EAD ou presenciais) compre(m) serviço(s) no mercado? Em caso positivo, quais serviços? Comente sobre possíveis vantagens/desvantagens. Em caso negativo, comente sobre a viabilidade dessa ideia, bem como possíveis vantagens e desvantagens.</b>	
IC1	Não, somente em situações excepcionais. Não é viável como regra. Preocupação com o padrão de qualidade.	67%
IC2	Não, somente em situações excepcionais. Acho desejável em algumas ocasiões para comparação, aprendizado e base para preço de transferência.	33%
Não sei		7%
Observação	Um entrevistado colaborou em dois DSCs, por isso total 107%.	
<b>Pergunta 9</b>	<b>Como ocorre o processo de crescimento da Instituição? Exemplifique.</b>	
IC1	Cresce com novos cursos na linha da especialidade da Fundação e muito com a modalidade EAD.	87%
IC2	Por uma ação de <i>marketing</i> consistente, qualidade dos produtos, promoção do produto pelos alunos e pela gestão.	7%
IC3	Pelas parcerias dos polos.	7%
Não sei		6%
Observação	Um participante colaborou em dois DSCs, por isso total 107%.	

<b>Pergunta 10</b>	<b>Você percebe na IES processo(s) de diversificação de produtos/serviços? Caso positivo, cite exemplos.</b>	
IC1	Sim, diversificação de produtos relacionados às áreas básicas de Contabilidade e Administração.	93%
Não sei		7%

Fonte: Elaboração própria

Pela análise das IC e DSC do Quadro 5.3, em comparação com o Quadro 5.1 – Bloco 2A – Análise das estratégias genéricas de Porter, verifica-se que a estratégia, segundo Porter (1980) é de diferenciação, pois, dentre outros aspectos, o foco na qualidade dos produtos, da prestação de serviços e processos está presente nos objetivos estratégicos e tem constante comunicação pela Diretoria em reuniões e eventos, quando é elaborado o orçamento e em outras ocasiões, percebendo-se pelos DSC que está internalizada na cultura da IES, inclusive pela preocupação em obter bons conceitos nas avaliações do MEC, o que vem acontecendo, segundo o site da IES.

Outro aspecto é a preocupação com a percepção da satisfação dos clientes relatada nos DSC e demonstrada por ser um dos objetivos estratégicos, pelos processos de avaliação preenchidos pelos alunos ao término de cada disciplina e do respectivo curso, além da avaliação semestral da IES, com feedback aos alunos sobre eventuais providências.

Os DSC também revelam que o estímulo a inovações está bastante presente em reuniões e contatos com a Diretoria, havendo, inclusive, um campo no plano de trabalho e orçamento para tal finalidade. Esse estímulo à inovação em produtos, processos e mercado, também constante dos objetivos estratégicos, tem gerado resultados conforme mostra o crescimento do leque de cursos e da quantidade de alunos.

Por outro lado, sabe-se, pelos DSC, que a estratégia não é enfoque da diferenciação, porque a customização de produtos não está presente nos objetivos estratégicos e nem é o foco atual da IES. A customização de produtos é realizada eventualmente, quando há demanda de clientes corporativos.

Pelos relatos dos DSC, verifica-se, ainda, que a estratégia também não é de liderança em custos por não haver massificação na entrega dos produtos (quantidade de alunos por turma), tratando-se de uma IES de pequeno porte, com um nicho específico de atuação, bem como por conter nos objetivos estratégicos a otimização de recursos econômicos e não a explícita redução de custos. Da mesma forma, não é estratégia de enfoque custos, por ser uma IES de nicho que se distingue pela qualidade dos produtos e não pelos custos reduzidos em relação à concorrência (Porter, 1980).

Para finalizar, confrontando este resultado com a conclusão do Bloco 2A, objeto da Subseção 5.1.1, para triangulação de informações, observa-se que o questionário (*survey*) também apontou como resultado que a IES adota a estratégia de diferenciação de Porter (1980), o que ratifica essa conclusão.

Repetindo-se a análise das IC e DSC pelo Quadro 5.3, agora se atentando para a identificação das características da tipologia de Miles e Snow (1978), expostas no Quadro 5.2, chega-se à conclusão que fica caracterizada a presença da estratégia defensiva. Destacam-se as seguintes características observadas nos DSC: busca da otimização de custos, eficiência operacional, e foco na qualidade da prestação de serviços, produtos e processos - presentes nos objetivos estratégicos e/ou diretrizes estratégicas, existência da CPA e pesquisas de avaliação da satisfação dos alunos para a implementação de melhorias em busca de um excelente atendimento aos clientes - também integrante dos objetivos estratégicos, políticas avessas ao risco como controle orçamentário rígido e centralização da tomada de decisão (por ser uma Fundação) (Miles & Snow, 1978).

Em outra perspectiva, a estratégia prospectora não se caracteriza porque, segundo os DSC, a despeito de haver muito estímulo a inovações, sendo inclusive um objetivo estratégico, não há investimentos em pesquisas e desenvolvimento nos objetivos estratégicos e o assunto não foi citado por ninguém. Ademais, o controle orçamentário rígido e o foco na otimização de custos que vigora na IES, não caracterizam uma organização de estratégia prospectora.

Em adição, a IES não se identifica com a estratégia analítica porque estimula bastante a inovação e lança novos produtos idealizados pelos seus gestores, com base no que percebem como anseio do mercado (caso de vários cursos EAD desenvolvidos nos últimos três anos e a modalidade Mobi durante a pandemia) e necessidade para a atuação profissional nas áreas de Contabilidade, Controladoria, Administração e afins, mas não copiando do mercado.

Os argumentos citados também justificam a não classificação como estratégia reativa, já que a IES tem postura totalmente proativa, especialmente ao incentivar a inovação em produtos, processos e na prestação de serviços.

Por fim, para fins de triangulação de informações, volta-se ao resultado da pesquisa do Bloco 2A, em que o questionário (*survey*) na Subseção 5.1.2, acusou a caracterização da estratégia defensiva da tipologia de Miles e Snow (1978), de maneira idêntica ao observado pela entrevista semiestruturada.

Para completar a análise da parte estratégica, passa-se, agora, a rever as IC e DSC, do Quadro 5.3, especificamente das perguntas 7 a 10, para analisar a estratégia segundo Eccles (1983, 1985), apresentada na Subseção 3.5.3 do Referencial Teórico. Constatou-se que o



modelo de gestão não permite que o núcleo provedor de serviços de EAD venda serviços para o mercado. De forma similar, também não se permite que os CR tomadores de serviços comprem serviços do mercado, exceto excepcionalmente, quando o provedor de serviços tem alguma impossibilidade de atendimento. Esses posicionamentos revelam uma estratégia de alta integração vertical (Eccles, 1983, 1985).

Em complemento, observou-se que o crescimento da IES tem se dado por meio do aumento do leque de cursos - graduação, pós-graduação e cursos executivos, nas modalidades presencial, EAD e híbridos, incremento da quantidade de alunos e criação de polos educacionais, crescimento esse ancorado por intenso *marketing* corporativo e pela qualidade dos produtos fortalecendo a marca (DSC1 e DSC2, Pergunta 9, Bloco 2B, 2020).

Esclarece-se, ainda, que como a IES é nova, há um crescimento natural, especialmente alavancado pela evolução do mercado de EAD, ressaltada no Capítulo 2 e aliado a uma estratégia de diversificação de produtos correlatos relacionados ao negócio de educação (DSC1, Pergunta 9, Bloco 2B, 2020), por parcerias em polos educacionais. Nota-se que a criação de novos cursos é focada em um nicho de mercado, nas áreas básicas de Contabilidade, destaque maior da IES, Gestão de Negócios e Controladoria, Finanças e outras áreas correlatas (site da IES, 2020). Conclui-se que a estratégia é de alta integração vertical, com baixa diversificação.

Dessa forma, cumpre-se, parcialmente, o objetivo específico de averiguar as estratégias da IES, à luz das estratégias genéricas de Porter (1980), que identificou a estratégia de diferenciação, e, pelo modelo estratégico de Miles e Snow (1978), que apontou a estratégia defensiva. Segundo o modelo de estratégias organizacionais de Eccles (1983, 1985), foram reveladas estratégias organizacionais de alta integração vertical e baixa diversificação. O cumprimento integral deste objetivo específico dar-se-á pelo complemento da análise de acordo com Eccles (1983, 1985), apresentada na Subseção 5.3.1. Na próxima seção, será abordada a caracterização do modelo de gestão da IES.

### ***5.2.2 Análise das entrevistas do Bloco 3B – Modelo de gestão***

O Bloco 3B da entrevista busca atingir o objetivo específico de identificar o modelo de gestão da IES, à luz da literatura, conforme a Seção 3.4 do Referencial Teórico. O Quadro 5.5 contém os DSC das IC de cada pergunta, elaborado e analisado de forma similar ao Quadro 5.3. Esse bloco também é composto por dez perguntas.

Quadro 5.5 – Bloco 3B – Análise das entrevistas semiestruturadas com base no DSC – Modelo de gestão

**Pergunta 1**

1. Comente sobre o modelo de gestão da IES (princípios, crenças e valores). É formalizado? Quais as suas principais características? Como é a forma de tomada de decisão? Centralizada ou descentralizada?	
<b>IC1 – Ideia Central 1 12 sujeitos (80%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Há um modelo de gestão com valores e objetivos estratégicos, planejamento e orçamento formalizados. A tomada de decisão é centralizada e colegiada.	O modelo de gestão da Fundação e Faculdade é uma série de crenças e valores que procura dotar a entidade de uma atitude voltada para a excelência na qualidade e otimização de resultados. Quer atender bem o cliente, gerar produtos de qualidade a preços corretos e gerar resultado. Quer incentivar os colaboradores a participarem desse processo. É formalizado porque as crenças e valores estão formalizados, o planejamento está formalizado, o orçamento está formalizado, os sistemas estão integrados. É bem claro e reforçado nas reuniões com a Diretoria. Eles são sistematicamente repetidos pelo Diretor Presidente. Eu acho que tem sido trabalhado um modelo participativo. A tomada de decisão é centralizada, colegiada na Diretoria. A gente é incentivado para trazer coisas novas. O modelo de gestão está em desenvolvimento, com um amadurecimento natural com a evolução da Faculdade e tipos de cursos. Houve renovação grande do grupo de gestores com modelo mais participativo, busca de profissionalização e orçamento <i>bottom-up</i> . Algumas decisões são tomadas diretamente, os colaboradores tomam a decisão em conjunto com o gestor. Se é uma coisa operacional, o próprio gestor pode resolver. Se é algo que precisa de uma intervenção da Diretoria, procura-se aquele Diretor específico. Há tomada de decisões que nem só a Diretoria pode decidir; existe o Conselho Curador.
<b>IC2 – Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
O modelo de gestão é participativo e descentralizado.	O modelo de gestão é participativo e descentralizado. Mesmo no que diz respeito ao monitoramento de controle que a gestão está acompanhando em conjunto com os Diretores de cursos, marketing e coordenadores.
<b>IC3 - Ideia Central 3 1 sujeito (7%)</b>	<b>DSC3 – Discurso do sujeito coletivo da IC3</b>
O modelo de gestão da Faculdade não é formalizado. Segue o da Fundação.	Na Faculdade, eu acho o modelo de gestão muito pobre, praticamente inexistente, não formalizado. A Instituição não tem ainda identidade na perspectiva de gestão. Ela tem uma super tutela da Fundação. Eu não sei se ( <i>o modelo de gestão da Fundação</i> [grifo nosso]) é assumido pela Faculdade.
<b>Comentário</b>	Pelos DSC verifica-se que o modelo de gestão é formalizado pelas partes que o compõem, não havendo um documento que integra todas as características. O modelo é participativo, com decisão centralizada e colegiada, segundo 80% dos entrevistados. A Faculdade incorpora o modelo de gestão da Fundação que é bem difundido.

### Pergunta 2

<b>2. Fale sobre a definição das funções e responsabilidades de cada gestor. Estão claramente definidas? São genéricas ou específicas?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 12 sujeitos (80%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
As funções e responsabilidades estão claramente definidas e são específicas para a função.	Sim, existe uma definição clara das responsabilidades de cada gestor. É específica para a função. Os gestores têm clareza de atribuição, de responsabilidades, de hierarquia. São bem definidas e alinhadas com a Diretoria. A descrição do cargo vai vir no plano de carreira. O Departamento de Recursos Humanos vai montar esse plano de carreira. Houve um treinamento. Existe formalizada uma descrição tanto para Coordenador, quanto para cada vaga que a gente tem aqui, por exemplo no NEAD, a gente tem descrição da responsabilidade.
<b>IC2 – Ideia Central 2 3 sujeitos (20%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Não, precisa avançar na clareza de atribuição. A definição é genérica.	Eu acho que não estão definidas de forma clara. Falta definir de fato e clarificar o modelo de gestão. Acho que as diretrizes elas estão declaradas, os objetivos estratégicos, missão, valores, ok. Agora, o modelo de gestão ele varia muito. Eu acho que como a Direção, a Presidência, ocorrem por mandato e a média gerência é quase permanente, então você tem algumas coisas que são muito complicadas. Acho que a falta de uma visão de longo prazo não tem contribuído com a estruturação de processos de negócios. A gente precisa avançar bastante na clareza de atribuição e é algo que a gente tem tentado fazer. O que o coordenador tem que fazer tem no plano de trabalho, mas eu não tenho uma meta da gestão que desce para a equipe, uma meta <i>top-down</i> não existe. Existem as metas construídas como se fosse de baixo para cima, então fica difícil você ter uma clareza. Essa definição é genérica. Do ponto de vista estrutural, administrativo, de tomada de decisão eu não me sinto confortável em dizer que eu sei exatamente aquilo que eu posso fazer. Se existe alguma descrição de cargo eu não tomei conhecimento.
<b>Comentário</b>	Segundo o DSC1, as funções e responsabilidades estão claramente definidas e são específicas para cada função, embora o plano de carreira ainda esteja em elaboração (80% das respostas).

### Pergunta 3

<b>3. Comente sobre a autoridade (poder) dos gestores. Considera que seja compatível com o cargo para exercer as funções e responsabilidades de sua atribuição?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 10 sujeitos (67%)</b>	<b>DSC 1 – Discurso do sujeito coletivo 1</b>
A autoridade (poder) dos gestores não é compatível com o cargo para exercer as funções e responsabilidades de sua atribuição. Precisa descentralizar a tomada de decisão e criar alçadas.	Não acho. Acho que a primeira questão é definir as atribuições com um pouco mais de clareza para a gente saber até que ponto que a gente tem responsabilidade e <i>accountability</i> para decidir e ser responsabilizado. E segundo eu acho que precisa descentralizar a tomada de decisão, que é centralizada, colegiada na Diretoria. Os gestores poderiam ter maior liberdade para atuar e decidir. No entanto, a maior parte das decisões ainda devem ser submetidas aos superiores. A alçada é restrita. Os coordenadores e os <i>Advisors</i> poderiam ter maior autonomia. Sem alçada as coisas ficam muito travadas e as pessoas têm medo de tomar decisão. Eu não tenho autoridade efetiva sobre o quadro de professores que eu coordeno. Existem diversos demandantes dos mesmos recursos, então você tem a possibilidade sempre da concorrência e acaba desautorizando quem estiver efetivamente à frente das responsabilidades.

<b>IC2 – Ideia Central 2 5 sujeitos (33%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
A autoridade (poder) dos gestores é compatível com o cargo para exercer as funções e responsabilidades de sua atribuição.	Sim, falando de autoridade, de poder, de alçada, no geral acho que tudo bem. A gente tem autonomia para tomar decisão à nível de coordenação, ao que envolve os alunos, ao que envolve os professores, a gente tem autonomia de decisão. Tem sistema de alçada definido. Por exemplo, aqui o que você faz até valor que você pode gastar. Eles ( <i>os gestores</i> [grifo nosso]) têm liberdade e têm autoridade para implementar as suas ações, claro à luz de parâmetros definidos pela Diretoria.
<b>Comentário</b>	O DSC1 revela que a maioria dos entrevistados (67%) considera que não tem alçada decisória compatível com a responsabilidade da função e que precisa ser criado um sistema de alçadas. Também foi levantado problema de falta de autoridade na questão de concorrência interna no que se refere ao quadro de professores, devido escassez de recursos humanos. Entretanto, o DSC2 revela que 33% dos respondentes consideram a alçada decisória suficiente.

#### Pergunta 4

**4. Fale sobre o relacionamento/proximidade entre os três níveis corporativos (diretivo, tático e operacional). Como é o relacionamento entre os gestores e com as demais pessoas da Instituição?**

<b>IC1 – Ideia Central 1 13 sujeitos (87%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
O relacionamento é bom e próximo entre os três níveis corporativos.	Eu acho que o relacionamento é bom. Existe uma integração e um relacionamento grande da Diretoria com o Conselho Curador. Eu tenho total acesso à Diretoria quando eu preciso discutir qualquer questão. Não é tão distante, nem o Conselho Curador, nem o Conselho Fiscal é tão distante. No caso da Diretoria, a gente tem contato sim, quando insere uma ferramenta tem discussão, orçamento tem discussão. Eu mantenho oportunidades de relacionamento rotineiras, com o estratégico, tático e operacional, então eu estou sempre próximo, o que ajuda bastante o trabalho de projetos. Você trata hoje com professores que são extremamente gabaritados e na maioria <i>sênior</i> . Então é muito fácil lidar com eles. O relacionamento sempre foi com total transparência e acessibilidade. Com as outras pessoas acredito que sim também. Eu sinto que eu estou realmente próximo do operacional, mas também próximo dos níveis estratégicos da organização. Como a Faculdade é pequena, em todos os níveis eu acho que tem uma sinergia muito boa. Tanto as interações horizontais, como as verticais demonstram liberdade, efetividade e abertura.
<b>IC2 – Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Distante. Falta efetivamente uma integração maior dessas três dimensões.	Relacionamento distante. Eu acho que o diretivo é uma questão de mandato, porque a Diretoria tem um poder centralizado de decisão, mas ainda há pouco envolvimento e conhecimento das atividades operacionais. Aqui tem que ser tratado de forma diferente, dando autonomia. Eu acho que falta efetivamente uma integração maior dessas três dimensões.
<b>Comentário</b>	O DSC1 mostra um bom relacionamento e integração entre os níveis diretivo, tático e operacional (87% das respostas).

## Pergunta 5

5. Qual é o comportamento/postura esperado dos gestores?	
<b>IC1 – Ideia Central 1 15 sujeitos(100%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Postura proativa, de melhoria de processos, inovação e responsabilidade, sempre pensando em qualidade. Cumprir o papel com eficiência. Satisfação de alunos e de todos. Redução de custos.	É uma postura proativa, de melhoria de processos, de inovação e responsabilidade, pensando em qualidade. Eu acho que principalmente esses dois pontos: qualidade e proatividade. Eles esperam iniciativa, que tenha proposições, buscar soluções. É que cumpram o seu papel com eficiência. E que os valores da Fundação devem nortear o comportamento e postura dos gestores. Ademais, que a gente seja transparente, que ofereça o melhor que a gente tem de nós e que a gente se dedique. Além disso, atentar para a satisfação dos alunos e dos professores, e de todos que trabalham, como também a capacidade de solução de problemas. Uma postura <i>sênior</i> , que seja uma pessoa que saiba negociar. Negociador, paciente, doutrinador, que também tenha o perfil “mão na massa”.
<b>Comentário</b>	Observou-se uma complementaridade nas respostas, prevalecendo a proatividade, inovação e qualidade.

## Pergunta 6

6. Como é estruturado o processo decisório? Há uma forma estruturada em etapas coordenadas? Exemplo: como é estruturado o processo orçamentário, há sistema estruturado de alçadas etc.	
<b>IC1–Ideia Central 1 12 sujeitos (80%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
O processo decisório é estruturado em etapas coordenadas para a elaboração do orçamento e rotina de pagamento. Decisão de execução centralizada.	Sim. Tem um primeiro processo decisório que se dá no momento do planejamento, uma participação intensa dos gestores, até no nível orçamentário. Existe um processo estruturado e coordenado por etapas para o orçamento. a) Apresentação das premissas aos gestores; b) Elaboração da peça orçamentária sob a ótica do gestor; c) Discussão com a Controladoria; d) Ajustes, quando aplicável. e) Apresentação da proposta orçamentária à Diretoria; f) Ajustes, quando aplicável; g) Aprovação. No orçamento existe uma estrutura: o gestor recebe uma planilha modelo da Contabilidade e ele passa o que pretende, um plano de trabalho, quais são as receitas, quais são os custos. Ele constrói, a Controladoria analisa, tem uma reunião de discussão com a Diretoria e com a Superintendência e o Diretor ratifica ou não. A gente faz uma revisão e submete novamente para fechar. Existe uma outra tomada de decisão, mais de curto prazo, que é fazer as coisas acontecerem e ir avaliando o resultado dessa execução. Também existe um sistema de alçada para pagamentos, um fluxo de aprovação em que o gestor precisa validar esse pagamento e a Controladoria também. Não existe alçada para execução do orçamento. Não há alçada para compras. É centralizado.
<b>IC2 – Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Não. Limitado à visão do orçamento e pagamentos. Não tem alçada de aprovação. A decisão é centralizada.	Não. Enquanto modelo de decisão não vejo assim algo estruturado muito maior do que o ligado à administração operacional. Acho que é limitado à visão do orçamento que até determinado ponto pode ser ajustado. O orçamento é estruturado. O gestor preenche, mas depois ele tem pouco poder de implementá-lo quando envolve investimentos. Não tem alçada de aprovação. A decisão é centralizada. Acho que o modelo de decisão deveria cuidar de situações pouco frequentes e complexas. Quando surgem tenho levado para a Direção.
<b>Não sei: 1 sujeito (7%)</b>	
<b>Comentário</b>	Percebe-se pelos DSC que o modelo de gestão tem um processo estruturado bem definido para o planejamento e o orçamento. A execução, quando envolve investimentos, depende de decisão da Diretoria, por não haver delegação de alçadas.

## Pergunta 7

7. Há planejamento estratégico na organização? Em caso positivo, é formal ou informal? Como é elaborado? Qual a sua periodicidade? Como é o acompanhamento? Quais ferramentas de gestão utiliza (ex: BSC)? Que ferramentas de TI utiliza?	
<b>IC1 – Ideia Central 1 7 sujeitos (47%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Há planejamento estratégico na organização. Ele é formal e constitui a base para o Plano de Trabalho anual e orçamento.	Sim, pelo que sei há o PEM - Plano Estratégico de Marketing que aborda os objetivos estratégicos da Instituição e visa fortalecer a marca, a longo prazo e direciona o PAM – Plano Anual de Marketing, que é o propulsor de nossos planos de trabalho para o orçamento, específico para os produtos. O PEM não tem periodicidade específica para revisão. O planejamento estratégico da IES é feito pela Diretoria. É formal. Eles passam objetivos desse planejamento maior e cada gestor faz o plano de trabalho de sua área. É anual. O orçamento integra o plano de trabalho. O plano é levado à Diretoria, ajustado, aprovado e utilizado no exercício seguinte. O acompanhamento é mensal em reuniões, onde é discutido com a Diretoria, se existe alguma diretriz a ser compartilhada. No planejamento tem coisas que a gente quer fazer no curto prazo e de longo prazo para 2 a 3 anos. Há reuniões com a coordenação e com a Diretoria para alinhamento. Seria um <i>bottom-up</i> . Usa planilha Excel e tem no sistema também. A gente tem como acessar, mas a Diretoria manda para gente um consolidado. A gente tem o orçado, o realizado, eu consigo ver as minhas despesas e tudo.
<b>IC2 – Ideia Central 2 2 sujeitos: (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Sim, existe. Não é formal. É menos estruturado que o operacional. Quase todo ano se discute os objetivos estratégicos. Há várias reuniões com o Conselho Curador.	O planejamento estratégico existe, hoje é menos estruturado do que o operacional. Não é formal. Mas tem um pensamento estratégico que é sempre discutido, monitorado e vai guiando as ações. Os objetivos fazem parte do plano operacional. A Fundação tem um <i>software</i> para geração de relatórios gerenciais para orçamento e para o acompanhamento. Eu acho que ela tem 2 níveis de informação, um as informações de rentabilidade e outro as informações operacionais. Então, hoje está consolidada a demonstração de margens de contribuição de produtos, da entidade como um todo, tanto no nível da Diretoria, quanto no nível do Conselho. A periodicidade de acompanhamento desses relatórios, de modo geral é mensal.
<b>IC3 – Ideia Central 3 5 sujeitos (33%)</b>	<b>DSC3 – Discurso do sujeito coletivo da IC3</b>
Não há planejamento estratégico formal, só objetivos estratégicos no Plano de Trabalho e o orçamento.	A Fundação não tem um planejamento estratégico formalizado. Apesar de existir a formalização dos objetivos estratégicos, não existem metas estabelecidas, não existem atividades efetivamente de longo prazo que tenham sido declaradas que vão ser feitas. A visão não está definida. Tem um plano de trabalho com alguns objetivos estratégicos e o orçamento. Os objetivos da IES geralmente são comunicados em reuniões semestrais, sobre meus cursos com a Diretoria (Presidente, Diretor Financeiro, Diretor de Cursos) e a Superintendente Acadêmica.
<b>Não sei: 1 sujeito (7%)</b>	
<b>Comentário</b>	Percebe-se pelo DSC1 que há uma certa confusão sobre o que seja um planejamento estratégico. Pelo que se verifica nos três DSC existem objetivos estratégicos formalizados e divulgados pela Diretoria em reuniões e que constam do Plano de Trabalho operacional, que é feito anualmente junto com o orçamento, de forma participativa. Não há Planejamento Estratégico, de fato.

## Pergunta 8

<p><b>8. Como funciona o sistema de orçamento (<i>top-down</i> ou <i>bottom-up</i> (participativo)? Qual a periodicidade? Como é o acompanhamento? Como são tratados os desvios? Periodicidade? Que ferramentas de TI utiliza?</b></p>	
<p><b>IC1 – Ideia Central 1</b> <b>13 sujeitos (87%)</b></p>	<p><b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b></p>
<p>O orçamento é participativo ou <i>bottom-up</i>. Faço o orçamento, discuto com a Diretoria e a Superintendência Acadêmica. Há uma revisão e envio para fechar e aprovar. Tem acompanhamento trimestral pelas planilhas que a Controladoria envia, e posso acompanhar mensalmente pelo sistema. Há solicitação de justificativa para desvios acentuados. É muito legal a maneira como o orçamento está sendo usado agora.</p>	<p>Eu acho que o orçamento é <i>bottom-up</i>. Tem sido trabalhado um modelo participativo. A periodicidade é anual. A Controladoria envia uma planilha aos gestores, cada um preenche o seu plano de ação e respectivo orçamento. Eu como gestor recebo a planilha modelo da Contabilidade e passo o que pretendo, um plano de trabalho, quais são as receitas, quais são os custos. Faço o orçamento sempre em bases anuais e com proposições de cursos para serem implantados no semestre subsequente. Eu construo o orçamento, a Controladoria analisa, tem uma reunião de discussão com a Diretoria e a Superintendência Acadêmica e o Diretor ratifica ou não. A gente faz uma revisão e submete novamente para fechar a aprovação. Agora no último processo já teve uma participação muito maior dos gestores, de dizer aquilo que concorda e que não concorda. A elaboração foi basicamente eu que fiz dentro dos números da experiência que a gente já tem no curso em turmas anteriores e qual a expectativa que você tem de novos alunos. Tem acompanhamento trimestral pelas planilhas que a Controladoria envia, mas eu, como gestor, posso acompanhar mensalmente, e os desvios são discutidos. Há solicitação de justificativa para variações significativas, por meio de anotação na planilha de controle. Os gestores vão poder acessar o sistema <i>Strategic Business Planning (SBPL)</i>, ligado ao Protheus, da Totus, para ver os seus resultados. O que falta nesse processo é um retorno para a gente saber das propostas que a gente fez o que evoluiu e o que não. A gente não tem alçada para definir gasto. Para implementar alguma coisa precisa pedir a aprovação. O próximo passo é preencher automaticamente no SBPL.</p>
<p><b>IC2 – Ideia Central 2</b> <b>2 sujeitos (13%)</b></p>	<p><b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b></p>
<p>É um misto de <i>top-down</i> e <i>bottom-up</i>. É anual com uma revisão no meio do ano e acompanhamento mensal por sistema ou planilhas. Os desvios são discutidos com os gestores. A Fundação tem um <i>software</i> para geração de relatórios gerenciais para acompanhamento de informações financeiras como rentabilidade e operacionais.</p>	<p>Existe um orçamento global que é feito pela Controladoria. O orçamento é anual, tem uma revisão durante o ano. A gente faz em conjunto com a Controladoria. Essa planilha que é feita e ratificada pela Diretoria vai para o Conselho. Não sei se o orçamento é <i>bottom-up</i> ou <i>top-down</i>. Mais ou menos, porque tem alguns números que eu tenho autonomia de trabalhar e outros não. Alguns gastos, algumas contratações que eu faço, alguns professores que eu trago, alguns livros que eu distribuo, alguns alunos, alguns seminários; isso eu tenho autonomia e tenho o quanto para gastar nisso. Agora os números institucionais são passados pela Controladoria. Eu não discuto quanto custa uma sala para mim. Assim, eu entendo que ele é um misto de <i>top-down</i> e participativo. Eu acho que em alguns aspectos é <i>top-down</i> no sentido que a Diretoria estabelece algumas propostas, mas é participativo porque essas propostas também são ajustadas, são modificadas e são consensadas, já que os gestores têm o direito de opinar e de tentar, se tiverem argumentos, ajustar isso. O acompanhamento orçamentário é feito mensalmente, do planejado, do orçado e do realizado. Eventualmente podem ter desvios, mas geralmente a gente dá satisfação desses desvios. Portanto, os desvios são discutidos com os gestores. A Fundação tem um <i>software</i> para geração de relatórios gerenciais, para acompanhamento de informações de rentabilidade, e outro, das informações operacionais quantitativas, como matrículas por produto.</p>
<p><b>Comentário</b></p>	<p>Pelo DSC1 verifica-se que o orçamento é <i>bottom-up</i>, com periodicidade anual, acompanhamento mensal, os desvios são tratados, está em um sistema, mas é operacionalizado por meio de planilhas (87% dos entrevistados). Já o DSC2 revela descrição similar, classificando o orçamento como um misto de <i>top-down</i> e <i>bottom-up</i> porque alguns dados são fornecidos pela Diretoria e Controladoria.</p>

## Pergunta 9

<b>9. Como é feita a avaliação de desempenho? Há critérios objetivos para avaliação de desempenho das áreas? E dos gestores? Qual a periodicidade? Como é o processo de <i>feedback</i>? Que ferramentas de TI utiliza?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 11 sujeitos (73%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
<p>Não há processo formal de avaliação de desempenho. Em relação às áreas, os gestores possuem o acompanhamento do que foi previsto no plano de trabalho. Há reuniões com a Diretoria. Vê-se o desempenho como um todo, inclusive o fator subjetivo.</p>	<p>Não há processo formal de avaliação de desempenho. Em relação às áreas a gente tem o acompanhamento do que foi previsto no plano de trabalho, se as metas estabelecidas foram alcançadas. É uma avaliação de desempenho financeiro que, juntamente com outros aspectos, são considerados para tomadas de decisão. O orçamento comparado está bem objetivado e fora isso tem as avaliações dos professores e da IES no final do curso e tem a avaliação do Coordenador pelos alunos. A gente tem o processo de avaliação dos funcionários que trabalham aqui, as pessoas que estão na minha alçada. A Coordenação é avaliada pela Diretoria, pela Superintendência Educacional e pelos alunos. A gente tem reuniões constantes com a Diretoria. Então, do ponto de vista dos alunos é mais da atuação do Coordenador dentro do curso. Pela Superintendência e Diretoria é o desempenho como um todo inclusive o fator subjetivo. A única coisa que é objetiva, que tem uma métrica é quando termina o processo seletivo (<i>para ingresso de novos alunos [grifo nosso]</i>) que olha se bateu ou não a meta.</p>
<b>IC2 – Ideia Central 2 3 sujeitos (20%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
<p>A avaliação é formal pelo desempenho financeiro no orçamento planejado versus realizado. Também aspectos subjetivos.</p>	<p>É formal. Existe avaliação de desempenho e o parâmetro fundamental é o planejado. É sobre a margem de contribuição. Com a maior participação no sistema do orçamento, as áreas se sentem mais envolvidas, mas também eles se comprometem mais, então se não alcança uma meta, o responsável vai ser chamado a justificar. Claro que tem outros aspectos quando você olha para o gestor, a criatividade, a competência dele, a proatividade, aí são <i>skills</i> a nível da pessoa.</p>
<b>Não sei: 1 sujeito (7%)</b>	
<b>Comentário</b>	<p>Verifica-se similaridade no conteúdo dos DSC1 (73% dos entrevistados) e DSC2 (20%), exceto que no DSC2 o processo é considerado formal, uma vez que utiliza o Plano de Trabalho e a avaliação pelo orçamento. De fato, existe o acompanhamento, tendo o processo de avaliação algumas características formais e outras informais.</p>



## Pergunta 10

10. Caso a IES possua um sistema de controle gerencial (SCG) formal, comente sobre as suas características e como é utilizado (ex.: definição de objetivos, planejamento, orçamento, acompanhamento, feedback e ações corretivas)?	
<b>IC1 – Ideia Central 1 13 sujeitos (87%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Possui um sistema ERP Protheus da Totus, com todo o contábil e financeiro, usado para a gestão econômica e financeira. Tem módulos de RH, compras, almoxarifado, ponto, faturamento, estoque, contas a pagar, contas a receber. Ele se comunica com o SBPL, que é um BI ( <i>Business Intelligence</i> ) em que é feito o orçamento. Com os dois sistemas se obtém a DRE, balancete, fluxo de caixa, orçamento estimado versus realizado, etc.	Eu sei que temos um sistema <i>Enterprise Resource Planning</i> (ERP) que é o Protheus da Totus. E a gente tem o sistema acadêmico que é o <i>Sophia</i> . No Protheus tem todo o contábil e financeiro. É para a gestão econômica financeira. Tem também o RH, compras, almoxarifado, ponto, faturamento, estoque, contas a pagar, contas a receber. Todos os pacotes básicos. Agora estamos implantando o almoxarifado e compras. A Totus vem uma vez por semana nos assessorar. Além disso, a Instituição tem o SBPL ( <i>Strategic Business Planning</i> ). No SBPL se importa todas as despesas, são várias planilhas, mas dentro de um BI. Por exemplo, para a receita, se coloca a informação de número de alunos, o preço do curso unitário e a quantidade de meses. Essas três informações vão gerar lá na DRE o valor da receita para aquele mês e depois subsequente para o ano. Para a folha de pagamento se coloca todos os encargos que existem e os cargos por centro de resultado. O próprio sistema pega quantos funcionários tem, o salário daqueles funcionários, faz toda a conta, vê os encargos, vê os benefícios e isso gera as contas contábeis que a gente utiliza para salários, benefícios etc. As despesas que cada gestor passa se implanta. Tem o CAPEX que é o que se pretende investir em instalação, móveis, computadores. O SBPL tem todo o orçamento. Depois de eu imputar todos esses dados, ele vai gerar uma DRE. Ele trabalha com CR e centros de resultado. O balanço também poderia ser gerado, mas ainda a gente não finalizou essa etapa. O fluxo de caixa a gente também gera no SBPL. Toda a parte do orçamento é interligada com o Protheus. O módulo do Protheus que a gente tem de compras puxa informação do orçamento. Tem acompanhamento anual e mensal. Então essa informação do orçamento o Protheus busca do SBPL e em contrapartida, o SBPL busca a informação do Protheus para o realizado, e aí se tem um relatório gerencial que é uma DRE que compara o orçado e o realizado e a variação. O balancete se faz o fechamento mensal por conta da Diretoria e do Conselho para eles acompanharem todas as contas todo mês.
<b>IC2 – Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do Sujeito Coletivo da IC2</b>
Tem o sistema Educacional de alunos, secretaria, que é o <i>Sophia</i> . Não conversa com o Totus. Não atende necessidades gerenciais diversas.	Para a parte educacional, de alunos, secretaria, tem o <i>Sophia</i> . É um sistema mais simples, só para educação, que não fornece o que eu precisaria, como por exemplo, ter informação de evasão para ver que medidas eu posso tomar. O <i>Sophia</i> me parece extremamente travado e não conversa com o Totus. A possibilidade de você trabalhar integrando essas informações é muito limitada, e nós temos a obrigação em função do Programa usar a Plataforma Sucupira que é específica da CAPES aonde você tem que reportar anualmente um zilhão de informações. Existem ferramentas atuais da própria Totus, versões na área educacional que poderiam ser avaliadas. Não temos ferramenta adequada para a gestão.
<b>Não sei: 2 sujeitos (13%)</b>	
<b>Observação:</b>	2 entrevistados participaram do DSC1 e do DSC2, portanto percentual total 113%.
<b>Comentário</b>	Pelos DSC a IES tem um sistema de gestão ERP que atende o financeiro e RH e um sistema Educacional, <i>Sophia</i> , além da plataforma acadêmica <i>BlackBoard</i> .

Fonte: Elaboração própria

Resumem-se, no Quadro 5.6, as perguntas e respectivas IC do Bloco 3B, sobre o modelo de gestão, para facilitar a localização rápida de alguma informação e visualização completa do assunto. As respostas às perguntas da entrevista são os DSC proferidos pelo “eu coletivo”, constantes do Quadro 5.5.

Quadro 5.6 – Bloco 3B – Síntese das questões e respectivas IC – Modelo de gestão

<b>Pergunta 1</b>	<b>Comente sobre o modelo de gestão da IES (princípios, crenças e valores). É formalizado? Quais as suas principais características? Como é a forma de tomada de decisão? Centralizada ou descentralizada?</b>	
IC1	Há um modelo de gestão com valores e objetivos estratégicos, planejamento e orçamento formalizados. A tomada de decisão é centralizada e colegiada.	80%
IC2	O modelo de gestão é participativo e descentralizado.	13%
IC3	O modelo de gestão da Faculdade não é formalizado. Segue o da Fundação. Não sei se é assumido pela Faculdade.	7%
<b>Pergunta 2</b>	<b>Fale sobre a definição das funções e responsabilidades de cada gestor. Estão claramente definidas? São genéricas ou específicas?</b>	
IC1	As funções e responsabilidades estão claramente definidas e são específicas para a função.	80%
IC2	Não, precisa avançar na clareza de atribuição. A definição é genérica.	20%
<b>Pergunta 3</b>	<b>Comente sobre a autoridade (poder) dos gestores. Considera que seja compatível com o cargo para exercer as funções e responsabilidades de sua atribuição?</b>	
IC1	A autoridade (poder) dos gestores não é compatível com o cargo para exercer as funções e responsabilidades de sua atribuição. Precisa descentralizar a tomada de decisão e criar alçadas.	67%
IC2	A autoridade (poder) dos gestores é compatível com o cargo para exercer as funções e responsabilidades de sua atribuição.	33%
<b>Pergunta 4</b>	<b>Fale sobre o relacionamento/proximidade entre os três níveis corporativos (diretivo, tático e operacional). Como é o relacionamento entre os gestores e com as demais pessoas da Instituição?</b>	
IC1	O relacionamento é bom e próximo entre os três níveis corporativos.	87%
IC2	Distante. Falta efetivamente uma integração maior dessas três dimensões.	13%
<b>Pergunta 5</b>	<b>Qual é o comportamento/postura esperado dos gestores?</b>	
IC1	Postura proativa, de melhoria de processos, inovação e responsabilidade, sempre pensando em qualidade. Cumprir o papel com eficiência. Satisfação de alunos e de todos. Redução de custos.	100%
<b>Pergunta 6</b>	<b>Como é estruturado o processo decisório? Há uma forma estruturada em etapas coordenadas? Exemplo: como é estruturado o processo orçamentário, há sistema estruturado de alçadas etc.</b>	
IC1	O processo decisório é estruturado em etapas coordenadas para a elaboração do orçamento e rotina de pagamento. Decisão de execução centralizada.	80%
IC2	Não. Limitado à visão do orçamento e pagamentos. Não tem alçada de aprovação. A decisão é centralizada.	13%
Não sei		7%
<b>Pergunta 7</b>	<b>Há planejamento estratégico na organização? Em caso positivo, é formal ou informal? Como é elaborado? Qual a sua periodicidade? Como é o acompanhamento? Quais ferramentas de gestão utiliza (ex: BSC)? Que ferramentas de TI utiliza?</b>	
IC1	Há planejamento estratégico na organização. Ele é formal e constitui a base para o Plano de Trabalho anual e orçamento.	47%
IC2	Sim, existe. Não é formal. É menos estruturado que o operacional. Quase todo ano se discute os objetivos estratégicos. Há várias reuniões com o Conselho Curador.	13%
IC3	Não há planejamento estratégico formal, só objetivos estratégicos no Plano de Trabalho e o orçamento.	33%
Não sei		7%
<b>Pergunta 8</b>	<b>Como funciona o sistema de orçamento (top-down ou bottom-up (participativo)? Qual a periodicidade? Como é o acompanhamento? Como são tratados os desvios? Periodicidade? Que ferramentas de TI utiliza?</b>	
IC1	O orçamento é participativo ou <i>bottom-up</i> . Faço o orçamento, discuto com a Diretoria e a Superintendência Acadêmica. Há uma revisão e envio para fechar e aprovar. Tem acompanhamento trimestral pelas planilhas que a Controladoria envia, e posso	87%

	acompanhar mensalmente pelo sistema. Há solicitação de justificativa para desvios acentuados. É muito legal a maneira como o orçamento está sendo usado agora.	
IC2	É um misto de <i>top-down</i> e <i>bottom-up</i> . É anual com uma revisão no meio do ano e acompanhamento mensal por sistema ou planilhas. Os desvios são discutidos com os gestores. A Fundação tem um <i>software</i> para geração de relatórios gerenciais para acompanhamento de informações financeiras como rentabilidade e operacionais.	13%
<b>Pergunta 9</b>	<b>Como é feita a avaliação de desempenho? Há critérios objetivos para avaliação de desempenho das áreas? E dos gestores? Qual a periodicidade? Como é o processo de <i>feedback</i>? Que ferramentas de TI utiliza?</b>	
IC1	Não há processo formal de avaliação de desempenho. Em relação às áreas, os gestores possuem o acompanhamento do que foi previsto no plano de trabalho. Há reuniões com a Diretoria. Vê-se o desempenho como um todo, inclusive o fator subjetivo	73%
IC2	A avaliação é formal pelo desempenho financeiro no orçamento planejado versus realizado. Também aspectos subjetivos.	20%
Não sei		7%
<b>Pergunta 10</b>	<b>Caso a IES possua um sistema de controle gerencial (SCG) formal, comente sobre as suas características e como é utilizado (ex.: definição de objetivos, planejamento, orçamento, acompanhamento, feedback e ações corretivas).</b>	
IC1	Possui um sistema ERP Protheus da Totus, com todo o contábil e financeiro, usado para a gestão econômica e financeira. Tem módulos de RH, compras, almoxarifado, ponto, faturamento, estoque, contas a pagar, contas a receber. Ele se comunica com o SBPL que é um BI ( <i>Business Intelligence</i> ) em que é feito o orçamento. Com os dois sistemas se obtém a DRE, balancete, fluxo de caixa, orçamento estimado versus realizado, etc.	87%
IC2	Tem o sistema Educacional de alunos, secretaria, que é o <i>Sophia</i> . Não conversa com o Totus. Não atende necessidades gerenciais diversas.	13%
Não sei		13%
	Observação: dois entrevistados participaram dos dois DSC (total > 100%).	

Fonte: Elaboração própria

A análise do modelo de gestão se baseia na Seção 3.4 do Referencial Teórico. De acordo com Parisi (2015, p. 272), para caracterizar o modelo de gestão, definem-se alguns princípios que nortearão a apresentação do modelo de gestão da IES. Apresenta-se, assim, o Quadro 5.7, elaborado com base nas IC e DSC do Quadro 5.5 e sintetizadas no Quadro 5.6.

Na entrevista foram incluídas três questões (números 7, 8 e 10) para que em conjunto com os princípios de um modelo de gestão, seja possível verificar se eventualmente o modelo de gestão da IES seria o GECON (Catelli et al., 2015).

Quadro 5.7 – Características do modelo de gestão da IES

Princípios	Explicações	Modelo de gestão da IES	Perguntas N°	DSC N°
Processo decisório	Relativo à forma de tomada de decisão na organização.	O modelo de gestão é participativo com tomada de decisão centralizada e decisão colegiada.	1	IC1
Funções e responsabilidades	Referente à definição da relação entre o gestor e as atividades operacionais.	Há uma definição clara das responsabilidades de cada gestor. É específica para a função. Os gestores tem clareza de atribuição, de responsabilidades e de hierarquia.	2	IC1
Autoridade	Referente à definição do poder para o gestor exercer as suas funções e responsabilidades.	A autoridade (poder) dos gestores não é compatível com o cargo para exercer as funções e responsabilidades de sua atribuição. Precisa descentralizar a tomada de decisão e criar alçadas.	3	IC1
Estilo de gestão	Forma de relacionamento dos gestores entre si e com as demais pessoas da instituição.	O relacionamento é bom nos três níveis. Existe uma integração e um relacionamento grande da Diretoria com o Conselho Curador. Os gestores têm total acesso à Diretoria quando se precisa discutir qualquer questão.	4 e 8	IC1
Postura e papel	Comportamento esperado do gestor.	É uma postura proativa, de melhoria de processos, qualidade, inovação e responsabilidade.	5	IC1
Processo de gestão	Forma de estruturação do processo decisório em etapas coordenadas para garantir eficácia e eficiência nas decisões.	O processo decisório é estruturado em etapas coordenadas para a elaboração do Plano de Trabalho e orçamento; também há rotina para pagamentos.	6	IC1
Critério de avaliação de desempenho	É a expressão do objetivo da gestão (por exemplo: gestão por resultado econômico).	Não há processo formal de avaliação de desempenho. Há o acompanhamento das metas do plano de trabalho. É uma avaliação de desempenho financeiro. Há pesquisa de satisfação dos alunos.	9	IC1
Planejamento estratégico	Verificar existência e características.	Existem objetivos estratégicos formalizados e divulgados pela Diretoria em reuniões e que constam do Plano de Trabalho operacional, que é feito anualmente junto com o orçamento, de forma participativa.	7	IC2
Orçamento	Verificar processo de elaboração.	O orçamento é participativo, <i>bottom-up</i> . Faço o orçamento, discuto com a Diretoria e a Superintendência Acadêmica. Há uma revisão e envio para fechar e aprovar. Tem acompanhamento trimestral pelas planilhas que a Controladoria envia, e posso acompanhar mensalmente pelo sistema. Há solicitação de justificativa para desvios acentuados.	8	IC1
Sistema de controle gerencial	Sistema de informação. Verificar existência e características.	Possui um sistema ERP Protheus da Totus, com todo o contábil e financeiro, usado para a gestão econômica e financeira.	10	IC1

Fonte: Elaboração própria

Para verificar se as características do modelo de gestão da IES são compatíveis com o GECON, comparou-se o Quadro 5.7 com o Quadro 3.14 do Referencial Teórico e se elaborou o Quadro 5.8.

Quadro 5.8 – Comparação do modelo de gestão econômica (GECON) com o modelo de gestão da IES

<b>Princípios</b>	<b>Características do GECON</b>	<b>Características do modelo de gestão da IES</b>
Processo decisório	Descentralizado, para assegurar a agilidade necessária para a tomada de decisão.	O modelo de gestão é participativo com tomada de decisão centralizada e decisão colegiada.
Funções e responsabilidades decorrentes da missão	Definição clara das funções e responsabilidade de cada gestor conforme a missão de cada área.	Há uma definição clara das responsabilidades de cada gestor. É específica para a função. Os gestores tem clareza de atribuição, de responsabilidades, de hierarquia.
Autoridade compatível com as funções e responsabilidades	Os gestores devem ter poder compatível com as funções e responsabilidades que lhes foram atribuídas. Devem ser responsáveis pela gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial dos recursos a eles confiados pelos gestores superiores.	A autoridade (poder) dos gestores não é compatível com o cargo para exercer as funções e responsabilidades de sua atribuição. Precisa descentralizar a tomada de decisão e criar alçadas.
Estilo de gestão	O estilo participativo é o mais adequado.	O relacionamento é bom. Existe uma integração e um relacionamento grande da Diretoria com o Conselho Curador. Os gestores possuem total acesso à Diretoria quando precisam discutir qualquer questão. Gestão participativa no Plano de Trabalho e elaboração do orçamento.
Postura e papel	Postura empreendedora e papel de dono do negócio.	É uma postura proativa, de melhoria de processos e de inovação de processos e responsabilidade, pensando em qualidade.
Processo de gestão	Contempla o planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle.	Não há planejamento estratégico formalizado, apenas os objetivos estratégicos, e os valores, que são muito divulgados. O processo decisório é estruturado em etapas coordenadas para a elaboração do Plano de Trabalho e orçamento; também há rotina para pagamentos.
Critério de avaliação de desempenho	Baseado no resultado econômico.	Não há processo formal de avaliação de desempenho. Há o acompanhamento do que foi previsto no plano de trabalho, se as metas estabelecidas foram alcançadas. É uma avaliação de desempenho financeiro. Há pesquisa de satisfação dos alunos que avaliam os professores, coordenadores e IES no fim do semestre.

Fonte: Elaboração própria

Pela análise do Quadro 5.8, verifica-se que o modelo de gestão não se identifica com o modelo de gestão econômica (GECON), em alguns aspectos, como tomada de decisão

centralizada e colegiada, sem delegação de alçada e ausência de planejamento estratégico formalizado, sem uma definição de missão e de ações de planejamento em longo prazo. Há, assim, uma definição de objetivos estratégicos, diretrizes estratégicas (pesquisa documental) e valores. O Plano de Trabalho anual operacional e o orçamento apresentam processos bem estruturados, inclusive o acompanhamento. A IES possui sistema de controle gerencial que atende às necessidades informacionais de gestão econômica e financeira.

Pela pesquisa documental, junto à Controladoria, verificou-se que há uma diretriz para a cobrança de custo de oportunidade dos cursos presenciais pela utilização das salas de aula, implantada parcialmente; há planilhas com os valores estabelecidos. Essa cobrança é um importante passo para que a IES tenha os processos de avaliação de desempenho com base no resultado econômico, uma das principais premissas do GECON (Catelli et al., 2015).

Assim, conforme a Subseção 5.1.3, a resposta à questão 3A, sobre modelo de gestão, revelou como primeira indicação o modelo de gestão por processos (850 pontos, seguido pelo modelo de gestão participativo, com 500 pontos).

O estilo de gestão mais pontuado foi o autoritário (370 pontos), seguido de perto pelo democrático (ou participativo, com 350 pontos). De acordo com Gatti (2004, p. 13), considerou-se que esses dados auxiliam a entender o modelo de gestão da IES, quando confrontados com os DSC do Quadro 5.5, Quadro 5.7 e os objetivos estratégicos da entidade.

Ocorre que as características desses modelos de gestão não são excludentes. A IES tem um foco em melhoria de processos, inovação e busca contínua de melhoria de qualidade, que são embasados nos objetivos estratégicos de “Focar na qualidade dos produtos e processos: zero defeito, zero desperdício: IES ENXUTA” e “Promover a inovação em produtos, processos e mercados”. Vários trechos do DSC1, na Pergunta 5, revelam essa preocupação, como, por exemplo:

É esperada uma postura proativa, de melhoria de processos, de inovação e responsabilidade pensando em qualidade. Inovação aqui depois da palavra qualidade é a segunda palavra. Somos cobrados por essa inovação e ela sempre vem acontecendo. É o famoso pensar fora da caixinha. A inovação pode ser vista como melhoria nos processos. O processo de inovação é feito de forma institucional (DSC1, Pergunta 5, Bloco 3B, março 2020).

Simultaneamente, o DSC1 da Pergunta 1, Bloco 3B e os depoimentos apontam que a IES vem passando por um processo de crescimento e de amadurecimento, tendo implantado o orçamento participativo em 2019, para vigorar em 2020, fato que teve boa repercussão entre os gestores:

O modelo de gestão está em desenvolvimento, com um amadurecimento natural com a evolução da Faculdade e tipos de cursos. Houve renovação grande do grupo de gestores com modelo mais participativo, busca de profissionalização e orçamento *bottom-up*. Houve evolução muito grande nesse

processo do orçamento. O orçamento é bem participativo. E o acompanhamento também. Está muito legal a maneira que o orçamento está sendo usado agora (DSC1, Pergunta 1, Bloco 3B, março 2020).

Tais depoimentos sinalizam uma evolução do modelo de gestão tradicional ou diretivo (Parisi, 2015, p. 273) e estilo de gestão autoritário dando lugar a um estilo de gestão democrático (ou participativo) com modelo de gestão participativa, bem como foco na qualidade e inovação em produtos, processos e mercados.

A já mencionada iniciativa de implantação do custo de oportunidade para calcular o resultado econômico das unidades de negócio, ou seja, dos centros de resultados dos cursos, aliada às práticas citadas acima, direcionam também para uma possível migração para o modelo de gestão econômica (GECON), com gestão por resultados econômicos. Outro ponto importante para isso é a descentralização da tomada de decisão e a formalização de um Planejamento Estratégico com todas as etapas (Catelli et al., 2015, p.138).

Em suma, no momento, prevalece o modelo de gestão participativa, com tomada de decisão colegiada, bem como foco na qualidade e inovação em produtos, processos e mercados fortemente evidenciado pelas entrevistas.

### ***5.2.3 Análise das entrevistas do Bloco 4 – Preço de transferência***

Antes de iniciar a análise, ressalta-se que o Bloco 4 é de fundamental relevância para a resposta à questão de pesquisa e alcance do objetivo geral do trabalho de identificar os percalços, os fatores limitantes e os facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção de uma política de preços de transferência aplicada a uma instituição do setor de serviços educacionais, à luz da sua estratégia e modelo de gestão.

O Bloco 4 busca auxiliar no alcance dos seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar, em conjunto com a IES, as metodologias de preço de transferência passíveis de utilização, com base no estado de arte da literatura;
- b) Desenhar uma política de preços de transferência para a IES, de forma participativa, com os seus gestores e a Controladoria, com base no Referencial Teórico.

Este bloco é composto por dez perguntas, sendo quatro no Bloco 4a e seis no Bloco 4b.

### 5.2.3.1 Bloco 4a: Percepções sobre o preço de transferência

A finalidade deste bloco de perguntas é investigar a possível existência do artefato de preço de transferência na IES, bem como o seu conhecimento e utilização pelos entrevistados. O Quadro 5.9 contém os DSC das IC de cada pergunta, elaborado e analisado do mesmo modo que o Quadro 5.3 e demais similares.

Quadro 5.9 – Bloco 4a – Análise das entrevistas semiestruturadas com base no DSC – Preço de transferência (Percepções gerais)

#### Pergunta 1

**1. Nos relatórios gerenciais e balancetes você vê algum número relativo a preço de transferência? Caso positivo, há análise e discussão sobre o mesmo? Sabe como foi determinado? Qual a sua percepção sobre os valores utilizados? Há processo de revisão de valores? Como ocorre?**

IC1 – Ideia Central 1 14 sujeitos (93%)	DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1
<p>Sim, tem no orçamento uma linha para preencher de preço de transferência somente quando tem disciplina EAD. A IES está no processo de implementação desse preço. Os relatórios apresentados para o Conselho têm preço de transferência e quando ele não é contabilizado a linha fica vazia. Nas últimas reuniões ela estava vazia. Eu acho que preço de transferência é um problema aqui. Eu não faço ideia porque foi orçado, eu usei o serviço, mas não foi realizado no orçamento. Como foi revisado recentemente, acho que hoje ele está mais adequado. Mas ainda pode ser questionado.</p>	<p>Sim, a gente tem no orçamento uma linha para preencher de preço de transferência e coloca só quando tem disciplina EAD. A gente começou a discutir no ano passado. Pelo o que eu entendi o número ainda está sendo trabalhado, precisando de um aperfeiçoamento. A IES está passando por um processo de implementação desse preço. Os relatórios apresentados para o Conselho têm preço de transferência e quando ele não é contabilizado a linha fica vazia. Nas últimas reuniões ela estava vazia. Vejo, mas está zerado. Vejo que tem orçado, mas não está realizado. E isso aconteceu no orçamento deste ano. Eu acho que preço de transferência é um problema na verdade aqui. Eu não faço ideia porque que foi orçado, eu usei o serviço, mas no orçamento não foi realizado. Eu avisei o pessoal do NEAD, falei que estava no orçamento, mas não estava sendo transferido. Preço de transferência já foi um assunto bastante discutido por conta dos <i>Advisors</i>, hoje menos até porque a linha não estava sendo contabilizada até recentemente. No ano passado a gente teve discussões com a gerente do NEAD para chegar no número que deveriam cobrar. O preço de transferência do NEAD prestando serviço, quando ele vai oferecer um curso EAD ou disciplinas EAD para um curso presencial. Existia um preço de transferência antes, do NEAD, mas os gestores reclamavam muito com relação ao valor, porque se for esse valor é preferível pagar presencial do que pagar EAD. Eu perguntei e tenho ciência de como foi determinado. Ela (<i>gerente do NEAD</i> [grifo nosso]) fez com os preços como se o NEAD ofertasse esse produto no mercado. Fez uma tabela de preços para isso. Então o NEAD definiu um número e mandou para a Diretoria. Eu acho que foi em 2018. Eu achei que os valores de fato eram mais altos do que eu acharia razoável, mas confesso que eu não me preocupei muito porque eu achei que era só uma questão de preço de transferência. Só vai sair de um curso para o outro. Preferi evitar o conflito. Foi feita uma reunião com os Coordenadores. Alguns disseram que aceitariam se é uma decisão institucional. Outros discordaram, principalmente os gestores de cursos EAD com muito alunos, pois poderia reduzir significativamente a margem do curso. Mostraram que prefeririam fazer o curso presencial do que pagar o valor cobrado pelo NEAD, pois ficaria muito mais caro. Depois o valor foi reduzido e o assunto ficou pacificado. Tem um valor predeterminado de preço de transferência dado (<i>na planilha do orçamento</i> [grifo nosso]). O EAD tem um teto, nunca pode ser maior que o valor presencial. Mais de 30 alunos o EAD ficaria mais caro. É preocupação para os Coordenadores dos cursos que estão consumindo EAD. Como foi revisado recentemente, acho que hoje ele está mais adequado. Se ele é razoável, depende do ponto de vista que você analisa. Acho que o atual está coerente. Mas ainda pode ser questionado.</p>



<b>IC2 – Ideia Central 2 2 sujeitos ( 13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do Sujeito Coletivo da IC2</b>
Não vê preço de transferência. Talvez porque os cursos ainda não atingiram o ponto de equilíbrio. Sabe sobre custo de oportunidade do uso das salas.	Não. Talvez até de uma forma a preservar a possibilidade de que os cursos ainda não sejam tão pressionados, porque ainda não atingiram o ponto de equilíbrio. O que eu vejo é nosso caso, que ainda não está sendo implementado, mas será, seria o custo de oportunidade do uso das salas. Porque a partir do momento que nós usamos salas e a IES disponibiliza também essas mesmas salas pro mercado por meio da Unidade X, então do resultado que estaria sendo apurado em cada uma das áreas seria deduzido esse custo de oportunidade.
<b>Observação:</b>	Um entrevistado participou dos DSC1 e DSC2. Por isso percentual total 106%.
<b>Comentário</b>	Pelo DSC1 verifica-se que há um processo de tentativa de implementação de preço de transferência, houve alguns conflitos, ocorreram debates, revisão e aparente pacificação. Entretanto, foi orçado pelos coordenadores em 2020 e não foi transferido, sem comunicação ou explicação sobre o fato para os envolvidos.

### Pergunta 2

#### 2. Considera importante a implantação de um sistema de preços de transferência? Por que?

<b>IC1 – Ideia Central 1 15 sujeitos (100%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Sim. Considero muito importante para uma correta avaliação de desempenho de cada unidade. Para descentralizar e delegar responsabilidade, com comprometimento dos gestores. Para traduzir o valor de um serviço de EAD e mudar a cultura de que o EAD é sempre mais barato do que curso presencial.	Sim, para poder avaliar de uma forma muito mais clara o resultado de cada unidade, principalmente a margem, é extremamente importante. Assim a gente consegue realmente saber quanto que a área utilizou, porque às vezes o custo fica para o NEAD de uma disciplina EAD que foi ofertada para uma turma do presencial. Então não reflete a realidade do que realmente aconteceu. A gente vê o NEAD extremamente sobrecarregado com demanda e que talvez pode ser um problema de preço de transferência, que eles talvez não estejam gerando o resultado que seria o correto para ter uma estrutura maior. O preço de transferência tem um papel de modificar uma cultura de que é mais barato eu prestar serviço EAD, sendo que a Instituição se diferencia por nicho em qualidade. Então, o preço de transferência tem um papel interno cultural muito importante, mais do que financeiro. Eu traduzo um valor de um serviço de EAD por meio do preço de transferência. É fundamental. Se você quer delegar, se você quer que as áreas entendam seu papel como responsável por resultados, se você quer que isso esteja descentralizado, se não existir um preço de transferência, um sistema bem implementado, você não consegue que o gestor se comprometa. Porque não dá para fazer avaliação do desempenho correto de uma IES, de alguns centros de resultado, se não tiver o conceito de preço de transferência.
<b>Comentário</b>	O DSC1 revela que todos os gestores consideram importante a implantação de um sistema de preços de transferência, especialmente para avaliar corretamente o resultado de cada unidade. Outro aspecto abordado foi a questão da mudança de cultura sobre um curso EAD ser sempre mais barato do que um curso presencial, quando se trabalha em um nicho de mercado de qualidade buscando a excelência.

## Pergunta 3

**3. Considera importante a participação das áreas provedoras de serviços e das áreas tomadoras de serviços, como NEAD, cursos EAD e cursos presenciais nos processos de definição e atualização dos preços de transferência? Por que?**

<b>IC1 – Ideia Central 1 14 sujeitos (93%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
<p>Sim. É importante a participação dos dois lados, porque o valor tem que ser percebido como justo pelas partes. Tem que envolver os gestores, a Controladoria e a Direção. Como gestor, quero saber como você formou esse valor que está me cobrando. Porque se eu fizesse um serviço fora talvez fosse mais barato. É importante saber os componentes desse custo, até para eu tomar uma decisão.</p>	<p>Sim, é importante que isso seja integrado, tendo a participação dos dois lados. O processo de definição tem que envolver os gestores, a Controladoria e a Direção. É importante porque eles que devem determinar o preço, para realmente chegar num valor que seja justo, tanto para quem consome, como para quem oferta. Eles têm que compreender o conceito, senão, não funciona. É essencial, porque nós somos clientes, nós vamos pagar. É muito importante até porque é a gente que coordena a área então nós estamos envolvidos no processo, nada mais justo que a gente também ajude a determinar o preço de transferência. Considero importante sim, acho que para todas as áreas, não é só o NEAD que atua como prestador de serviço, mas eu acho que especialmente no NEAD por conta do modelo. Muitas vezes não se tem noção do impacto que implementar outras coisas que não estavam previstas, tem na área, em termos de tempo, em termos de impacto que se tem na equipe, eu preciso ampliar a equipe, atender mais cursos, então é bastante importante que a gente tenha esse processo. Houve a intervenção dos Coordenadores apontando algumas coisas que depois, posteriormente, foram revistas. Então eles não participaram efetivamente do processo de construção, mas a opinião deles foi considerada. É essencial, porque eles têm um conhecimento operacional e sabem a importância dos processos. Eu acho que são centros de serviços compartilhados, de alguma forma eles precisam estar envolvidos, mesmo porque, como são áreas de serviço eu acho que precisam ser avaliadas também. Justamente porque eu acho que isso não está sendo calibrado corretamente e eles (<i>as partes</i> [grifo nosso]) que tem a informação. Então eu acho que precisa ter uma discussão mais técnica a respeito de qual que é o custo, se eu terceirizar o serviço qual seria o custo, comparar, de repente a gente não está sendo tão eficiente, então vamos terceirizar. Quando houve um conflito que não avançou a Diretoria definiu junto com o NEAD um valor e a gente ficou sabendo que aquele valor estava aprovado. Eu, como gestor, quero saber como você formou esse valor que está me cobrando. Então é importante saber os componentes desse custo, até pra eu tomar uma decisão.</p>
<p><b>Não sei: 1 sujeito (7%)</b></p>	
<p><b>Comentário</b></p>	<p>Pelo DSC1 constatou-se que houve unanimidade em considerar importante a participação dos provedores e dos tomadores de serviços na determinação do preço de transferência, porque os gestores dos dois lados estão envolvidos no processo e precisam que o preço acordado seja considerado justo pelas partes.</p>

## Pergunta 4

**4. O preço de transferência usado é percebido como justo pelas áreas envolvidas? Alguma área leva vantagem ou desvantagem significativa? Por que?**

<b>IC1 – Ideia Central 1 4 sujeitos (27%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
<p>Sim, está bem aceito após a revisão. Nenhuma área parece levar vantagem.</p>	<p>Não estava justo. Passou mais de um ano em discussão, culminou com uma negociação, depois de algumas conversas e reuniões com a Controladoria, Superintendência Acadêmica e Diretoria com os Coordenadores foi revisado para menor e bem aceito. Não me parece que tenha conflitos. Não acho que alguma área leve vantagem.</p>

<b>IC2 – Ideia Central 2 4 sujeitos (27%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Não, talvez alguns gestores dos dois lados reclamem.	Não. Acho que temos um valor neutro, mas a percepção que existe é de que para o NEAD é um valor baixo, para os cursos é um valor alto. É que para alguns é justo e para alguns não é. A impressão é que a área acadêmica está sendo prejudicada. Os Coordenadores, os cursos que demandam o serviço. No presencial por exemplo, se os alunos fizerem duas disciplinas lá no EAD, tem a contratação de dois professores a menos, só que essas disciplinas já estão acontecendo lá no EAD, o presencial não paga nada a mais para acontecer a disciplina. Então nesse ponto de vista, o presencial está sendo favorecido pela forma de cálculo. Agora se a disciplina não tiver acontecendo é outra estória.
<b>IC3 – Ideia Central 3: 6 sujeitos (40%)</b>	<b>DSC3 – Discurso do sujeito coletivo da IC3</b>
Essa percepção eu não consigo ter.	Não sei como que eles enxergam, essa percepção eu não consigo ter por não ter uma base de comparação de custo no mercado. Eu teria uma percepção que dado como foi o processo, muito atropelado, vai ser natural as pessoas desconfiarem daquele número, se seria o ideal. Isso pode estar causando problema principalmente para o NEAD.
<b>IC4: Ideia Central 4 1 sujeito (6%)</b>	<b>DSC4 – Discurso do sujeito coletivo da IC4</b>
Não. A Unidade X tem uma receita transferida e não tem o respectivo custo.	Sempre que não há conforto há uma discussão e uma revisão. Nessa área da Unidade X sim, ela tem uma receita de transferência e não tem custo pelo uso da sala. Eu discordo porque a Unidade X que usa a sala não paga o preço pelo uso.
<b>Comentário</b>	O fato de haver quatro DSC revela que o assunto preço de transferência é polêmico: para alguns não está bem resolvido, para outros está pacificado e para os demais não está sendo importante no momento, mesmo porque nem todos têm disciplinas EAD. Pelo DSC4 verificou-se uma divergência entre a informação fornecida e a verificada junto à Controladoria.

Fonte: Elaboração própria

Sintetiza-se, no Quadro 5.10, as IC do Bloco 4a de perguntas sobre o artefato do preço de transferência na IES, para facilitar a localização de algum tópico e visualização completa do assunto. As respostas às perguntas da entrevista são os DSC que integram o Quadro 5.9.

Quadro 5.10 – Bloco 4a–Síntese das questões e IC – Preço de transferência (percepções gerais)

<b>Pergunta 1</b>	<b>Nos relatórios gerenciais e balancetes você vê algum número relativo a preço de transferência? Caso positivo, há análise e discussão sobre o mesmo? Sabe como foi determinado? Qual a sua percepção sobre os valores utilizados? Há processo de revisão de valores? Como ocorre?</b>	
IC1	Sim, tem no orçamento uma linha para preencher de preço de transferência somente quando tem disciplina EAD. A IES está no processo de implementação desse preço. Os relatórios apresentados para o Conselho têm preço de transferência e quando ele não é contabilizado a linha fica vazia. Nas últimas reuniões ela estava vazia. Eu acho que preço de transferência é um problema aqui. Eu não faço ideia porque foi orçado, eu usei o serviço, mas não foi realizado no orçamento. Como foi revisado recentemente, acho que hoje ele está mais adequado. Mas ainda pode ser questionado.	93%
IC2	Não vê preço de transferência. Talvez porque os cursos ainda não atingiram o ponto de equilíbrio Sabe sobre custo de oportunidade do uso das salas.	13%
	Observação: um entrevistado participou dos DSC1 e DSC2, por isso total 106%.	
<b>Pergunta 2</b>	<b>Considera importante a implantação de um sistema de preços de transferência? Por que?</b>	
IC1	Sim. Considero muito importante para uma correta avaliação de desempenho de cada unidade. Para descentralizar e delegar responsabilidade, com comprometimento dos gestores. Para traduzir o valor de um serviço de EAD e mudar a cultura de que EAD é sempre mais barato do que curso presencial.	100%

<b>Pergunta 3</b>	<b>Considera importante a participação das áreas provedoras de serviços e das áreas tomadoras de serviços, como NEAD, cursos EAD e cursos presenciais nos processos de definição e atualização dos preços de transferência? Por que?</b>	
IC1	Sim. É importante a participação dos dois lados, porque o valor tem que ser percebido como justo pelas partes. Tem que envolver os gestores, a Controladoria e a Direção. Como gestor, quero saber como você formou esse valor que está me cobrando. Porque se eu fizesse um serviço fora talvez fosse mais barato. É importante saber os componentes desse custo, até para eu tomar uma decisão.	93%
Não sei		7%
<b>Pergunta 4</b>	<b>O preço de transferência usado é percebido como justo pelas áreas envolvidas? Alguma área leva vantagem ou desvantagem significativa? Por que?</b>	
IC1	Sim, está bem aceito após a revisão. Nenhuma área parece levar vantagem.	27%
IC2	Não, talvez alguns gestores dos dois lados reclamem.	27%
IC3	Essa percepção eu não consigo ter.	40%
IC4	Não. A Unidade X tem uma receita transferida e não tem o respectivo custo.	6%

Fonte: Elaboração própria

A análise do Quadro 5.9, Pergunta 1, constatou que a IES está em um processo de implantação do preço de transferência. Os gestores de cursos que têm alunos cursando disciplinas EAD informam que incluíram no orçamento um valor com base na tabela fornecida pela Controladoria. Entretanto, no final do período o valor não foi realizado. Eles informaram não saber o motivo.

Os relatórios apresentados para o Conselho têm preço de transferência e quando ele não é contabilizado a linha fica vazia. Nas últimas reuniões ela estava vazia. Vejo, mas está zerado. Eu acho que preço de transferência é um problema na verdade aqui. Eu não faço ideia porque que foi orçado, eu usei o serviço, mas no orçamento não foi realizado (DSC 1, Pergunta 1, Bloco 4a, março 2020).

Pelo que se percebe, pelo mesmo DSC1, é que por volta de 2018, houve uma tentativa de estabelecimento de preço de transferência formado pelo provedor de serviços. “Existia um preço de transferência antes, do NEAD, mas os gestores reclamavam muito com relação ao valor, porque se for esse preço é preferível pagar curso presencial do que pagar EAD” (DSC 1, Pergunta 1, Bloco 4a, março 2020). Posteriormente, houve uma revisão e pareceu que o processo teve um desfecho satisfatório:

Sobre preço de transferência foi marcada uma reunião pelo NEAD e alguns Coordenadores do presencial não apareceram. Então o NEAD definiu um número e mandou para a Diretoria. Eu acho que foi em 2018. Eu achei que os valores de fato eram mais altos do que eu acharia razoável, mas confesso que eu não me preocupei muito porque eu achei que era só uma questão de preço de transferência. Só vai sair de um curso para o outro. Prefiro evitar o conflito (DSC1, Pergunta 1, Bloco 4a, março 2020).

A impressão causada pelo depoimento é que o processo foi feito unilateralmente e que houve uma tentativa do NEAD no sentido de discutir o assunto com os tomadores de serviços EAD. Chama a atenção, sem juízo de valor, o depoimento sincero e a postura “pacificadora do gestor”. Será que posteriormente, ao ser impactado no resultado, não iria reclamar? Houve uma reunião dos Coordenadores com a Diretoria, Controladoria e Superintendência Acadêmica:

Foi feita uma reunião com os Coordenadores. Alguns disseram que aceitariam se é uma decisão institucional. Outros discordaram, principalmente os gestores de cursos EAD com muito alunos, pois poderia reduzir significativamente a margem do curso. Mostraram que prefeririam fazer o curso presencial do que pagar o valor cobrado pelo NEAD, pois ficaria muito mais caro. Depois o valor foi reduzido e o assunto ficou pacificado (DSC1, Pergunta 1, Bloco 4a, março 2020).

Pela resposta à Pergunta 2, apresentada no DSC1, verificou-se que os gestores foram uníssimos ao concordar que o artefato do preço de transferência é importante para vários propósitos, como, por exemplo, possibilitar avaliações de desempenho justas, a partir da adequada mensuração da contribuição das áreas para o resultado global da entidade (Pereira & Oliveira, 2015; Anthony & Govindarajan, 2008; Merchant & Van der Stede, 2012):

Sim, para poder avaliar de uma forma muito mais clara o resultado de cada unidade, principalmente a margem, é extremamente importante. Assim a gente consegue realmente saber quanto que a área utilizou, porque às vezes o custo fica para o NEAD de uma disciplina EAD que foi ofertada para uma turma do presencial. Então não reflete a realidade do que realmente aconteceu (DSC1, Pergunta 2, Bloco 4a, março 2020).

Porque não dá para fazer avaliação do desempenho correto de uma Instituição, de alguns centros de resultado, se não tiver o conceito de preço de transferência (DSC1, Pergunta 2, Bloco 4a, março 2020).

Aqui foi apontado o preço de transferência como instrumento para alocação eficiente de recursos (McAulay & Tomkins, 1992; Atkinson et al., 2000; Pereira & Oliveira, 2015):

A gente vê o NEAD extremamente sobrecarregado com demanda e que talvez pode ser um problema de preço de transferência, que eles talvez não estejam gerando o resultado que seria o correto para ter uma estrutura maior (DSC1, Pergunta 2, Bloco 4a, março 2020).

Em seguida, foi enunciado o propósito de induzir os gestores a comportamentos adequados e congruência de objetivos (Pereira & Oliveira, 2015; Atkinson et al., 2000; Horngren, Datar, & Foster, 2004; Anthony & Govindarajan (2008):

Se você quer delegar, se você quer que as áreas entendam seu papel como responsável por resultados, se você quer que isso esteja descentralizado, se não existir um preço de transferência, um sistema bem implementado, você não consegue que o gestor se comprometa (DSC1, Pergunta 2, Bloco 4a, março 2020).

Um propósito de uso diferente dos enumerados na literatura (Subseção 3.3.1 do Referencial Teórico) foi registrado:

O preço de transferência tem um papel de modificar uma cultura de que é mais barato eu prestar serviço EAD, sendo que a Instituição se diferencia por nicho em qualidade. Eu traduzo um valor de um serviço de EAD por meio do preço de transferência (DSC1, Pergunta 2, Bloco 4a, março 2020).

O DSC1 da Pergunta 3, Bloco 4a, evidenciou que todos os entrevistados, exceto um que não soube responder, disseram que o processo deve envolver os tomadores de serviços e o provedor de serviços.

É essencial, porque nós somos clientes, nós vamos pagar. É muito importante até porque é a gente que coordena a área então nós estamos envolvidos no processo, nada mais justo que a gente também ajude a

determinar o preço de transferência. É essencial, porque eles têm um conhecimento operacional e sabem a importância dos processos. Eu acho que são centros de serviços compartilhados, de alguma forma eles precisam estar envolvidos. (DSC1, Pergunta 3, Bloco 4a, março 2020).

Vale registrar o trecho do DSC1 acima que menciona “Eu acho que são centros de serviços compartilhados (CSC), de alguma forma eles precisam estar envolvidos”. O gestor entrevistado se referiu ao NEAD como um CSC. De fato, na essência, o NEAD compartilha os serviços de *backoffice* de EAD com as unidades de negócio de cursos que necessitam de cursos ou disciplinas EAD. Um CSC pode ser definido como a centralização dos serviços prestados por várias funções de negócios em uma única unidade de negócio, eliminando uma série de funções de apoio duplicadas (Quin, Cooke, & Kris, 2000).

Tipicamente, são centralizados os serviços de finanças e contabilidade, relações humanas, tecnologia da informação, logística e suprimentos e, apoio comercial, conforme o tipo de negócio e estratégia da organização. O objetivo é a eficiência e eficácia, com foco no cliente e na contínua melhoria de processos para gerar valor ao negócio. Os benefícios dos CSC, como redução de custos e ganhos em qualidade, provêm de economia de escala, redução de pessoas, automação, padronização de serviços e acordos de níveis de serviços (Beuren, Souza, & Feuser, 2017). Portanto, é uma solução passível de implementação para quaisquer médias e grandes organizações, inclusive do setor educacional.

Para finalizar a análise dos DSC do Bloco 4a, verificou-se que os resultados da Pergunta 4, sobre a justiça dos valores em uso, indicaram como o assunto preço de transferência tem diferentes visões pelos gestores, pois foram registradas quatro ideias centrais com os respectivos DSC, com percentual de entrevistados maior (40%) para os que não souberam responder:

Não estava justo. Passou mais de um ano em discussão, culminou com uma negociação, depois de algumas conversas e reuniões com a Controladoria, Superintendência Acadêmica e Diretoria com os Coordenadores foi revisado para menor e bem aceito. Não me parece que tenha conflitos. Não acho que alguma área leve vantagem (DSC1, Pergunta 4, Bloco 4a, março 2020).

Não. Acho que temos um valor neutro, mas a percepção que existe é de que para o NEAD é um valor baixo, para os cursos é um valor alto. É que para alguns é justo e para alguns não é. A impressão é que a área acadêmica está sendo prejudicada (DSC2, Pergunta 4, Bloco 4a, março 2020).

Não sei como que eles enxergam, essa percepção eu não consigo ter por não ter uma base de comparação de custo no mercado. Eu teria uma percepção que dado como foi o processo, muito atropelado, vai ser natural as pessoas desconfiarem daquele número, se seria o ideal (DSC3, Pergunta 4, Bloco 4a, março 2020).

Já o DSC4 da Pergunta 4 mostra que há uma possível falha de comunicação ou de entendimento, pois a informação registrada difere da verificada junto à Controladoria, no que se refere à Unidade X, locadora das salas de aula ociosas.

Sempre que não há conforto há uma discussão e uma revisão. Nessa área da Unidade X sim, ela tem uma receita de transferência e não tem custo pelo uso da sala. Eu discordo porque a Unidade X que usa a sala não paga o preço pelo uso (DSC4, Pergunta 4, Bloco 4a, março 2020).

Em suma, no Bloco 4a verificou-se que a IES está em processo de implementação do preço de transferência, com valores aprovados e incluídos no orçamento de 2018. Entretanto, constatou-se que os serviços prestados não foram cobrados, sendo que os gestores envolvidos desconhecem os motivos. Todos os entrevistados consideram importante a utilização desse artefato da contabilidade para fins de avaliação de desempenho, delegação de responsabilidade, etc. Da mesma forma, julgam relevante a participação dos tomadores e fornecedores dos serviços no processo de estabelecimento dos valores, para que haja a percepção de justiça, o que parece não ocorrer de forma clara.

Após a análise do Bloco 4a, com informações relevantes para a ratificação do construto da pesquisa, a ser discutido na Seção 5.3, passa-se a analisar o Bloco 4b.

#### *5.2.3.2 Bloco 4b - Política de preço de transferência*

A finalidade deste bloco é colher subsídios para desenhar uma Política de Preços de Transferência (PPT), em conjunto com a IES. Inclui-se, nesse caso, verificar opinião dos gestores sobre como deveria ser o processo de estabelecimento e revisão dos preços de transferência, tipo de metodologia, percepção de contribuição para a IES e do uso para a avaliação de desempenho. O Quadro 5.11 revela as IC e respectivos DSC das questões do Bloco 4b, elaborado e analisado de forma similar ao Quadro 5.3 e seus semelhantes.

Quadro 5.11 – Bloco 4b – Análise das entrevistas semiestruturadas com base no DSC – Preço de transferência (subsídios para a construção de uma PPT)

**Pergunta 1**

<b>1. Como deveria ser o processo de definição e revisão dos preços de transferência? Há metodologias baseadas em custos, mercado, negociação e custo de oportunidade? Tem preferência por alguma? Por que?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 8 sujeitos (53%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Considerar quatro princípios, sendo referenciado no mercado quando possível. Algumas vezes pode ser arbitrado. Mercado ou mercado ajustado.	O preço de transferência tem que ter algumas premissas. Primeiro, levar em consideração a realidade física e operacional da prestação de serviço, aquilo que acontece no chão de fábrica mesmo, entender claramente a realidade. Segundo, tem que haver justiça para com as partes. Terceiro, tem que haver incentivo a buscar otimização da entidade como um todo. O quarto princípio eu colocaria, não é tão relevante assim, mas também é se espelhar sempre em alguma referência do mercado, quando possível. Acho que o processo deveria ser transparente. Eu prefiro preço de mercado porque você está comparando com terceiros. Eu acredito que em primeiro lugar você tem que ter a metodologia para determinar esse preço de transferência. Periodicamente ela precisa ser revista para ver se ela está sendo adequada aos processos ou não. Você tem que aplicar aquele preço de transferência para cada resultado, mensalmente ou trimestralmente ou anualmente, esse preço teria que ser transferido. Pode ser base mercado ou mercado ajustado.
<b>IC2 – Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Envolver os gestores que são afetados. Método custo de oportunidade.	Tem que envolver os gestores que são afetados no resultado como o Coordenador, o <i>Advisor</i> , a Controladoria, a Diretoria, porque acho que tem que ver o ponto de vista de cada um e ter uma discussão, para ser justo. Acredito que custo de oportunidade seja o melhor.
<b>IC3 – Ideia Central 3 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC3 – Discurso do sujeito coletivo da IC3</b>
Considerar custo da estrutura como um todo, para ampliar quadro e recursos.	No NEAD eu acho que deveria ser considerando a estrutura como um todo ( <i>o custo da estrutura</i> [grifo nosso]). Tem que considerar ampliar a equipe e licenças para atender o presencial que utiliza o EAD.
<b>IC4 – Ideia Central 4 1 sujeito (7%)</b>	<b>DSC4 – Discurso do sujeito coletivo da IC4</b>
Envolver a área de Controladoria, os coordenadores de todas as áreas, para chegar num valor que seja justo. Preço negociado.	É um processo que tem que envolver a área de Controladoria, mas também envolver os coordenadores de todas as áreas, para realmente chegar num valor que seja justo, tanto para quem consome como para quem oferta. Acredito que um preço de transferência que seja em negociação das duas áreas vai chegar num valor que as duas áreas acham justas.
<b>Não sei: 3 (20%)</b>	
<b>Observação:</b>	Um entrevistado participou de dois DSC, por isso percentual total 106%.
<b>Comentário</b>	Pelo DSC1 constata-se que o método de preço de transferência mais sugerido foi o de preço baseado no mercado (53%), sendo que um respondente citou mercado ajustado. O DSC2 relata que o método de custo de oportunidade foi proposto por dois entrevistados, enquanto que o DSC3 mostra que o método baseado em custos reais também teve duas indicações. Já o DSC4 revela uma única preferência pelo método de negociação. Percebe-se que há confusão entre o conceito de custo de oportunidade econômico (aluguel da sala de aula) e o conceito de preço de transferência pelo custo de oportunidade. Na análise o assunto será discutido



## Pergunta 2

<b>2. Se custo de oportunidade, tem alguma sugestão para a determinação?</b>	
<b>IC1 - Ideia Central 1 3 sujeitos (20%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Há três visões: melhor alternativa olhando o mercado, aplicação financeira e aplicação na área de Consultoria da IES.	Eu penso que seriam 3 visões, olhar mercado, para cada tipo de grupo de serviço e verificar o custo de oportunidade, como por exemplo comparar o custo de oportunidade de um curso de mesma qualidade do mercado. Olhar oportunidade em termos de valor que está sendo colocado <i>versus</i> aplicação financeira, ou olhar se eu parasse de gastar isso aqui com a Faculdade e colocasse aqui na Consultoria, como é que seria o meu retorno. Quando eu penso em custo de oportunidade é a melhor alternativa disponível no mercado. A grande variável é a qualidade.
<b>IC2 - Ideia Central 2 3 sujeitos (20%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Custo do aluguel das salas.	O custo de oportunidade do aluguel da sala de aula.
<b>Não sei: 8 (53%)</b>	
<b>Não respondeu: 1 (7%)</b>	Não concordo com o custo de oportunidade. Tem que ser o custo real.
<b>Comentário</b>	O DSC1 explica corretamente a visão de preço de transferência pelo custo de oportunidade (20% dos entrevistados). O DSC2 revela que há confusão com relação ao conceito, como observado na pergunta anterior (20%). Observa-se que o assunto é pouco conhecido por 60% dos entrevistados que deixaram de responder, sendo que um registrou que não concorda com a utilização de custo de oportunidade e que teria de ser o custo real.

## Pergunta 3

<b>3. Você acha que os serviços que compra do NEAD poderiam ser comprados no mercado? De quem?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 4 sujeitos (27%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Não. A decisão é corporativa. Temos o NEAD para atender os clientes internos. Risco de perda de qualidade e problemas de operacionalização.	Não. A decisão é corporativa no sentido de que absorva a oferta interna. Temos o NEAD para atender os clientes internos. A liberdade de ir lá no mercado, eu sou contra isso. Agora, a decisão de um gestor poder comprar fora ou comprar dentro, não tem nada a ver com preço de transferência. É um modelo de gestão que eu acho que é perverso. A desvantagem seria a garantia da qualidade ( <i>perda</i> [grifo nosso]) e em termos de operacionalização também.
<b>IC2 – Ideia Central 2 5 sujeitos (33%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Sim. Se fizesse convênio com outra instituição. Pode comprar a estrutura, mas não garante a qualidade.	Acho que até poderia ser comprado. Só se fizesse convênio com uma outra instituição, mas não seria o foco da Fundação. Pode comprar a estrutura, com certeza sim. Mas não garante a qualidade, no sentido de ter um nível predeterminado. Tem estúdios particulares. Poderia, só que a gente corre um grande risco em relação à qualidade e em relação também à alinhamento. Se cada coordenador resolve comprar fora, a gente não tem uma identidade da IES. Seria até desejável a gente considerar o fornecedor externo como uma métrica de cálculo para o preço de transferência, que seria bem interessante. A vantagem de você utilizar uma estrutura externa é que em alguns pontos você conseguiria contratar alguém que é muito especialista em alguma área, só que você precisaria colocar isso para dentro ( <i>da plataforma</i> [grifo nosso]).

<b>IC3 – Ideia Central 3 3 sujeitos (20%)</b>	<b>DSC3 – Discurso do sujeito coletivo da IC3</b>
Alguns sim, como produção de vídeo e de material. Outros não por serem procedimentos mais padronizados.	Alguns sim. Hoje você tem empresas que te entregam o curso totalmente pronto. Existem soluções com maior vantagem econômica. Tem situações que são mais burocráticas ali que não tem como terceirizar, são procedimentos mais padronizados, mas a parte mais criativa, gravação, diagramação, isso daria. Eu já fiz pesquisa e no mercado tem um monte. O que poderia se comprar para pensar em cursos executivos, terceirizar produção de vídeo, terceirizar produção de material.
<b>Não sei: 3 sujeitos (20%)</b>	
<b>Comentário</b>	Observou-se opiniões divididas entre os três DSC. Verificou-se que há decisão corporativa para comprar internamente, podendo ir ao mercado em casos excepcionais, como visto no Bloco 3B.

#### Pergunta 4

<b>4. Com que periodicidade o preço de transferência deve ser revisado? (semestral, anual, dois anos?)</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 8 sujeitos (53%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Anualmente	Anualmente, na época do orçamento ou quando são revistos os preços dos cursos.
<b>IC2 – Ideia Central 2 4 sujeitos (27%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Semestralmente	Os preços devem ser revistos semestralmente.
<b>IC3 – Ideia Central 3 3 sujeitos (20%)</b>	<b>DSC3 – Discurso do sujeito coletivo da IC3</b>
Semestral ou anual	Os preços devem ser revistos semestralmente ou anualmente, por conta da oferta de cursos semestrais e anuais e do impacto orçamentário.
<b>Comentário</b>	Pelo DSC 1, somado com o DSC3, verificou-se que a maior parte dos gestores recomenda revisão anual dos preços de transferência.

## Pergunta 5

5. Uma política de preço de transferência pode contribuir com os objetivos gerais da IES? Em quais aspectos?	
IC1 – Ideia Central 1 14 sujeitos (93%)	DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1
Sim. Avaliar de forma mais clara o resultado de cada unidade, estimular a eficiência, criar mais envolvimento dos gestores, fazer com que o recurso seja melhor gasto, ser uma ferramenta que estimula os gestores a buscar qualidade à medida que você vai ser comparado com alguém, melhor tomada de decisão, etc.	Sim. O preço de transferência permite avaliar de uma forma mais clara o resultado de cada unidade. Pode estimular a eficiência, fazendo com que o recurso seja melhor gasto. Pode ser uma ferramenta que estimula os gestores a buscar parâmetros de qualidade, pois à medida que você vai ser comparado com alguém, então os atributos que estão sendo entregues podem ser vistos de uma forma diferente. A gente pode caracterizar a importância do NEAD via preço de transferência e mudar a cultura que prestar serviço no EAD é mais barato que no presencial, em uma IES de nicho em qualidade. Se o preço de transferência não está bem calibrado, talvez a gente não vá ter como tomar decisão ou vamos tomar a decisão errada. Ter uma política contribui para o alinhamento entre setores. Posso avaliar se o que eu estou pagando para a área prestadora de serviços está valendo à pena. Pode criar mais envolvimento dos gestores. Sendo avaliado com o preço de transferência, o gestor vai tomar cuidado para que o resultado seja adequado. Ele sabe que está comprando um serviço e que tem que pagar por isso. E quem está vendendo sabe que tem que vender com qualidade, porque se não vender com qualidade quem compra vai questionar. Pago mais barato lá fora, com mais qualidade. O gestor vai fazer esse <i>benchmarking</i> .
Não sei: 1 sujeito (7%)	
Observação:	Todas as IC foram consideradas complementares formando um DSC.
Comentário	Pelo DSC observam-se várias formas de contribuição que uma PPT pode trazer para a IES mostrando que os gestores conhecem o valor da ferramenta.

## Pergunta 6

6. Para que propósitos os preços de transferência podem ser utilizados como ferramenta de controle gerencial e avaliação de desempenho dos cursos? E dos gestores?	
IC1 – Ideia Central 1 14 sujeitos (93%)	DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1
O principal propósito é proporcionar uma avaliação correta e adequada de resultados de negócios e dos gestores. Criar mecanismos de descentralização e de uma gestão mais participativa, com responsabilidade. Criar envolvimento e comprometimento nas pessoas. Para corrigir os rumos ao avaliar a área. Para tomar decisões.	O principal propósito é proporcionar uma avaliação correta de resultados de negócios e também promover uma avaliação de desempenho de gestores de uma maneira correta e, eventualmente, corrigir os rumos. Criar mecanismos de descentralização e de uma gestão mais participativa, para responsabilizar os gestores das áreas. Criar envolvimento nas pessoas, para que elas se comprometam mais com a gestão, para saber que não é só vender, ele tem que vender e gerar resultado para a IES e para vender, se ele está usando serviços internos ele tem que pagar por aquilo. O artefato cria mais responsabilidade, envolvimento, talvez até criatividade. Acaba afetando o aspecto comportamental. Se o modelo for mal implementado ele contribui negativamente. Eu vejo dois aspectos, primeiro ele tem que ser utilizado para que você force os gestores a atingirem os objetivos, mas, em contrapartida, tem que ter uma bonificação, em função de ultrapassar metas financeiras. Pode servir para diversas questões que envolvam medida de desempenho, otimização da estrutura existente, vencer situações de perda de mercado. Pode te dar uma flexibilidade maior para estimular os gestores e otimizar resultados. Ele pode ser um direcionador de esforços para ajudar a vencer limitações circunstanciais. Para escolhermos entre a opção do curso presencial e EAD, analisando os preços, vantagens e desvantagens para os alunos nos cursos. Então acaba interferindo no próprio planejamento estratégico. Com o preço de transferência dá para ver se a minha atividade fim se remunera. Se tenho um curso em que os custos não se pagam a valor de mercado eu tenho que repensar o meu negócio. Para verificar se um departamento se caracteriza só como <i>backoffice</i> , só prestando serviço, se ele é viável financeiramente, se ele está cobrindo a sua estrutura.

Não sei: 1 sujeito (7%)	
<b>Observação:</b>	Todas as IC foram consideradas complementares formando um DSC.
<b>Comentário</b>	Pelo DSC verificam-se diversos propósitos de uso do preço de transferência na IES começando pela correta avaliação de desempenho das áreas e dos gestores. O DSC mostra que os gestores estão cientes da importância do artefato para a Contabilidade Gerencial, inclusive para a tomada de decisão de investimentos ou desinvestimentos.

Fonte: Elaboração própria

Expõem-se, no Quadro 5.12, de forma sumarizada, as perguntas e respectivas IC do Bloco 4b, como realizado anteriormente.

Quadro 5.12 – Bloco 4b – Síntese das questões e respectivas IC – Preço de transferência (subsídios para a construção de uma PPT)

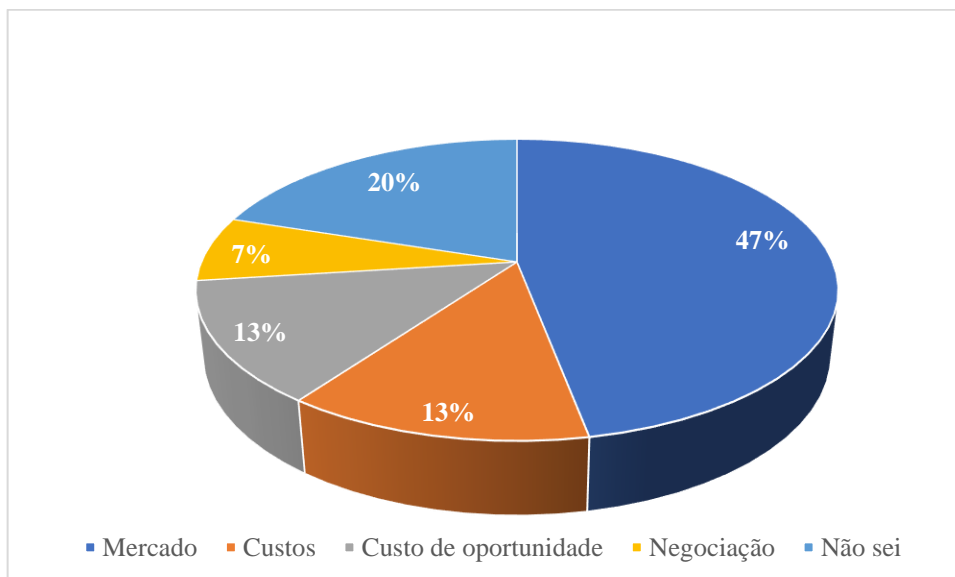
<b>Pergunta 1</b>	<b>Como deveria ser o processo de definição e revisão dos preços de transferência? Há metodologias baseadas em custos, mercado, negociação e custo de oportunidade? Tem preferência por alguma? Por que?</b>	
IC1	Considerar quatro princípios, sendo referenciado no mercado quando possível. Algumas vezes pode ser arbitrado. Mercado ou mercado ajustado.	53%
IC2	Envolver os gestores que são afetados. Método custo de oportunidade.	13%
IC3	Considerar custo da estrutura como um todo, para ampliar quadro e recursos.	13%
IC4	Envolver a área de Controladoria, os coordenadores de todas as áreas, para chegar num valor que seja justo. Preço negociado.	7%
Não sei		20%
Observação	Um entrevistado participou de dois DSC, por isso total 106%.	
<b>Pergunta 2</b>	<b>Se custo de oportunidade, tem alguma sugestão para a determinação?</b>	
IC1	Há três visões: melhor alternativa olhando o mercado, aplicação financeira e aplicação na área de Consultoria da IES.	20%
IC2	Custo do aluguel das salas.	20%
Não sei/Não respondeu		60%
<b>Pergunta 3</b>	<b>Você acha que os serviços que compra do NEAD poderiam ser comprados no mercado? De quem?</b>	
IC1	Não. A decisão é corporativa. Temos o NEAD para atender os clientes internos. Risco de perda de qualidade e problemas de operacionalização.	27%
IC2	Sim. Se fizesse convênio com outra instituição. Pode comprar a estrutura, mas não garante a qualidade.	33%
IC3	Alguns sim, como produção de vídeo e de material. Outros não por serem procedimentos mais padronizados.	20%
Não sei		20%
<b>Pergunta 4</b>	<b>Com que periodicidade o preço de transferência deve ser revisado? (semestral, anual, dois anos?)</b>	
IC1	Anualmente.	53%
IC2	Semestralmente.	27%
IC3	Semestral ou anual.	20%

<b>Pergunta 5</b>	<b>Uma política de preço de transferência pode contribuir com os objetivos gerais da IES? Em quais aspectos?</b>	
IC1	Sim. Avaliar de forma mais clara o resultado de cada unidade, estimular a eficiência, criar mais envolvimento dos gestores, fazer com que o recurso seja melhor gasto, ser uma ferramenta que estimula os gestores a buscar qualidade à medida que você vai ser comparado com alguém, melhor tomada de decisão, etc.	93%
Não sei		7%
<b>Pergunta 6</b>	<b>Para que propósitos os preços de transferência podem ser utilizados como ferramenta de controle gerencial e avaliação de desempenho dos cursos? E dos gestores?</b>	
IC1	O principal propósito é proporcionar uma avaliação correta e adequada de resultados de negócios e dos gestores. Criar mecanismos de descentralização e de uma gestão mais participativa, com responsabilidade. Criar envolvimento e comprometimento nas pessoas. Para corrigir os rumos ao avaliar a área. Para tomar decisões.	93%
Não sei		7%

Fonte: Elaboração própria

A partir dos Quadros 5.11 e 5.12 analisam-se os conteúdos dos DSC deste bloco. Observou-se que o DSC1 da Pergunta 1 inclui relevante contribuição à PPT contendo premissas essenciais ao estabelecimento de preços de transferência, na visão de um membro do Conselho Curador da IES, especialista no assunto. Também é abordada a escolha dos métodos de preço de transferência feita pelos gestores, conforme ilustram os percentuais da Figura 5.3 a seguir.

Figura 5.3 – Métodos de preços de transferência sugeridos pelos entrevistados



Fonte: Elaboração própria

A Figura 5.3 mostra que o método mais indicado, com um percentual de 47% de preferência, foi o preço de transferência baseado no preço de mercado, indicado por sete

gestores. Salienta-se que dentre esses gestores um especificou o preço de mercado ajustado. A metodologia baseada em custos foi apontada por 13% (dois gestores), da mesma forma que o custo de oportunidade. Um gestor (7%) optou pelo método de negociação e 20% dos gestores (três entrevistados) não souberam indicar nenhuma preferência.

Em adição, houve um gestor que informou que o preço de mercado tinha que ser um parâmetro, mas que se inclinava ao método de custos. Outro também informou que deveria ter alguma referência de mercado, mas que eventualmente poderia ser arbitrado (ECH da IC1 da Pergunta 1). Guarda-se a preferência dos gestores pelo método de preço de mercado ou preço de mercado ajustado, para posterior discussão à luz das estratégias organizacionais de Eccles (1983,1985), na Seção 5.3.

A Pergunta 2 se refere ao método do custo de oportunidade. O DSC1 explicou corretamente a visão de preço de transferência pelo custo de oportunidade (20% dos entrevistados). O DSC2 revelou que há uma confusão entre o conceito de custo de oportunidade econômico (aluguel da sala de aula) e o conceito de preço de transferência pelo custo de oportunidade (20% das respostas).

Isso ocorreu, aparentemente e principalmente, pela coincidência da Controladoria começar a aplicar o custo de oportunidade do aluguel das salas para os cursos presenciais, ao mesmo tempo em que se discutia o preço de transferência a ser cobrado pelo NEAD para os cursos EAD. O fato é que o custo de oportunidade da prestação de serviços pelo NEAD é o menor preço de mercado de um serviço similar, no mesmo padrão de qualidade, não tendo relação com o custo de oportunidade do aluguel das salas de aula a ser cobrado dos cursos presenciais (Pereira & Oliveira, 2015, p. 395). Esse assunto é objeto da Subseção 3.3.2.4 do Referencial Teórico.

Observou-se que a metodologia de preços de transferência pelo custo de oportunidade é pouco conhecida por 60% dos entrevistados que deixaram de responder, sendo que um registrou que não concorda com a utilização de custo de oportunidade e que teria de ser o método baseado em custos reais. De qualquer forma, esse tópico se tornou, a princípio, pouco relevante para a presente pesquisa, uma vez que a preferência observada foi do preço baseado em mercado.

Quanto à resposta da Pergunta 3, observou-se pelo DSC1 que há uma decisão corporativa no sentido de utilizar sempre os serviços prestados pelo NEAD, que foi constituído para essa finalidade, sendo possível recorrer ao mercado em casos excepcionais em que o órgão interno não possa atender. Pelos DSC2 e DSC3, verificou-se que alguns gestores consideram salutar eventuais consultas ao mercado para ter referências de preço e qualidade em relação aos

serviços internos. Ao mesmo tempo, ressalta-se que o risco de perda de qualidade, alinhamento aos padrões internos e perda da identidade da instituição foram os principais fatores destacados contrários a uma eventual terceirização de serviços. Mas, alguns deles sugeriram criar-se convênios ou parcerias para se poder adquirir alguns serviços do mercado, vencendo-se estes obstáculos citados.

No que se refere à periodicidade de revisão dos preços de transferência, o DSC1 da Pergunta 4 registrou que 53% dos entrevistados optaram pela revisão anual, antes da elaboração do orçamento para o exercício seguinte. Mas, deve-se salientar que mais 20% indicaram a avaliação semestral ou anual.

As questões 5 e 6 foram elaboradas para obter as percepções dos gestores sobre as formas de contribuição do artefato do preço de transferência para a IES e as maneiras de uso na avaliação de desempenho. Constatou-se pelos DSC que os gestores, de maneira geral, conhecem a importância do artefato especialmente para uma correta avaliação dos resultados de cada unidade de negócio e do desempenho financeiro dos gestores. Vários aspectos foram comentados e alguns já haviam sido abordados no bloco 4a, Pergunta 2.

Em resumo, o bloco 4b informou que para a construção de uma PPT é importante basear-se em algumas premissas como haver justiça para com as partes e haver incentivo a buscar otimização da entidade como um todo, devendo ser referenciado no mercado, e atualizado anualmente, segundo a maioria dos gestores. O principal propósito do preço de transferência, para os entrevistados, é proporcionar uma avaliação correta e adequada dos resultados dos negócios e dos gestores, para correção de rumos e tomada de decisão. Verificou-se que há decisão corporativa para comprar internamente, podendo ir ao mercado em casos excepcionais,

Conclui-se esse bloco ressaltando a importância das contribuições levantadas para atender a dois dos objetivos específicos da pesquisa:

- a) identificar, em conjunto com a IES, as metodologias de preço de transferência passíveis de utilização, com base no estado de arte da literatura; e
- b) desenhar uma PPT para a IES, de forma participativa, com os seus gestores e a Controladoria, com base no Referencial Teórico.

Em seguida, apresentam-se os procedimentos da fase de trabalho de campo, segundo o *framework* da pesquisa intervencionista construtiva de Labro e Tuomela (2003), em que as conclusões, a partir das análises e discussões efetuadas nesta seção, serão expostas.

### 5.3 PROCEDIMENTOS DA ABORDAGEM CONSTRUTIVA – FASE DE TRABALHO DE CAMPO

O *framework* de Labro e Tuomela (2003) inclui três fases: preparatória, trabalho de campo e teorização. A fase preparatória foi abordada na Seção 4.7. Como visto na Seção 4.1 e Figura 4.4, a fase de trabalho de campo é constituída por duas etapas: a) criação de um novo construto e b) implementação e teste do construto.

#### 5.3.1 Criação de um novo construto

A criação de um novo construto foi iniciada com as entrevistas e aplicação de questionários a partir de 29 de outubro de 2019 e concluída em 3 de março de 2020, conforme Quadro 4.2, que faz uma síntese das entrevistas. As duas entrevistas anteriores tiveram o objetivo de conhecer a IES e o funcionamento das áreas de Controladoria e Superintendência Acadêmica, incluídas na fase Preparatória do *framework*.

Para as entrevistas e questionários foram seguidos os procedimentos de coleta de dados descritos na Seção 4.4 e as estratégias de análise de dados explicitadas na Seção 4.5, sendo utilizado o Discurso do Sujeito Coletivo (DSC) para a análise das entrevistas semiestruturadas. O roteiro para entrevistas foi composto de quatro blocos de perguntas e o Bloco 4 foi dedicado exclusivamente ao preço de transferência do EAD. A primeira parte do Bloco 4, intitulada Bloco 4a, foi fundamental para a definição do construto. A análise dos resultados dos questionários e entrevistas foi efetuada nas Seções 5.1 e 5.2, respectivamente.

Após a análise de todos os aspectos levantados nos DSC do Bloco 4a, Quadros 5.9 e 5.10, contatou-se que:

- a) Há algum tempo o assunto preço de transferência do EAD vem sendo discutido na IES;
- b) Todos os gestores se manifestaram, considerando importante a adoção do artefato do preço de transferência;
- c) Originalmente, o valor foi estabelecido pelo provedor de serviços NEAD;
- d) O NEAD tentou ouvir os Coordenadores, mas houve participação de poucos gestores;
- e) O NEAD submeteu os valores à aprovação da Controladoria e Diretoria;
- f) Após a aprovação houve discussões entre os Coordenadores e NEAD, porque ao saber dos valores, os Coordenadores os acharam muito elevados, pois o custo das disciplinas



EAD ficaria, para turmas maiores, mais caros do que os custos de uma disciplina presencial;

- g) Em 2018, antes da elaboração do orçamento, houve uma reunião com a participação da Diretoria, Controladoria, Superintendência Acadêmica e os Coordenadores dos cursos e do NEAD, em que o assunto foi debatido e negociado, quando foram acordados os valores vigentes;
- h) A tabela com os valores vigentes foi informada pela Controladoria aos gestores na ocasião de elaboração do orçamento de 2019. Os Coordenadores que teriam alunos cursando disciplinas EAD orçaram os serviços que seriam prestados pelo NEAD;
- i) No acompanhamento do orçamento, verificaram que os valores não estavam sendo cobrados, conforme DSC1 da Pergunta 1, Quadro 5.9 de depoimentos colhidos entre fevereiro e março de 2020;
- j) Apesar dos Coordenadores terem participado da reunião na qual houve o acordo quanto aos preços, o DSC1 da Pergunta 4, Quadro 5.9 revela que a maioria desses gestores não tem uma percepção quanto à justiça dos valores estabelecidos;
- k) O DSC1 da Pergunta 3, Quadro 5.9, mostra que todos os gestores consideram importante que as duas partes interessadas, provedor de serviços e tomadores de serviços, participem do estabelecimento dos preços de transferência para que haja um entendimento do conceito e da metodologia aplicados, de forma a obter preços considerados justos pelos interessados. A Diretoria e Controladoria também participam analisando e formalizando a aprovação final do processo.

Logo após a fase de entrevistas, deu-se início à pandemia da Covid -19, dificultando os contatos com a Controladoria e a IES de forma geral, especialmente porque o foco da Instituição, naquele momento, era a adaptação dos cursos presenciais para cursos *on-line* remotos, para não prejudicar o corpo discente, além de intensificar a prospecção de novos alunos, uma vez que a evasão poderia aumentar devido à pandemia. Assim, não houve oportunidade de a pesquisadora conversar com a Controladoria para saber a razão da não cobrança dos preços de transferência orçados.

Considerou-se que como os fatos enunciados foram levantados em situação regular de trabalho, antes da pandemia, certamente deve ter havido algum(ns) motivo(s) importante(s) para que os preços de transferência não tivessem sido aplicados, depois de tanto tempo de discussão e de ter havido um acordo referente à cobrança (DSC1, Pergunta 1, Quadro 5.9).

Com base no retro exposto, entendeu-se que a construção e a adoção de uma PPT, elaborada de forma participativa com os gestores do provedor de serviços EAD e os gestores tomadores de serviços EAD, aprovada pela Controladoria e Diretoria, seria uma forma de regulamentar e consolidar o assunto na rotina da Instituição. Dentre vários aspectos, haveria a previsão de situações especiais em que o artefato poderia não ser aplicado, à critério da Diretoria.

Para justificar esse entendimento, adotou-se a perspectiva teórica da Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics - OIE*) que tem sido explorada em processos de mudanças contábeis há cerca de 30 anos. Segundo Hamilton (1932, p. 84, citado por Burns, 2000, p. 571), a *OIE* normalmente define as instituições como "um modo de pensamento ou ação de alguma prevalência e permanência, que está embutido nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo. São formas estabelecidas de pensar comuns a uma comunidade, por exemplo, os membros de uma organização (Burns, 1997; 2000, p. 571).

Para Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p. 11), quando as práticas contábeis se tornam rotinas institucionalizadas, seus papéis no processo organizacional e na tomada de decisões são totalmente aceitos pelos membros da organização. Desse modo, as novas práticas contábeis se tornam uma característica inerente ao processo de controle gerencial e representam formas de comportamento esperadas que definem as relações entre os diversos grupos organizacionais (Burns & Scapens, 2000, p. 6).

Conforme esclarecem Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p. 11), as “rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados, incorporando comportamentos orientados por regras, sendo que se fortalecem pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras”.

Para Burns e Scapens (2000, p. 7), as regras são as declarações formais de procedimentos, enquanto as rotinas são os procedimentos efetivamente em uso. Esses autores citam como exemplo o processo orçamentário e argumentam que as rotinas orçamentárias surgem e se reproduzem ao longo do tempo, quando as regras e procedimentos específicos (por exemplo, um “Manual de normas do orçamento”) são estabelecidos e implementados.

Consequentemente, de forma similar ao observado com o processo do orçamento, para a adoção de um novo artefato da Contabilidade Gerencial, ou seja, a implantação de um sistema de preço de transferência, a etapa de normatização de procedimentos, pela construção de uma PPT se torna fundamental à institucionalização das novas práticas contábeis.

Assim sendo, ficou ratificado como construto a construção de uma PPT para a IES, inexistente na sua realidade e na literatura, sendo, portanto, um artefato inovador. Foi dito ratificado porque, antes das entrevistas, a pesquisadora havia ouvido falar sobre discussões

acerca do preço de transferência na IES, mas desconhecia o andamento e a real situação do assunto.

Tratando-se de uma pesquisa intervencionista construtiva, elaborada em parceria com a IES, a participação dos respondentes da pesquisa foi imprescindível para a conclusão da empreitada. Todos foram ouvidos, conforme o Quadro 5.11 referente ao Bloco 4b das entrevistas, trazendo significativas contribuições à construção da PPT. A participação de 15 membros da IES ou da Fundação ligada à IES, caracteriza o atendimento ao **Critério 4 da APC**, conforme Quadro 4.1, que sustenta a necessidade de incluir o trabalho em equipe íntima entre o pesquisador e os profissionais.

As contribuições obtidas dos respondentes foram aqui elencadas resumidamente:

- a) Algumas premissas para o estabelecimento dos preços de transferência:
  - 1) Levar em consideração a realidade física e operacional da prestação de serviço, aquilo que acontece no dia a dia, entendendo claramente a realidade.
  - 2) Tem que haver justiça para com as partes.
  - 3) Tem que haver incentivo a buscar otimização da entidade como um todo.
  - 4) Não é tão relevante assim, se espelhar sempre em alguma referência do mercado, quando possível;
  - 5) Muito importante, nas palavras do “eu coletivo” no DSC, é que o processo tem que ser transparente.
- b) Sugestões dos entrevistados sobre o método de preços de transferência, prevalecendo o preço de mercado ou preço de mercado ajustado;
- c) Sugestão sobre a periodicidade de revisão: anual;
- d) A conveniência de ser trabalhada de forma participativa com a Controladoria e os gestores envolvidos no processo, ou seja, o gestor provedor de serviços EAD e os gestores tomadores de serviços EAD e, posteriormente, da Diretoria, instância que homologa o processo.

O Quadro 5.13 sumariza as contribuições dos respondentes com a identificação das respectivas perguntas da entrevista e DSC, conforme Quadro 5.11.

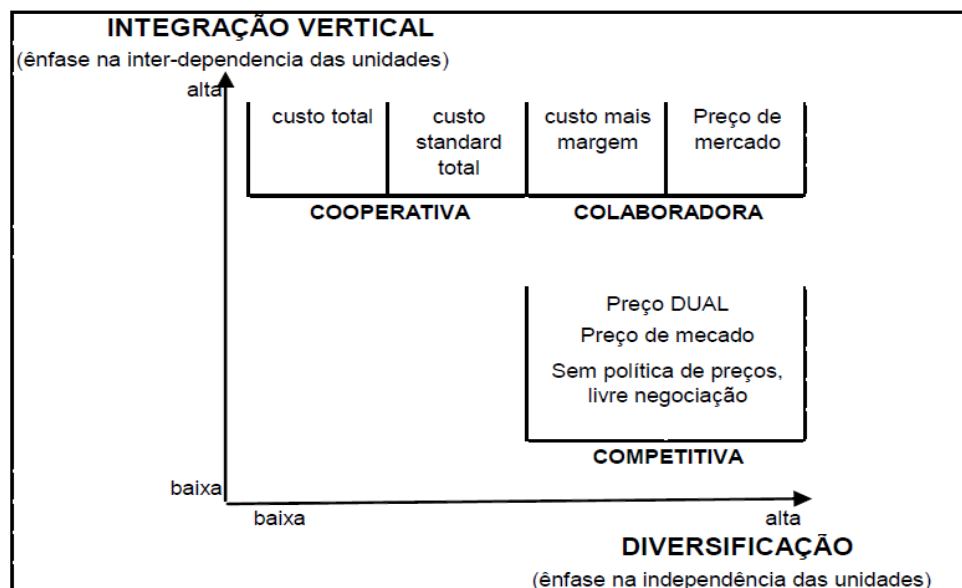
Quadro 5.13 – Contribuições dos respondentes da pesquisa para a elaboração da PPT

Contribuições	Pergunta N°	DSC da IC
Algumas premissas para o estabelecimento dos preços de transferência.	1	IC1
Método de estabelecimento de preços pelo preço de mercado ou mercado ajustado.	4	IC1
Periodicidade de revisão: anual, na época do orçamento.	1	IC1
A conveniência de ser trabalhada de forma participativa com a Controladoria, o gestor provedor de serviços EAD e os gestores tomadores de serviços EAD, além de posteriormente, da Diretoria que homologa o processo.	1	IC2 e IC4

Fonte: Elaboração própria

Dentre as contribuições acima enunciadas, cabe discussão sobre o método de preço de transferência a ser adotado. Ao finalizar a Subseção 5.2.1, verificou-se que segundo o modelo proposto por Eccles (1983, 1985), a IES tem estratégia de “alta integração vertical” e “baixa diversificação de produtos relacionados”. Para analisar o significado dessas estratégias, segundo Eccles (1983, 1985), é apresentada a Figura 3.9 do Referencial Teórico, aqui copiada como Figura 5.4.

Figura 5.4 – As estratégias organizacionais de Eccles (1983) e os preços de transferência



Fonte: Adaptado de Eccles (1983, citado por Guapo et al., 2011, p. 5)

A Figura 5.4 expõe o MAP das estratégias organizacionais de Eccles (1983). Verifica-se que uma organização que possui alta integração vertical e baixa diversificação de produtos se enquadra na estratégia cooperativa.

De fato, a IES é uma organização cooperativa, como salientam os resultados apontados pelas entrevistas, que vão ao encontro do que Eccles (1985) descreve: são instituições que têm a mesma estratégia para todas as divisões ou unidades de negócio, de forma que cada uma tem um papel específico na consecução dos objetivos da empresa. A hierarquia é verticalizada e o processo decisório é centralizado, com aspectos de interdependência entre as divisões ou unidades de negócio. Isso leva a um pensamento das unidades de agregar valor para elas, de modo a gerar valor para toda a organização.

Segundo Eccles (1983, 1985), para as empresas ou instituições cooperativas é recomendada a utilização de preços de transferência baseados nos custos totais, pelo método de custeio por absorção, adotando custos reais, ou o custo padrão (*standard*).

O autor esclarece que a tendência natural é que uma instituição cooperativa evolua para uma estratégia colaboradora, pela diversificação de produtos relacionados ou não, entendendo-se a diversificação como novos negócios. Neste caso, a Fundação cresce dentro do seu negócio, que é educação e projetos de consultoria, portanto, pela diversificação de produtos relacionados no seu nicho específico, com diferenciação pela qualidade.

Poderia, eventualmente, dependendo do modelo de parceria, crescer pelo aumento de polos educacionais, ampliando o leque de produtos relacionados. Caso viesse a se tornar uma instituição diversificada, teria estratégia colaboradora e, de acordo com Eccles (1983, 1985), seria indicado como preço de transferência o custo mais margem (método de custeio por absorção), ou o preço de transferência baseado no mercado.

Cabe uma consideração. Segundo Adler (1996, p. 69), além da estrutura organizacional considerada por Eccles (1983, 1985), a posição de um produto transferido no seu ciclo de vida influencia fortemente se o preço de transferência deve ser baseado no custo ou no mercado. Às vezes, um novo produto não pode ter um preço determinado pelo mercado e uma forma de preço de transferência baseada em custo ou negociada pode ser a única escolha viável. Portanto, essa condição do ciclo de vida do produto também poderia ser considerada.

Tendo em mente que se trata de uma pesquisa intervencionista, e que o objetivo é que o processo de elaboração da PPT tenha uma real participação dos gestores da IES, a pesquisadora julgou conveniente trabalhar com os preços baseados no mercado ajustado, como primeira opção, uma vez que o preço de mercado foi o método de preço de transferência indicado pela maioria dos entrevistados.

O fator de ajuste foi incluído por ser um redutor referente aos tributos (ISSQN, PIS, COFINS, Contribuição Social e IRPJ), despesas (comissões de venda, marketing, transporte, entre outros aspectos) e fator de risco por inadimplência, não observáveis no fornecimento

interno de serviços pelo NEAD (Cook, 1955, p. 88; Anthony & Govindarajan, 2008, p. 235, Frezatti et al., 2009, p. 125). A Contabilidade da IES colaborou no estabelecimento desse fator.

Na impossibilidade de obtenção de preços de mercado para alguns serviços, ficou estabelecido que seriam adotados os preços baseados nos custos totais, pelo método de custeio por absorção, utilizando o custo padrão (*standard*), conforme recomendado por Eccles (1983,1985) para instituições cooperativas.

Vale ressaltar que, mesmo aplicando-se preços de transferência baseados no mercado, é importante que o NEAD tenha o controle dos custos de todos os serviços prestados para cada unidade de negócio (custo de cada curso e de cada disciplina EAD), para alimentar o sistema de controle da Contabilidade Gerencial, de maneira que a Controladoria possa aferir corretamente o resultado econômico de cada unidade de negócio.

Como arcabouço da PPT, para a estruturação dos tópicos essenciais a serem descritos, utilizou-se o trabalho de Meer-Kooistra (1994), baseado na teoria das transações (Williamson, 1985), que define um conjunto de elementos que formam um sistema ou PPT, conforme a Subseção 3.3.3 do Referencial Teórico. Registra-se que uma característica importante dessa PPT é que seja elaborada de forma participativa com os gestores das áreas provedoras de serviços e gestores tomadores de serviços.

Apresentam-se, em seguida, os principais tópicos abordados na PPT, que constituem o sumário do documento:

- a) Objetivo;
- b) Requisitos;
- c) Escopo de aplicação;
- d) Método dos preços de transferência;
- e) Fundamentos para a decisão pelo método adotado;
- f) Fundamentos para a não opção por outros métodos de preços de transferência;
- g) Estabelecimento dos preços de transferência;
- h) Revisão dos preços de transferência;
- i) Autoridade que informa o volume de serviços para determinação do valor que será transferido em cada transação;
- j) Termos da transação (prestação de serviços);
- k) Modo de contratação;
- l) Suporte administrativo e de TI;
- m) Processo de arbitragem;
- n) Coerência do método adotado com a cultura organizacional e a estratégia;

- o) Consequências previsíveis do uso dos preços no dia a dia da organização;
- p) Reação esperada dos gestores das áreas envolvidas;
- q) Contribuições esperadas para o alcance dos objetivos estratégicos da organização;
- r) Estrutura de consulta:
  - i. Papel da área fornecedora de serviços;
  - ii. Papel das áreas tomadoras de serviços;
  - iii. Papel da Superintendência Acadêmica;
  - iv. Papel da Controladoria;
  - v. Papel da área de TI;
  - vi. Papel do Diretor Administrativo-Financeiro, Diretor de Cursos e Diretor-Presidente (Diretoria Executiva).

Alicerçados pelos fundamentos ora citados, pela literatura e Capítulo 3 - Referencial Teórico, elaborou-se a Política de Preço de Transferência (PPT), que se encontra na Seção 5.3.1.1. Posto isso, fica atendido o **Critério 2 da APC**, conforme Quadro 4.1

, a saber: produzir um artefato inovador, destinado a resolver um problema original da vida real. De forma similar, essa seção também atende ao **Critério 5 da APC** que expõe a necessidade de a pesquisa intervencionista construtiva estar cuidadosamente ligada ao conhecimento teórico existente.

#### *5.3.1.1 Política de preços de transferência (PPT)*

No Capítulo 3, relativo ao Referencial Teórico, Subseção 3.3.3, verificou-se que, segundo Meer-Kooistra (1994), há um conjunto de elementos que formam um sistema ou PPT, de acordo com a teoria de custos de transação. Alicerçados nos resultados da pesquisa de campo, pesquisa bibliográfica e discussões com participantes da IES, apresenta-se um esboço da política proposta, que se aplica à IES objeto de pesquisa, e que também se adequa a qualquer IES privada, mediante ajustes.

Este documento é o resultado de um trabalho conjunto da pesquisadora com gestores dos variados níveis da IES investigada, fundamentado no Referencial Teórico sobre preços de transferência. Foram ouvidas quinze pessoas em entrevistas e reuniões realizadas entre setembro de 2019 e fevereiro de 2020, na primeira fase, e entre outubro e novembro de 2020 na fase final.

a) Objetivo:

O objetivo da adoção de preços de transferência na organização é mensurar o resultado econômico das áreas, considerando-se as transações realizadas entre elas. Este resultado favorece ações de planejamento, controle, avaliação de desempenho (dos gestores e produtos) e tomada de decisões.

b) Requisitos:

A política de preços de transferência tem alguns requisitos a serem considerados que incluem:

1. O processo de formação dos preços deverá estar em conformidade com os valores da Instituição (no caso da IES investigada são: justiça, integridade, profissionalismo e meritocracia).

2. O método adotado deve ser coerente com a cultura, modelo de gestão e estratégia organizacional. O modelo é de gestão participativa com tomada de decisão colegiada. A estratégia corporativa é de alta integração vertical e baixa diversificação (Eccles, 1983, 1985), com estratégia competitiva de foco na diferenciação, segundo Porter (1980) e defensiva, conforme Miles e Snow (1978), em consonância com os resultados constatados pela pesquisa.

3. Precisa levar em consideração a realidade física e operacional da prestação de serviço, aquilo que acontece no dia a dia, dada a diversidade de situações.

4. A proposta do preço de transferência tem que gerar incentivo à otimização dos resultados da entidade como um todo e promover a congruência de objetivos.

5. É essencial que a entidade trabalhe com CR na forma de centros de resultados, o que já ocorre na IES em estudo.

6. Deve prevalecer a filosofia de descentralização e autonomia dos CR, sem prejuízo da congruência dos objetivos estratégicos organizacionais.

c) Escopo de aplicação

1. Esta Política se aplica a todas as transações internas realizadas entre o centro de resultado fornecedor de serviços de *backoffice* para o EAD, que nas IES é denominado Núcleo de Ensino à Distância (NEAD), e os centros de resultado tomadores de serviços de EAD, ou



seja, dos diversos cursos disponibilizados pelas IES como graduação, pós-graduação, mestrado profissional, educação executiva de curta duração, dentre outros.

2. Quando oportuno, poderão ser incluídos outros centros de resultados prestadores de serviços internos como das áreas de Tecnologia da Informação, Marketing e Relacionamento, Registro e Controle Acadêmico (RCAb), Núcleo de Atendimento ao Aluno e Professor (NAAP), dentre outras. Para tal presume-se a necessidade de regulamentações específicas.

3. Estão fora do escopo desta Política, por não se tratar de preço de transferência, as transações contabilizadas pela Contabilidade Gerencial referentes ao custo de oportunidade para fins de determinação do resultado econômico dos cursos, como por exemplo o custo de oportunidade do uso de salas eventualmente debitado aos centros de resultado dos cursos.

4. O presente documento contempla todos os serviços de *backoffice* de EAD requisitados pelos tomadores de serviços, quer sejam para novos cursos EAD, novas disciplinas EAD avulsas, e cursos ou disciplinas EAD já existentes. Dentre esses serviços destacam-se: oferta de disciplina, utilização de material gravado, aula chat, ambiente de apoio presencial, implementação de banco de questões, aplicação de avaliação via AVA (ambiente virtual de aprendizagem), avaliação presencial, *webinars*, gravação de vídeo, edição de vídeo, revisão de texto e correção de redação.

d) Método dos preços de transferência

1. O método dos preços de transferência adotado é o baseado no preço de mercado ajustado.

2. O fator de ajuste é um redutor referente aos tributos (ISSQN, PIS, COFINS, Contribuição Social e IRPJ), despesas (comissões de venda, marketing, transporte, etc.) e fator de risco por inadimplência, não observáveis no fornecimento interno de serviços pelo NEAD.

3. A Controladoria deve fornecer subsídios para atualização desses elementos. Foram obtidos os seguintes dados por meio dos relatórios da IES: (i) valores com tributos sobre vendas (ISSQN 2%; Cofins 3%; a IES é isenta dos demais tributos); (ii) marketing comercial dos cursos em relação à receita bruta dos cursos (10,0% em 2020); e (iii) fator de risco por inadimplência (7%); portanto, totalizando 22%.

4. Caso se constate dificuldade para a obtenção de preço de mercado para algum tipo de serviço específico da IES, utilizar o método de custeio por absorção, com o custo padrão total mais margem, isto é, o custo padrão total acrescido de um percentual para a remuneração pela prestação de serviços, estabelecido pela Diretoria Administrativo-Financeira, em conjunto com

a Diretoria de Cursos e Controladoria. Enquanto não houver possibilidade de instituir um custo padrão, utilizar o custo real mais margem.

5. Em situações excepcionais, à critério do Diretor-Presidente, juntamente com o Diretor Administrativo-Financeiro e Diretor de Cursos, os preços de transferência poderão ser arbitrados, visando atender aos interesses estratégicos da Instituição, mediante comunicação aos envolvidos. Para esta finalidade é necessário que o NEAD e a Controladoria mantenham controle dos custos e horas trabalhadas pelo NEAD para atender a cada centro de resultado.

e) Fundamentos para a decisão pelo método de preço de transferência adotado

A adoção do método de preço de transferência espelhado no preço de mercado ajustado embasou-se nos seguintes fundamentos:

1. O preço de transferência baseado no mercado foi o método preferido pela maioria dos coordenadores de cursos e demais gestores participantes da pesquisa (oito indicações de preferência dentre 12 entrevistados que optaram por algum dos métodos, ou seja, 67%).

2. Literatura seminal sobre preço de transferência e a maioria dos livros didáticos sobre o assunto recomenda a base em preços de mercado sempre que estes forem disponíveis e que haja um mercado competitivo (Cook, 1955, p. 88; Hirshleifer, 1956, p. 172; Anthony & Govindarajan, 2008; p. 232-235; Milgrom & Roberts, 1992). Tais condições foram confirmadas pela autora deste trabalho, conforme constatado pela pesquisa junto aos gestores da Instituição e, no mercado, por meio de mecanismos de busca de *sites* de empresas produtoras de materiais para EAD.

3. Na mesma linha, trabalho seminal de Cook (1955, pp. 89-91) indica que o preço de mercado é o mais indicado quando não há capacidade ociosa na unidade vendedora dos serviços, o que ocorre na IES em estudo, ratificando esta opção. Acrescenta que, havendo ociosidade, o preço de mercado pode ser reduzido até o limite dos custos variáveis da unidade provedora de serviços.

4. Considerando que a área fornecedora dos serviços de *backoffice* para o EAD, o NEAD, não tem capacidade ociosa, o preço de mercado representa o custo de oportunidade da receita perdida pela impossibilidade de venda ao mercado externo (Santos, 1995, Garrison et al., 2013, p. 510). O benefício da decisão do NEAD de fornecer o serviço internamente corresponde ao valor da melhor alternativa desprezada (fornecer o serviço no mercado), ou seja, no mínimo, ao menor preço de mercado (Pereira & Oliveira, 2015, p. 396).

5. O NEAD das IES, similarmente ao da Instituição pesquisada, geralmente tem como propósito prestar serviços apenas internamente e não incorre em gastos com tributos, comissões, custo de propaganda, risco do negócio, dentre outros (Cook, 1955, p. 89; Anthony & Govindarajan, 2008, p. 235; Frezatti et al., 2009, p. 125; Pereira & Oliveira, 2015, p. 395). Por conseguinte, justifica-se a utilização de um fator redutor nos preços de mercado.

6. O preço de mercado representa um desafio ao NEAD em busca da otimização dos custos e aumento de produtividade para gerar resultado econômico positivo e justificar investimentos em tecnologia e/ou outros eventualmente necessários.

7. O preço de mercado proporciona subsídios à Diretoria para tomada de decisões relativas a investimentos, bem como análise da conveniência de aquisição de serviços técnicos especializados, como gravação de vídeos, fora da Instituição (decisão do tipo *make-or-buy*) (Hansen & Mowen, 2003, p. 334, Horngren, et al., 2004, p. 222).

8. Além dos aspectos acima expostos, o preço de mercado tem melhor aceitação pelos gestores da Instituição e facilidade de compreensão conceitual.

f) Fundamentos para a não opção por outros métodos de preços de transferência

Além dos preços de transferência baseados no mercado, há métodos baseados em custos (em seus vários conceitos), negociados e arbitrados. Segue uma breve explicação sobre o motivo de não terem sido selecionados.

1. O preço baseado em custos totais reais tem as desvantagens de não medir o resultado econômico da unidade provedora de serviços, não gerando incentivo para melhorias de eficiência, além de transferir para a unidade compradora possíveis eficiências/ineficiências, bem como apresentar distorções causadas pelo rateio de custos fixos às unidades de produtos/serviços (Pereira & Oliveira, 2015, p. 394).

2. Os preços formados pelos custos variáveis apenas, revelam limitações similares às dos custos totais reais, exceto que não há distorções por rateio dos custos fixos, uma vez que estes não são transferidos (Pereira & Oliveira, 2015, p. 394).

3. O preço de transferência baseado no custo padrão pode não transferir ineficiências, mas não permite medir o resultado econômico. Este último é uma opção recomendada quando inexistem preços de mercado e se acresce um percentual como margem de lucro. Entretanto, há o inconveniente de induzir a resultados ilusórios e incorrer na distorção causada pela arbitragem da margem (Pereira & Oliveira, 2015, p. 394).

4. O preço de transferência baseado no custo de oportunidade é recomendado por vários pesquisadores (Faria, 1996; Catelli, Guerreiro, & Pereira, 2015, p. 398; Pereira & Oliveira, 2015, p. 396; Cosenza & Alegria, 2004, p. 70), mas deixou de ser escolhido, pela complexidade de aplicação prática para determinação do valor, ao exigir o conhecimento do menor preço de mercado (Santos, 2002, p. 45). Acrescente-se que o menor preço de mercado não seria interessante por propiciar receitas e resultados menores para o provedor de serviços, tendo como contrapartida custos menores e resultados maiores para os tomadores de serviços, o que poderia ser injusto para o NEAD. Além disso, poderia não atender o padrão de qualidade da IES.

5. A não opção pelo método de preços negociados justifica-se por não gerar incentivo à otimização dos resultados da entidade como um todo. O valor é influenciado pelas habilidades negociais e poder político dos gestores (Pereira & Oliveira, 2015, p. 394). Além disso, o modelo de gestão atual da IES em estudo é razoavelmente recente, de tal forma que os gestores podem ainda não possuir a maturidade necessária para a negociação dos valores dos preços de transferência.

6. Os preços arbitrados não são indicados por serem definidos e impostos pela administração central, podendo desagradar e desmotivar a gerência média, além de contrariar princípios básicos de um sistema de preços de transferência como a autonomia organizacional e a descentralização administrativa (Cosenza & Alegria, 2004, p. 68).

#### g) Estabelecimento dos preços de transferência

1. Cabe esclarecer que o preço de transferência espelhado no mercado representa um preço médio (Pereira & Oliveira, 2001, p. 395). Portanto, é necessário colher um mínimo de três orçamentos para cada tipo de serviço a ser precificado, atentando-se para que sejam consultados fornecedores que garantam um nível de qualidade compatível com o exigido pela entidade em estudo, ou seja, que atuem com foco na diferenciação pela qualidade da prestação de serviços e busca da satisfação dos clientes.

2. A área fornecedora de serviços de *backoffice* para o EAD (NEAD), é responsável pelo processo de formação e revisão dos preços de transferência (estruturação dos tipos de serviço e levantamento de preços de mercado), trabalhando em conjunto com os Coordenadores de Cursos indicados pela Superintendência Acadêmica para tal. Após a conclusão, o trabalho será analisado e ajustado pela Superintendência Acadêmica, que repassará à Controladoria, para análise e eventual revisão, em conjunto com as partes envolvidas.

3. Deve ser mantido pelo NEAD um banco de dados com os nomes, contatos, telefones, e-mail de entidades consideradas aptas a uma eventual consulta e/ou contratação.

4. A Controladoria fica encarregada de analisar o processo com relação ao funcionamento, ajuste de regras e valores, efetuando eventuais alterações após acordado com as partes envolvidas, para posterior submissão à aprovação pela Diretoria Administrativo-Financeira, em conjunto com a Diretoria de Cursos e Diretor-Presidente, em colegiado. Na eventualidade da necessidade de ajustes por esta instância, a Superintendência de Cursos e a Coordenação do NEAD serão ouvidas.

h) Revisão dos preços de transferência

1. Os preços serão revisados anualmente, no segundo semestre de cada ano (antes da preparação do orçamento do exercício seguinte), ou oportunamente, sempre que surgir um fato relevante que justifique esse procedimento (como por exemplo, poderia ter ocorrido em 2020, devido a pandemia da Covid-19, que afetou os preços de mercado em geral, e gerou maior demanda pelos serviços do NEAD, causada pela necessária adaptação dos cursos presenciais que se tornaram cursos *on-line*, em consequência da proibição legal de aulas presenciais pela necessidade de distanciamento social).

2. Pleitos nesse sentido, por parte dos Coordenadores de Cursos e da Coordenação do NEAD, devem ser enviados à Superintendência de Cursos, que fica responsável por levar o assunto à Controladoria, Diretoria de Cursos e Diretoria Administrativo-Financeira.

i) Autoridade que informa o volume de serviços para determinação do valor a ser transferido em cada transação

O responsável pelo centro de resultado fornecedor de serviços (Coordenador do NEAD) informa ao Coordenador de Curso que recebeu algum serviço do NEAD e à Controladoria, com base em critérios previamente estabelecidos. É conveniente que a comunicação seja feita de forma automatizada, com a colocação dos dados no sistema de gestão. A área de TI analisará esta possibilidade.

j) Termos da transação (prestação de serviços)

1. Os serviços oferecidos pelo NEAD devem atender aos requisitos de qualidade exigidos pela IES, adequados aos padrões de qualidade e excelência no atendimento para concorrer em seu nicho de mercado. É importante pactuar os prazos de entrega entre as partes.

2. A Coordenação do NEAD fica encarregada de criar, em conjunto com a Superintendência Acadêmica, e/ou com os Coordenadores de Cursos indicados por ela, um *Service Level Agreement (SLA)* para os serviços prestados pela área.

k) Modo de contratação

A confirmação de turma de um curso é considerada suficiente como forma de contratação de serviços junto ao NEAD. As solicitações especiais devem ser feitas pelos Coordenadores de Cursos, documentadas por meio de “ordens de serviços” para o NEAD, via correio eletrônico da IES. Caso este processo seja automatizado, compete aos Coordenadores de Cursos a inclusão das solicitações especiais no sistema de gestão.

l) Suporte administrativo e de TI

1. Cabe à área de TI, sob orientação do NEAD e da Controladoria, no que couber, envidar esforços para que todo o processo de entrada de dados referentes aos preços de transferência, por centro de resultado, seja feito de forma automatizada pelo NEAD, Controladoria e Coordenadores de Cursos. O processo deve iniciar-se de forma automática com a confirmação de turma de cada curso. O sistema deverá prever a entrada de solicitações especiais de serviços ao NEAD pelos Coordenadores de Cursos.

2. Caso no primeiro momento a automação não seja possível, compete ao NEAD a preparação de planilhas atualizadas mensalmente com o volume de serviços e preço de cada serviço descrevendo a composição e totalizando os valores a serem transferidos por centros de resultados, para envio à Controladoria e Coordenadores de Cursos.

m) Processo de arbitragem

Caso ocorram divergências entre as partes contratantes fica estabelecido que a arbitragem será conduzida inicialmente pela Superintendência Acadêmica e Controladoria, que buscarão o entendimento conjuntamente, levando à Diretoria Administrativo-Financeira e

Diretoria de Cursos, para análise conjunta, se necessário. A arbitragem, deverá pautar-se pelos valores da Instituição, em especial a Justiça.

n) Coerência do método adotado com a cultura organizacional e a estratégia

O método de preços de transferência espelhados em preços de mercado ajustados é coerente com a cultura organizacional da entidade, o que se observa pelos seus valores de Justiça e Meritocracia. Preços de mercado são referências geralmente aceitas como justas e representam um desafio aos gestores para a otimização dos resultados o que leva à valorização do profissional em uma gestão meritocrática.

o) Consequências previsíveis do uso dos preços no dia a dia da organização

Avalia-se que o uso dos preços de transferência no dia a dia da IES tem algumas consequências previsíveis como:

1. Informações úteis para planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisões.
2. Ganhos em qualidade e produtividade, conforme explicado no item “**p**”, a seguir).
3. No primeiro ano, particularmente, é possível a ocorrência de eventuais conflitos causados pelo desconhecimento do processo de formação dos preços de transferência ou mesmo desta Política.
4. Para minimização dessa possibilidade a Controladoria, em conjunto com o NEAD, deverá preparar uma apresentação, no formato de Manual de Operacionalização, com o detalhamento do processo de formação e revisão dos preços de transferência, que deverá ser atualizada anualmente. Tal apresentação deve ser utilizada em reuniões técnicas e treinamentos da Superintendência Acadêmica e Controladoria com os Coordenadores de Cursos. É essencial enviar essa apresentação aos Coordenadores de Cursos, juntamente com esta Política, para eventuais consultas.

p) Reação esperada dos gestores das áreas envolvidas

1. Entre os benefícios da adoção de uma política de preços de transferência espera-se que o gestor da área fornecedora de serviços, NEAD, e equipe, tenham mais motivação para aumentar a produtividade e gerar resultados positivos, fruto do reconhecimento dos resultados

pelos serviços prestados que antes não eram reconhecidos pela Contabilidade Gerencial (Hirshleifer, 1956, p. 172).

2. Em paralelo, é possível, que a geração de resultados positivos pelo NEAD crie oportunidade para justificar mais investimentos em tecnologia permitindo um incremento de qualidade e maior especialização na prestação de serviços, padronização e aumento de produtividade. Para essa avaliação a área fornecedora de serviços e os CR compradores de serviços deverão estabelecer um *Service Level Agreement (SLA)* para cada tipo de serviço prestado.

3. Por outro lado, os gestores dos centros compradores de serviços despertarão interesse pelo acompanhamento dos relatórios que apontam as precificações, pois estas impactarão seus custos e resultados. Também é provável que alguns terão interesse em participar do processo de estabelecimento e revisão dos preços, especialmente aqueles gestores de cursos totalmente EAD que ainda não estejam solidificados no mercado, com pequena margem de contribuição.

4. Adicionalmente, os gestores das áreas tomadoras de serviços serão estimulados a buscar mais alunos e aumentar a receita, para compensar os custos dos serviços comprados, o que poderá impactar positivamente o resultado da IES e gerar um aumento da margem de contribuição, receita bruta e taxa de retorno dos investimentos.

5. Segundo Hirshleifer (1956, p. 172), os preços fixados em transferências internas afetam o nível de atividade dentro das divisões, a taxa de retorno no investimento pela qual cada subunidade ou divisão tem o seu desempenho avaliado, e o lucro total que é alcançado pela empresa como um todo.

#### q) Contribuições esperadas para o alcance dos objetivos estratégicos da organização

Considerando que a Instituição possui oito objetivos estratégicos, a adoção de uma Política de Preços de Transferência contribui diretamente para o alcance de, ao menos, três desses objetivos e indiretamente para outros três, sendo:

##### i) Contribuição direta:

1. Objetivo 3: Garantir a satisfação de alunos, professores, colaboradores e demais *stakeholders*.

Possibilita minimizar insatisfações dos gestores geradas pelo sentimento de injustiça eventualmente causado por medições inadequada de resultados.



2. Objetivo 4: Promover a inovação em produtos, processos e mercados.

A adoção de uma PPT é uma inovação para melhoria em processos; indiretamente, pode também estimular a inovação em produtos por trazer intrinsecamente um desafio de otimização para melhoria dos resultados pelos gestores.

3. Objetivo 5: Focar na qualidade dos produtos e processos: zero defeito, zero desperdício: IES ENXUTA.

A adoção de uma PPT favorece a qualidade do processo de adoção dos preços de transferência. Este objetivo estratégico também é contemplado na Política ao estimular a criação de um *SLA* entre as áreas fornecedoras e as tomadoras de serviços.

ii) Contribuição indireta:

1. Objetivo 1: Otimizar o desempenho econômico, financeiro e patrimonial

A despeito da IES não ter fins lucrativos, busca otimizar o desempenho econômico, financeiro e patrimonial. Assim, os resultados são medidos e há possibilidade de melhoria pela motivação dos gestores na busca por melhores resultados, bem como pela possibilidade de eliminação de desperdícios da área provedora de serviços, ao se comparar com o mercado, já que o principal objetivo dos preços de transferência é a medição do resultado econômico por CR para fins de avaliação de desempenho e tomada de decisões. Segundo Drucker (1975), “o que pode ser medido pode ser melhorado”.

2. Objetivo 4: Desenvolver competências, habilidades e atitudes de todos os gestores e dos colaboradores.

Estimula os Coordenadores de Cursos e do NEAD a obterem melhores resultados, sendo uma oportunidade de desenvolvimento de competências e habilidades de gestão de custos e orçamentária, de captação de alunos para melhorar os resultados, bem como desenvolver competências de trabalho em equipe aos participantes da equipe que colabora na formação/revisão dos preços de transferência com pesquisas de preços de mercado, dentre outros serviços.

3. Objetivo 7: Promover proatividade e agilidade nas decisões e na implementação de ações.

Promove o aperfeiçoamento da medição dos resultados dos CR, favorecendo a rapidez nas avaliações de desempenho para a tomada de decisões e implementação de ações, como por exemplo, decisões de investimento para melhoria do fornecimento de produtos e serviços, ou para a criação ou fechamento de cursos. Vale lembrar dos princípios da Contabilidade Gerencial: medir, informar e decidir.

r) Estrutura de consulta:

i) Papel da área provedora de serviços:

1. A Coordenação do NEAD, como responsável pela área provedora de serviços de *backoffice* para o EAD, fica incumbida dos registros e controles referentes aos preços de transferência pelos serviços prestados, tanto para cursos na modalidade EAD como para disciplinas EAD permitidas em cursos presenciais (híbridos).

2. Também é responsável pelo processo de formação e revisão dos preços de transferência (estruturação dos tipos de serviço e levantamento de preços de mercado com coleta de no mínimo três orçamentos para cada serviço), trabalhando em conjunto com a Superintendência Acadêmica e com os Coordenadores de Cursos indicados por ela para tal. Após a conclusão, o trabalho será levado para análise pela Controladoria, com relação ao funcionamento e eventual ajuste das regras e valores, mediante discussão e acordo com a Superintendência Acadêmica e NEAD.

3. Deve ser mantido pelo NEAD um banco de dados com os nomes, contatos, telefones, e-mail de entidades consideradas aptas a uma eventual consulta e/ou contratação.

4. É necessário que o NEAD e a Controladoria mantenham controle dos custos e horas trabalhadas pelo NEAD para atender a cada centro de resultado, para aferição do resultado econômico.

5. A Coordenação do NEAD fica encarregada de criar, em conjunto com a Superintendência Acadêmica e com os Coordenadores de Cursos indicados por ela, um *Service Level Agreement* (SLA) para os serviços prestados pela área.

6. É responsabilidade do NEAD, em conjunto com a Controladoria, preparar uma apresentação no formato de Manual de Operacionalização, detalhando o processo de formação e revisão dos preços de transferência, que deverá ser atualizada anualmente. Tal apresentação fará parte de reuniões de treinamento da Superintendência Acadêmica e Controladoria com os Coordenadores de Cursos.

7. É atribuição do NEAD e da Controladoria colaborar, nos assuntos de sua competência, para que a área de TI promova as modificações de sistema necessárias à adoção desta Política de forma automatizada.

ii) Papel das áreas tomadoras de serviços:

1. Os Coordenadores de Cursos (modalidades EaD, presencial, híbrido e MOBI) são responsáveis pelo acompanhamento e conferência dos valores lançados como custos em seus centros de resultados por meio de preços de transferência, dando conhecimento ao NEAD e à Controladoria em caso de omissão ou falha em registros.

2. Cabe aos Coordenadores de Cursos participar de reuniões de trabalho e treinamento sobre esta PPT e o processo de formação dos preços e suas revisões, colaborando em eventuais discussões sempre que oportuno. Em todas as ocasiões os valores da Instituição (Justiça, Integridade, Profissionalismo e Meritocracia) deverão ser preservados.

iii) Papel da Superintendência Acadêmica

1. Compete à Superintendência Acadêmica, como órgão responsável pelos centros de resultados do NEAD e também dos Coordenadores de Cursos, a supervisão dos trabalhos referentes à formação e revisão dos preços de transferência, submetendo à Controladoria após a sua análise e revisão, em conjunto com as partes envolvidas.

2. Compete à Superintendência Acadêmica, levar à Diretoria Administrativo-Financeira e Diretoria de Cursos, pleitos dos Coordenadores de Cursos e da Coordenação do NEAD, de revisão dos preços de transferência devido condições excepcionais.

3. Cabe à Superintendência Acadêmica, em conjunto com a Controladoria, solucionar eventuais conflitos referentes aos preços de transferência, esclarecendo sobre o processo de formação dos preços e aplicação do artefato, cuidando para que seja mantido um bom clima organizacional, sendo observados os valores da Instituição, em especial a Justiça.

4. Compete à Superintendência Acadêmica supervisionar os trabalhos de criação e atualização de um *Service Level Agreement* (SLA) para os serviços prestados pelo NEAD aos demais CR.

5. É de responsabilidade da Superintendência Acadêmica realizar reuniões de trabalho com os Coordenadores de Cursos para discussões sobre o processo de formação e revisão dos preços de transferência, promovendo um treinamento. Recomenda-se a participação da Controladoria para evidenciar a importância do processo para a Instituição, utilizando a Apresentação preparada pelo NEAD e Controladoria para este fim.

iv) Papel da Controladoria

1. Compete à Controladoria estabelecer um cronograma referente à formação e às revisões anuais dos preços de transferência e, acompanhar o cumprimento junto aos envolvidos, de forma que ao iniciar o processo orçamentário do exercício seguinte, os valores de preços de transferência estejam atualizados.

2. Cabe à Controladoria submeter o processo de formação dos preços de transferência, recebido da Superintendência Acadêmica e revisado em conjunto, à Diretoria Administrativo-Financeira para aprovação pela Diretoria Executiva em colegiado. A Diretoria Executiva promoverá análise e eventual revisão, com a participação das partes envolvidas.

3. A Controladoria é responsável pelo fornecimento do valor do fator de ajuste redutor dos preços de transferência estabelecido anualmente, com base nos relatórios contábeis.

4. É de competência da Controladoria zelar pela exatidão dos lançamentos dos preços de transferência no processo orçamentário previsto e realizado.

5. É necessário que a Controladoria e o NEAD mantenham controle dos custos e horas trabalhadas pelo NEAD para atender a cada centro de resultado, para aferição do resultado econômico.

6. Compete à Controladoria, em conjunto com a Superintendência Acadêmica, solucionar eventuais conflitos referentes aos preços de transferência, esclarecendo sobre o processo de formação dos preços e aplicação do artefato, cuidando para que seja mantido um bom clima organizacional, sendo preservados os valores da Instituição, em especial a Justiça.

7. É responsabilidade da Controladoria, em conjunto com o NEAD, elaborar um Manual de operacionalização do sistema de preço de transferência e preparar uma apresentação detalhando o processo de formação e revisão dos preços de transferência, que deverá ser atualizada anualmente. Tal apresentação fará parte de reuniões de treinamento da Superintendência Acadêmica e Controladoria com os Coordenadores de Cursos.

8. É atribuição da área de Controladoria e do NEAD colaborar, nos assuntos de sua competência, para que a área de TI promova as modificações de sistema necessárias à adoção desta Política de forma automatizada.

9. Compete à Controladoria e Superintendência Acadêmica, levar à Diretoria Administrativo-Financeira e Diretoria de Cursos, pleitos dos Coordenadores de Cursos e da Coordenação do NEAD, de revisão dos preços de transferência devido condições excepcionais.

v) Papel da área de TI

1. É atribuição da área de TI providenciar, com a colaboração do NEAD e da Controladoria, as modificações de sistema necessárias para a adoção desta Política de forma automatizada. A área de TI deverá envidar esforços para que todo o processo de entrada de dados referentes aos preços de transferência, por centro de resultado, seja feito de forma automatizada pelo NEAD, Controladoria e Coordenadores de Cursos.

2. O processo deve iniciar-se de forma automática com a confirmação de turma de cada curso. O *workflow* deve prever o aceite dos preços transferidos pelos gestores tomadores de serviços, bem como a entrada de solicitações especiais de serviços ao NEAD pelos Coordenadores de Cursos.

vi) Papel do Diretor Administrativo-Financeiro, Diretor de Cursos e Diretor-Presidente (Diretoria Executiva)

1. Compete ao Diretor Administrativo-Financeiro, em conjunto com o Diretor de Cursos e Diretor-Presidente, aprovar o processo de formação dos preços de transferência, promover eventuais ajustes de regras e revisão de valores, após a análise pela Controladoria, ouvindo as partes envolvidas caso necessite de ajustes.

2. Cabe ao Diretor Administrativo-Financeiro, em conjunto com o Diretor de Cursos, solucionar eventuais conflitos sobre o sistema de preços de transferência, levados ao seu conhecimento pela Controladoria, por não terem sido resolvidos nas instâncias inferiores.

3. Cabe ao Diretor Administrativo-Financeiro, em conjunto com o Diretor de Cursos e Diretor-Presidente, decidir pela utilização de preços de transferência arbitrados, em situações excepcionais, visando preservar os interesses estratégicos da Instituição, mediante comunicação aos envolvidos.

4. Pleitos de revisão dos preços de transferência devido condições excepcionais, por parte dos Coordenadores de Cursos e da Coordenação do NEAD, devem ser enviados à Superintendência de Cursos, que fica responsável por levar o assunto à Controladoria, Diretoria de Cursos e Diretoria Administrativo-Financeira.

### ***5.3.2 Implementação e teste do construto***

Após a elaboração da PPT, a primeira versão foi enviada à Diretoria no final de outubro de 2020 e revisada com alguns ajustes redacionais, em dezembro de 2020. No dia 07 de janeiro de 2021 houve uma reunião com o Diretor Presidente e o Diretor Administrativo-Financeiro quando, em acordo com a pesquisadora, foi decidida a constituição de um grupo de trabalho

(GT) para a análise, eventual proposição de sugestões de melhorias, revisão e aprovação da PPT, bem como para acompanhar o processo de teste para a sua implementação.

Dessa maneira, o documento foi enviado ao GT que foi constituído pelo Diretor Administrativo-Financeiro, o Diretor de Cursos, o *Controller*, a Superintendente Acadêmica, representando os coordenadores de cursos tomadores de serviços EAD e a Coordenadora do NEAD, área provedora dos serviços EAD.

Houve uma primeira reunião em 15 de janeiro de 2021, em que todos os membros do GT se manifestaram e foram feitas poucas sugestões de alteração, que após discutidas, chegou-se a um consenso e elas foram introduzidas no documento. A única modificação relevante, proposta na ocasião pela Controladoria, foi o pedido de colocação, como segunda opção de método de cálculo, preços baseados no método de custeio por absorção adotando o custo real mais margem e não o custo padrão mais margem, porque haveria dificuldades para estabelecer o custo padrão, por não haver histórico de custos registrados.

Em 22 de janeiro de 2021, foi feita uma segunda reunião quando o documento foi considerado aprovado pela IES e foi decidido iniciar-se o teste prático da PPT, cuja versão final foi enviada ao GT em 24 de janeiro de 2021; a princípio, o teste seria efetuado para um curso.

A primeira providência para a simulação prática das ações foi o NEAD relacionar todas as atividades envolvidas e respectivas descrições para o fornecimento dos cursos ou disciplinas EAD, especificando as utilizadas em cada curso. Em seguida, foram assinalados os serviços que o NEAD entende que seriam passíveis de obtenção de preços de mercado.

O Quadro 5.14 sumariza essas informações recebidas do provedor de serviços EAD, o NEAD, em fevereiro de 2021. Verificou-se que, segundo o NEAD, somente haveria preços de mercado para os serviços de gravação de vídeo, edição de vídeo, revisão de texto e correção de redação. Caso isso se confirmasse, a solução prevista, segundo a PPT, seria a adoção de preços de transferência baseados nos custos reais para os demais serviços.

Após essa etapa, houve muitas dificuldades para realizar contatos junto à IES, não alcançando sucesso em telefonemas e mensagens de e-mail, em que se indagava sobre a continuidade dos trabalhos. Por fim, foi marcada uma reunião com o GT realizada em 19 de abril de 2021.

Nessa ocasião, a Superintendente Acadêmica informou sobre as dificuldades em se obter preços de mercado para muitos serviços. Pouco tempo depois, soube por outras fontes, que houve mudança de gestão na IES, pelo término do mandato da Diretoria, uma vez que se trata de uma Fundação.

O fato é que a PPT tem previsão de que sejam utilizados preços de transferência baseados em custos reais quando não for possível obter preços de mercado. Portanto, a falta de preços de mercado para parte dos serviços não prejudica a validade da PPT. Registra-se, pelo descrito, o cumprimento do **Critério 3 da APC**, que prevê que seja realizada na pesquisa construtiva, pelo menos uma tentativa de implementar o artefato para testar sua aplicabilidade, uma vez que houve a aprovação e o início do processo de teste para a adoção da PPT.

Quadro 5.14 – Serviços do NEAD passíveis de ter preços de mercado por cursos

Serviço EAD	Descrição	Graduação Presencial	Graduação EAD	Edux Presencial	Edux EAD	Marketing e Relacionamento	Tem preço de mercado
Oferta de disciplina	Preparação, acompanhamento e orientação a alunos e professores	x	x	x	x		
Utilização de material gravado	Curso previamente desenvolvido e gravado pela equipe do EAD	x	x	x	x		
Aula-chat	Aula em tempo real - preparação e suporte	x	x	x	x		
Ambiente de apoio presencial	Criação e suporte	x		x			
Implementação de banco de questões	Questões enviadas pelo solicitantes e incluídas no ambiente virtual para aplicação de avaliação	x					
Aplicação de avaliação via AVA	Configuração e suporte	x		x	x		
Avaliação presencial	Preparação e aplicação de prova presencial no prédio da IES e Polos	x	x				
Webinars	Palestras em tempo real transmitidos para público externo					x	
Gravação de vídeo	Gravação de vídeos para marketing ou divulgação aos alunos					x	x
Edição de vídeo	Edição de vídeo previamente gravado com ou sem utilização do AVA					x	x
Revisão de texto	Peças de marketing e materiais diversos a serem divulgados a alunos e público externo					x	x
Correção de redação	Provas de vestibular					x	x

Fonte: Elaboração própria com dados fornecidos pela IES (2020)

De acordo com Kasanen, Lukka e Siitonen (1993, p. 253), a pesquisa intervencionista pode ser analisada quanto à validade dos resultados, que podem ser classificados na forma fraca, semiforte e forte. A forma fraca se caracteriza pela vontade dos práticos em adotar a solução proposta, a semiforte é evidenciada pela ampla adoção das empresas e a forte é alcançada quando, após a adoção, o desempenho obtido é melhor do que a situação anterior. Portanto, como houve a aprovação e o início do processo de teste para adoção, a intervenção pode ser classificada como validade fraca.

Outra forma de qualificação da intervenção é quanto ao grau da intervenção. Pode ser modesta se for necessário pequenas modificações ou ajustes nos processos e forte se para atingir os objetivos forem introduzidas mudanças significativas ou o redesenho de todo o processo. (Jönson & Lukka, 2007, p. 376). Assim, a intervenção desta pesquisa pode ser qualificada como forte, porque exige mudança significativa nos processos de Contabilidade Gerencial de toda a IES para aferir o resultado econômico da unidade de negócio fornecedora de serviços EAD e das unidades de negócio tomadoras de serviços EAD, objetivo principal da implantação do preço de transferência.

Em adição, registram-se os procedimentos propostos para facilitar a continuidade dos trabalhos de implantação da PPT caso seja do interesse da nova Diretoria da IES:

- a) Diretoria e Controladoria mostrarem a importância do assunto em reuniões;
- b) Promover um treinamento para nivelamento do conhecimento do assunto para todos os gestores envolvidos;
- c) Devido à mudança de Diretoria, designar grupo de trabalho (GT) com a participação da gestora do provedor de serviços EAD (NEAD), representantes dos gestores tomadores de serviços e Controladoria para verificar a necessidade de eventuais ajustes na PPT;
- d) Submeter à aprovação da Diretoria em reunião, com a participação da Controladoria, Superintendência Acadêmica, Coordenação do NEAD e Coordenadores de Cursos envolvidos;
- e) Implantar, de fato, a Política, comunicando casos de exceção aos envolvidos.

Ao concluir os procedimentos da fase de trabalho de campo da pesquisa, conforme o *framework*, é apresentada a fase de teorização.

#### 5.4 PROCEDIMENTOS DA ABORDAGEM CONSTRUTIVA – FASE DE TEORIZAÇÃO



A fase de teorização do *framework* de Labro e Tuomela (2003) inclui duas etapas: examinar o escopo e a aplicabilidade do construto, bem como mostrar as contribuições teóricas.

#### **5.4.1 Escopo e aplicabilidade do construto**

A PPT foi construída de forma a ser passível de aplicação em qualquer instituição de ensino privada, que ofereça cursos nas várias modalidades como cursos presenciais, cursos EAD, cursos híbridos ou cursos remotos on-line, que foram amplamente utilizados na IES pesquisada para substituir os cursos presenciais durante a pandemia. Vale ressaltar que são necessárias adaptações na PPT, para utilização por outras entidades, porque esta é uma pesquisa intervencionista específica para uma IES, e seus resultados não podem ser generalizados, como em toda pesquisa qualitativa.

Embora o trabalho de Meer-Kooistra (1994), que auxiliou no desenvolvimento do construto desta pesquisa, ofereça um *framework* para a construção de qualquer sistema de preços de transferência, pois inclui como item final “relação com o sistema de preço de transferência fiscal”, por estar fora do escopo do estudo, os aspectos tributários dos preços de transferência não foram considerados, tratando-se de preços de transferência internos.

Um requisito é que a organização trabalhe com unidades de negócio ou divisões e que utilize CR, com centros de resultado distintos para cada provedor de serviços EAD e para cada unidade de negócio tomadora de serviços EAD. Deve prevalecer, assim, um modelo de gestão participativa, filosofia de descentralização e autonomia dos CR, sem prejuízo da congruência dos objetivos estratégicos organizacionais.

Pelo exposto, a política se aplica a todas as transações internas realizadas entre o centro de resultado fornecedor de serviços de *backoffice* para o EAD, que na IES em estudo é denominado Núcleo de Ensino à Distância (NEAD), e os centros de resultado tomadores de serviços de EAD, ou seja, os diversos cursos disponibilizados pela IES como Graduação em Ciências Contábeis, Pós- Graduação em Mercado Financeiro e de Capitais e o MBA em Gestão Tributária, que permitem uma determinada carga horária de disciplinas EAD, e os cursos totalmente na modalidade EAD como o MBA de Contabilidade e Finanças e o MBA em Gestão Tributária EAD, dentre outros, nas modalidades EAD, híbridos ou EAD on-line (ao vivo).

Se necessário, há a possibilidade de adaptação dessa Política para a inclusão de outros centros de resultados prestadores de serviços internos como áreas de Tecnologia da Informação, Marketing e Relacionamento, Registro e Controle Acadêmico (RCA), Núcleo de Atendimento

ao Aluno e Professor (NAAP), dentre outras. Para tal, presume-se a necessidade de regulamentações específicas.

#### **5.4.2 Apresentação das contribuições teóricas**

A pesquisa intervencionista tem sido aclamada como uma das formas de diminuir o *gap* de conhecimento entre acadêmicos e práticos (Jönsson & Lukka, 2006; Merchant & Van der Stede (2012). Assim, a construção de uma PPT é uma inovação para a IES objeto de estudo e uma contribuição teórica para a literatura ao preencher a lacuna da inexistência de estudos sobre preços de transferência no setor educacional. Ademais, contribui para a literatura ao ratificar a Velha Economia Institucional (*OIE*) pois, como visto anteriormente, a PPT é uma forma de consolidar o assunto na rotina da Instituição. Repetindo as palavras de Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p. 11), “quando as práticas contábeis se tornam rotinas institucionalizadas, seus papéis no processo organizacional e na tomada de decisões são totalmente aceitos pelos membros da organização”.

Em adição, a PPT também é um facilitador para a realidade das IES privadas que queiram implantar um sistema de preços de transferência, ou mesmo que tenham tentado a implantação sem sucesso, talvez pela ausência de uma regulamentação formalizada ou por uma forma não participativa de estabelecimento dos preços.

Nota-se que uma característica da PPT desenvolvida é que o processo de formação e revisão de preços seja participativo, com o envolvimento de representantes das partes interessadas, para que haja transparência e o entendimento do conceito, elementos facilitadores para o alcance do sentimento de justiça quanto aos preços estabelecidos.

Cabe aqui um esclarecimento. Quando foi afirmado que a PPT pode ser aplicada a quaisquer IES privadas, é fundamental ratificar que adaptações são necessárias. O modelo de gestão, estratégias organizacionais, estratégias competitivas e método(s) de preços de transferência são prerrogativas da alta administração de cada organização. Esta é uma pesquisa qualitativa intervencionista e os resultados são específicos para a amostra estudada, não podendo ser generalizados.

Entretanto, a metodologia aplicada para identificar a estratégia organizacional e método de preço de transferência segundo Eccles (1983, 1985), classificar a estratégia competitiva, segundo Porter (1980) e Miles e Snow (1978), e descrever o modelo de gestão, podem ser replicados em quaisquer IES.

Ainda do ponto de vista de aplicação prática, a construção e adoção de uma PPT estimula as IES a utilizarem os preços de transferência internos como um artefato de controle gerencial e avaliação de desempenho visando identificar a margem de contribuição de cada unidade de negócio para o resultado global da entidade.

Dentre os benefícios da adoção de uma PPT, espera-se que o gestor da área fornecedora de serviços, NEAD, e equipe, tenham mais motivação para aumentar a produtividade e gerar resultados positivos, fruto do reconhecimento dos resultados pelos serviços prestados que antes não eram reconhecidos pela Contabilidade Gerencial (Hirshleifer, 1956, p. 172).

A geração de resultados positivos pelo NEAD pode oportunizar investimentos em tecnologia permitindo um incremento de qualidade e maior especialização na prestação de serviços, padronização e aumento de produtividade. Está prevista na PPT a criação de um *Service Level Agreement (SLA)* entre a área fornecedora de serviços e os CR compradores de serviços, com o objetivo de avaliar e melhorar a qualidade dos serviços prestados.

Adicionalmente, os gestores das áreas tomadoras de serviços podem ser estimulados a buscar mais alunos e aumentar a receita, para compensar os custos dos serviços comprados, o que poderia impactar positivamente o resultado da IES e gerar um aumento da margem de contribuição, receita bruta e taxa de retorno dos investimentos.

Os preços fixados em transferências internas afetam o nível de atividade dentro das divisões, a taxa de retorno no investimento pela qual cada subunidade ou divisão tem o seu desempenho avaliado e o lucro total que é alcançado pela empresa como um todo (Hirshleifer, 1956, p. 172). A partir da otimização de processos e dos serviços prestados aliados a uma consistente gestão de custos e de resultados, há a possibilidade de redução dos preços dos cursos, levando em conta o ambiente de concorrência acirrada do setor educacional. Isso seria benéfico para a sociedade em geral, por oportunizar que mais pessoas se qualifiquem e consigam ascensão profissional.

Outra contribuição teórica, um achado desta pesquisa, foi a expectativa de uma gestora de que o núcleo provedor de serviços, o NEAD, seja valorizado via preços de transferência e que, assim, possa receber mais investimentos e amplie a estrutura e o quadro de pessoal, hoje sobrecarregado pela demanda crescente de cursos EAD.

Essa gestora entende que na IES, o preço de transferência tem um papel cultural muito importante, “até mais importante que o financeiro”, podendo quebrar um paradigma de que cursos EAD são sempre mais baratos do que os cursos presenciais. Acredita-se que em uma IES que trabalha em um nicho de mercado com foco na qualidade e excelência dos produtos e serviços, isso pode, eventualmente, não ocorrer. Os aspectos “papel cultural” e a “mudança de

cultura” são novos achados sobre os propósitos de uso de preços de transferência internos, uma vez que não constam da literatura.

Ao concluir o roteiro de pesquisa estabelecido pelo *framework* adotado, consideram-se validados e legitimados os procedimentos da pesquisa. Ressalta-se, ainda, que todas as contribuições teóricas integram as ações que dão cumprimento ao **Critério 5 da APC**, conforme Quadro 4.1, ou seja, estar cuidadosamente ligado ao conhecimento teórico existente, bem como ao **Critério 6 da APC** registrado no Quadro 4.1, ou seja, prestar especial atenção à criação de uma contribuição teórica.

Em seguida, expõe-se o Capítulo 6, no qual será apresentada uma visão geral do estudo e enunciada a resposta à questão de pesquisa, bem como os comentários finais.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No Capítulo 5 foram analisados os resultados da pesquisa e revelados o cumprimento de cada um dos objetivos específicos, inclusive com a apresentação da PPT produzida. Também foram relatados os procedimentos de trabalho de campo e da fase de teorização, conforme *framework* de Labro e Tuomela (2003). Portanto, após fornecer uma visão geral do estudo, responde-se à questão de pesquisa e conclui-se com os comentários finais.

### 6.1 VISÃO GERAL DO ESTUDO

Ao iniciar-se esta seção, cabe retomar o problema de pesquisa que se tornou relevante pelo crescimento exponencial do EAD nos últimos 10 anos. O problema é a ausência nas IES, de acordo com a literatura, de um artefato da Controladoria e Contabilidade Gerencial para precificar os serviços prestados entre as unidades de negócios das IES que oferecem cursos presenciais, cursos semipresenciais e cursos EAD, o que causa imprecisões nas mensurações dos resultados e, conseqüentemente, na avaliação de desempenho das áreas e dos respectivos gestores. Trata-se do artefato denominado preço de transferência.

O objetivo geral da presente pesquisa foi identificar os percalços, os fatores limitantes e os facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção de uma Política de Preços de Transferência (PPT) aplicada a uma instituição do setor de serviços educacionais, à luz da sua estratégia e modelo de gestão. A partir de uma pesquisa intervencionista construtiva, trabalhada em parceria com uma IES privada brasileira, para atingir o objetivo geral, foram necessários quatro objetivos específicos, que foram atendidos por entrevista e questionário (*survey*), aplicados a 15 gestores da IES objeto de estudo.

As entrevistas foram analisadas pelo método do Discurso do Sujeito Coletivo (DSC) e o questionário (*survey*) por estatística descritiva. A finalidade do questionário foi a triangulação de dados, para consolidar as conclusões a respeito do fenômeno que está sendo observado. Com o propósito de dar maior validade à pesquisa, os procedimentos seguiram o *framework* da pesquisa intervencionista construtiva de Labro e Tuomela (2003).

O primeiro objetivo específico foi averiguar as estratégias da IES, à luz das estratégias genéricas de Porter (1980), modelo estratégico de Miles e Snow (1978) e modelo estratégico de Eccles (1983, 1985). As Subseções 5.1.1, 5.1.2 e 5.2.1 constataram o cumprimento parcial deste objetivo, que identificou a estratégia de diferenciação de Porter (1980), a estratégia defensiva pelo modelo estratégico de Miles e Snow (1978), bem como as estratégias

organizacionais de alta integração vertical e baixa diversificação, segundo o modelo proposto por Eccles (1983, 1985). O cumprimento total do primeiro objetivo ocorreu na Subseção 5.3.1, na qual se verificou que as estratégias de alta integração vertical e baixa diversificação caracterizam uma organização cooperativa (Eccles, 1983, 1985).

O segundo objetivo específico foi investigar como é o modelo de gestão da IES, à luz da literatura. As Subseções 5.1.3 e 5.2.2 da pesquisa concluíram que o modelo de gestão da IES é de gestão participativa com tomada de decisão centralizada colegiada.

O terceiro objetivo específico de identificar, em conjunto com a IES, as metodologias de preço de transferência passíveis de utilização, com base no estado de arte da literatura, foi alcançado pelas Subseções 5.2.3 e 5.3.1, tendo sido definido o preço de transferência baseado no mercado ajustado como primeira opção, bem como o preço baseado nos custos totais padrão, pelo método de custeio por absorção, para o caso de serviços que não disponham de preço de mercado.

O quarto objetivo específico foi desenhar uma PPT para a IES, de forma participativa, com os seus gestores e a Controladoria, com base no Referencial Teórico. A Subseção 5.3.1 relatou o processo de desenvolvimento da PPT, embasado nos subsídios colhidos junto aos gestores e arcabouço teórico de Meer-Kooistra (1994), que contém os elementos necessários a um sistema de preço de transferência. O Tópico 5.3.1.1 contém a íntegra da PPT.

A Subseção 5.3.2 narrou o processo de aprovação da PPT e início de teste, até que houve a mudança de gestão da Fundação, com a paralização do processo. Tal fato não invalida a análise e a resposta à questão de pesquisa. Registra-se que na fase de aprovação da PPT foi alterada a segunda opção de método de preço de transferência baseado nos custos totais padrão, para custos totais reais (método de custeio por absorção), devido a inexistência na IES de histórico de custos para estabelecer um custo padrão.

## 6.2 RESPOSTA À QUESTÃO DE PESQUISA

Por terem sido atingidos os objetivos específicos, tornou-se possível alcançar o objetivo geral e responder à questão de pesquisa, ora descrita: quais são os percalços, os fatores limitantes e os facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção de uma Política de Preços de Transferência (PPT) aplicada a uma instituição do setor de serviços educacionais, à luz da sua estratégia e modelo de gestão?

Faz-se importante registrar que o processo de implantação de um sistema de preços de transferência na IES foi iniciado em 2018, conforme revelado pela pesquisa (Quadro 5.9, DSC

1, Pergunta 1, Bloco 4a, 2020) e, que o objetivo geral do estudo inclui o processo de desenvolvimento e adoção de uma PPT, da qual o sistema de preços de transferência é parte fundamental.

Considerando, ainda, que a pesquisa intervencionista, na Contabilidade Gerencial, visa aproximar os acadêmicos do mundo prático, pela geração de conhecimentos práticos (teoria prática) para contribuir com a otimização do trabalho e dos resultados das organizações (Baard, 2010, p. 33; Oyadomari et al., 2014, p. 244), a pesquisadora julgou relevante incluir as percepções sobre todo o processo colhidas nas entrevistas, observações diretas, reuniões de trabalho e pesquisa documental.

Ademais, para um melhor entendimento das respostas, registram-se as definições de percalço, fator limitante e facilitador, no contexto da pesquisa. A expressão “fator limitante” tem definição apenas no campo da biologia e ecologia. Por esse motivo, optou-se pela utilização da definição de “limitante”, sendo acrescida a palavra “fator”, segundo o Dicionário On-line de Português (2022). Dessa forma, identificam-se as seguintes definições: a) Percalço: obstáculo ou dificuldade que aparece no decorrer de algo; contratempo; b) Fator limitante: fator capaz de limitar, de estabelecer limites, restrições; limitador, limitativo, restritivo; c) Facilitador: característica daquele que torna as coisas mais fáceis; que facilita; que elucida certas coisas.

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

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

- i. Ausência de ampla comunicação e discussão sobre o processo com os gestores envolvidos (um gestor disse que foi perguntar e explicaram, como mostra o Quadro 5.9, DSC1, Bloco 4a, Pergunta 1, março 2020);
- ii. A forma unilateral como o estabelecimento original do preço de transferência foi realizada pelo provedor de serviços, com pouca participação dos tomadores de serviços, sendo ratificado pela Controladoria e Diretoria (Quadro 5.9, DSC1, Bloco 4a, Pergunta 1, março 2020);
- iii. A postura de alguns gestores omissa, indiferente ou mesmo pacificadora de “evitar conflito” deixando de colaborar quando chamados (Quadro 5.9, DSC1, Bloco 4a, Pergunta 1, março 2020);
- iv. Tratando-se de uma IES ligada a uma Fundação, sem fins lucrativos, e com estratégia competitiva de diferenciação pela qualidade, para alguns gestores, Coordenadores de

Cursos, a avaliação econômica e financeira não é tão importante quanto a avaliação da qualidade dos cursos, corpo docente e da IES como um todo, feita pelos alunos.

A margem de contribuição é óbvio que é importante, mas eu acho que é mais no nível da Direção, pra mim eu preciso ter uma informação mais precisa possível e mais rápida possível da avaliação da satisfação dos alunos” (DSC1, Pergunta 8, Bloco 4b, março 2020);

- v. A falta de transparência no processo de estabelecimento dos preços, não documentado; trata-se de informação verbal de dois gestores que fizeram parte do processo. Além disso, alguém falou na entrevista que “o processo deve ser transparente” conforme Quadro 5.11, DSC1, Bloco 4b, Pergunta 1, março 2020; “então é importante saber os componentes desse custo, até pra eu tomar uma decisão (Quadro 5.9, DSC1, Bloco 4a, Pergunta 3, março);
- vi. O conhecimento superficial ou desconhecimento do assunto por alguns envolvidos, requerendo um treinamento de nivelamento; ausência de algumas respostas sobre o assunto, conforme Quadro 5.9 e Quadro 5.11;
- vii. A simultaneidade da introdução da aplicação (ou notícias sobre a intenção de aplicação) do custo de oportunidade do uso das salas de aula, pelos respectivos valores de aluguel quando ociosas, a ser cobrado dos cursos presenciais. Esse fato pode ter gerado confusão entre o custo de oportunidade para gerar o valor econômico e o preço de transferência. Alguns gestores julgaram os valores elevados e alguns entenderam que esses valores seriam transferidos ao NEAD, revelando desconhecimento do conceito (Quadro 5.11, DSC2, Bloco 4b, Pergunta 2, março 2020);
- viii. A falta de uma PPT elaborada com a participação das partes interessadas e Controladoria, em processo *bottom-up*, aprovada pela Diretoria, documentada, amplamente divulgada e adotada, de fato, após treinamento de nivelamento proporcionado a todos os envolvidos.

Com base no exposto, os percalços da Fase 1 foram resumidos em: a) problemas de comunicação; b) processo de estabelecimento de preços de transferência percebido por alguns gestores como pouco participativo; c) falta de interesse de alguns gestores pelo processo; d) falta de treinamento; e) ausência de normatização e de documentação.

Registra-se que na Fase 1 a pesquisa não identificou fatores limitantes. Quanto aos facilitadores, foi constatado que houve apoio da alta administração.



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

- i. A menor prioridade do assunto perante o complexo dos negócios em tempos de pandemia. Presume-se que, em decorrência da pandemia da Covid-19, a partir de março de 2020, face à transformação de cursos presenciais em cursos remotos on-line (designados MOBI pela IES), houve sobrecarga de serviços, especialmente na área provedora de serviços de *backoffice* de EAD (NEAD), bem como na Controladoria, pela necessidade de acompanhamento mais próximo dos resultados. Essas áreas eram os contatos mais relevantes para a pesquisa, já que as entrevistas foram concluídas em março de 2020. Todavia, o deslocamento de prioridade pode ter sido por outras razões;
- ii. Falta de acesso à IES dificultando o contato com os gestores que passaram a trabalhar em *home office* após o início da pandemia;
- iii. Dificuldades de comunicação observadas pela ausência ou demora de respostas aos questionamentos por telefonemas e mensagens, desde março 2020 e agravadas em 2021. Como a pesquisadora não tinha acesso aos telefones móveis das pessoas que estavam trabalhando em *home office*, era necessário mandar mensagens por e-mail e poucas eram respondidas. As tentativas pela central telefônica raramente tinham retorno.

Em resumo, na Fase 2, os percalços foram a) o possível deslocamento de prioridade do assunto preço de transferência; b) dificuldades de comunicação agravadas pelo trabalho em *home office* que dificultou o acesso aos gestores envolvidos.

Como fatores limitantes, que podem acontecer em qualquer entidade, foram observados:

- i. A mudança de gestão. Nesta pesquisa, isso aconteceu por se tratar de uma Fundação e o tempo de mandato da Diretoria ter encerrado;
- ii. O provável deslocamento de prioridade do tema preço de transferência, tendo como possíveis causas circunstâncias relacionadas aos negócios em tempos de pandemia ou mesmo, pela proximidade do fim do mandato da Diretoria. Ficou evidenciado que a dificuldade de comunicação percebida de forma mais significativa nos últimos meses da pesquisa, especialmente entre fevereiro e maio de 2021, deu-se devido à mudança de gestão e do deslocamento de prioridade do assunto;
- iii. Outro possível fator limitante é a situação do produto em relação ao retorno do investimento. Verificou-se a possibilidade de alguns dos seus produtos ainda não terem justificado o retorno do investimento por não terem atingido o ponto de equilíbrio, o que

poderia ser um limitador à aplicação do artefato do preço de transferência que, eventualmente, acusaria resultados mais desfavoráveis, como citado pelo DSC2, Pergunta 1, Quadro 5.9.(março, 2020): “Talvez até como uma forma de preservar a possibilidade de que os cursos ainda não sejam tão pressionados, porque ainda não atingiram o ponto de equilíbrio”. Esse fato poderia explicar a não cobrança dos valores orçados em 2019 citada pelos gestores.

Os relatórios apresentados para o Conselho têm preço de transferência e quando ele não é contabilizado a linha fica vazia. Nas últimas reuniões ela estava vazia. Vejo que está zerado. Vejo que tem orçado, mas não está realizado. E isso aconteceu no orçamento deste ano. Eu acho que preço de transferência é um problema na verdade aqui. Eu não faço ideia porque que foi orçado, eu usei o serviço, mas no orçamento não foi realizado (DSC1, Pergunta 1, Bloco 4b, março 2020).

Portanto, os principais fatores limitantes foram: a) mudança de gestão; b) deslocamento de prioridade do assunto preço de transferência; c) situação de alguns produtos em relação ao retorno do investimento.

No que se refere aos facilitadores, registrou-se a ocorrência dos seguintes fatos:

- a) Quanto ao nível de envolvimento e comprometimento dos diversos atores:
  - i. Livre acesso da pesquisadora à IES, antes da pandemia, facilitado pela Diretoria que se interessou pela pesquisa;
  - ii. Colaboração maciça dos gestores, em todos os níveis, ao participar das entrevistas com empenho para responder a todas as perguntas;
  - iii. Significativo conhecimento de parte dos gestores sobre a sistemática de preços de transferência;
  - iv. Reconhecimento expresso por todos os entrevistados da importância do artefato do preço de transferência para identificar o resultado de cada unidade de negócio;
  - v. Colaboração significativa da Controladoria e Contabilidade para a realização da pesquisa documental e durante o período de observação da execução dos serviços de fechamento de balancete em dois meses, para conhecimento das rotinas e construir um relacionamento essencial à pesquisa intervencionista, em parceria com a IES; mesmo após a pandemia houve a cooperação da Contabilidade quando necessário;
  - vi. Colaboração da Secretaria da Diretoria e da Secretaria dos Coordenadores para a marcação de reuniões e agendamento das entrevistas.
- b) Quanto às condições da IES:
  - i. A implantação do orçamento *bottom-up*, em 2019, caracterizou um modelo de gestão participativa, que é um facilitador para a adoção da PPT aprovada;

- ii. A IES possui um sistema de controle gerencial do tipo ERP para os controles da Contabilidade Gerencial, econômica e financeira, o que é um facilitador para os controles de preço de transferência necessários;
- iii. A Fundação dispõe de especialistas em Controladoria e Contabilidade Gerencial, incluindo o assunto preço de transferência, o que é um facilitador para oferecer um treinamento de nivelamento de conhecimento aos gestores envolvidos;
- iv. A IES já teve alguns casos de contratação, em caráter excepcional, de serviços de terceiros, podendo aproveitar a experiência desses gestores para colher preços de mercado de outros serviços.

Assim sendo, apresenta-se um resumo dos facilitadores observados na intervenção, ou seja, no processo de desenvolvimento e início de implantação da PPT: a) interesse da Diretoria pela pesquisa; b) colaboração da Controladoria, Contabilidade, Secretarias e dos gestores nas entrevistas; c) livre acesso à IES (antes da pandemia); d) significativo conhecimento de parte dos gestores sobre preços de transferência e reconhecimento de sua importância para a Controladoria e Contabilidade Gerencial; e) gestão participativa; f) existência de um sistema de ERP para os controles da Contabilidade Gerencial, econômica e financeira; g) disponibilidade de especialistas em Controladoria e Contabilidade Gerencial para treinamentos; h) prévia experiência de alguns gestores em coleta de preços de mercado.

Para uma visualização da resposta à questão de pesquisa, em forma resumida, apresenta-se o Quadro 6.1.

Quadro 6.15 – Resposta à questão de pesquisa – Resumo

Fases	Percalços	Fatores limitantes	Facilitadores
1. Processo de estabelecimento parcial de preços de transferência, em 2018	a) Problemas de comunicação	Não identificados	Apoio da alta administração
	b) Processo de estabelecimento dos preços pouco participativo		
	c) Falta de interesse de alguns gestores pelo processo		
	d) Falta de treinamento		
	e) Ausência de normatização e de documentação		
2. Intervenção: processo de desenvolvimento e implantação da PPT para teste.	a) Possível deslocamento de prioridade do assunto preço de transferência	a) Mudança de gestão	a) Interesse da Diretoria pela pesquisa
	b) Dificuldades de comunicação agravadas pelo trabalho em <i>home office</i> que dificultou o acesso aos gestores envolvidos	b) Deslocamento de prioridade do assunto preço de transferência	b) Colaboração da Controladoria, Contabilidade, Secretarias e dos gestores nas entrevistas
		c) Situação de alguns produtos em relação ao retorno do investimento	c) Livre acesso à IES (antes da pandemia)
			d) Significativo conhecimento de parte dos gestores sobre preços de transferência e reconhecimento da importância desse artefato
			e) Gestão participativa
			f) Existência de um sistema de ERP para os controles da Contabilidade Gerencial, econômica e financeira
			g) Disponibilidade de especialistas em Contabilidade Gerencial para treinamentos
			h) Prévia experiência de alguns gestores em coleta de preços de mercado

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa

### 6.3 CONTRIBUIÇÕES

As contribuições teóricas integram a fase de teorização do *framework* de Labro e Tuomela (2003) e foram discutidas na Seção 5.4.2. Dessa forma, nesta seção, apresenta-se um resumo das contribuições teóricas e práticas.

A PPT construída nesta pesquisa constitui uma contribuição teórica e prática, pois é um facilitador para a implantação, adoção e institucionalização de um sistema de preços de transferência nas IES, mediante adaptações à realidade de cada Instituição e dos respectivos contextos organizacionais, atendendo ao pleito de diversos pesquisadores sobre a necessidade de aproximar a pesquisa acadêmica do mundo dos práticos (Malmi & Granlund, 2009, Baldvinsdottir, Mitchell e Norreklit, 2010, Oyadomari, Silva, Mendonça Neto e Riccio, 2014).

A despeito desta pesquisa intervencionista ter sido realizada em uma única IES e os resultados das entrevistas, por serem específicos de uma dada amostra, não poderem ser generalizados, como em toda pesquisa qualitativa, a contribuição teórica pode ser generalizada e adaptada a diferentes contextos (Seale, 1999). Acrescenta-se, ainda, que a escolha do sistema de preços de transferência é uma prerrogativa do alto escalão administrativo de cada organização, já que não há uma metodologia melhor em todas as situações.

Além de ser uma contribuição prática para as IES, é uma contribuição teórica para a literatura, pois ratifica a Velha Economia Institucional (*OIE*), que afirma que quando as práticas contábeis se tornam rotinas institucionalizadas, os seus papéis no processo organizacional e na tomada de decisões são totalmente aceitos pelos membros da organização. A PPT tem o papel de estabelecer as regras que ao serem utilizadas se tornam rotinas que pela repetição são aceitas até serem institucionalizadas. Além disso, a pesquisa preenche a lacuna da literatura que não contava com estudos sobre sistemas de preços de transferência no setor educacional.

Outra contribuição prática é fornecida pela lista de percalços, fatores limitantes e facilitadores identificados na resposta à questão de pesquisa, que poderão ser utilizados por outras instituições como forma de prevenção de problemas ou como facilitadores do processo de desenvolvimento e adoção das suas PPT.

Ademais, como contribuição prática, as entidades poderão analisar a sua estratégia e modelo de gestão, a partir das metodologias propostas nesta pesquisa, para adequar a sua PPT a esses dois elementos.

Ainda do ponto de vista da aplicação prática, o estudo estimula as IES a utilizarem preços de transferência internos como um artefato de controle gerencial e avaliação de desempenho, para a precificação dos serviços fornecidos pelas unidades de negócios prestadoras de serviços (como serviços de *backoffice* de EAD) às unidades de negócio tomadoras de serviços (quaisquer cursos que contenham disciplinas EAD), visando identificar a contribuição de cada unidade de negócio para o resultado da entidade.

Quanto maior a capacidade do preço de transferência interno afetar os resultados das unidades de negócio das IES, maiores serão as possibilidades de diversificar os seus propósitos de uso, como por exemplo para a precificação dos serviços prestados (Guapo, 2011).

Uma contribuição teórica inusitada aos propósitos de uso do preço de transferência foi evidenciada por uma gestora da IES que considerou o artefato do preço de transferência como uma forma de dar valor à área provedora de serviços para obter investimentos e promover uma mudança de cultura de que um curso na modalidade EAD tem que ser sempre mais barato do

que um curso presencial, por se tratar de uma IES de nicho com diferenciação por qualidade (DSC1, Pergunta 1, Quadro 4.9, março 2020).

Deixou-se de descrever aqui as contribuições práticas, vantagens em potencial que o sistema de preços de transferência poderia gerar para a IES, se implantado totalmente, uma vez que a PPT aprovada ainda não foi adotada, pela mudança de Diretoria na Fundação.

#### 6.4 LIMITAÇÕES E DIRECIONAMENTO PARA TRABALHOS FUTUROS

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

Outra limitação é referente aos respondentes. Considerando que alguns gestores não possuem formação em Contabilidade e não detém conhecimentos aprofundados sobre preço de transferência, a resposta a algumas perguntas específicas pode ter sofrido algum viés, particularmente na questão de determinação do método do preço de transferência. Optou-se por manter todas as respostas fornecidas porque os gestores tinham liberdade para não responder, como preferido por alguns dos entrevistados em algumas questões. Em trabalhos futuros intervencionistas, sugere-se evitar possíveis vieses do tipo por meio de um treinamento de nivelamento de conhecimentos.

Com referência ao direcionamento para futuros trabalhos uma curiosidade foi instigada por esta pesquisa, por não terem sido localizados na literatura trabalhos sobre preços de transferência no setor educacional: como as IES, e, em particular, os grandes grupos educacionais, estão fazendo a gestão dos resultados de cada área ou unidade de negócio? Que artefatos da Contabilidade Gerencial utilizam? Possuem um sistema de preços de transferência internos? O sistema é normatizado por uma PPT?

Independente da estratégia de pesquisa aplicada, levantamento (*survey*) ou estudo de caso múltiplo, o resultado poderia corroborar ou refutar o diagnóstico desta pesquisa que concluiu sobre a necessidade de uma PPT para normatizar e institucionalizar o uso do artefato do preço de transferência nas IES, com base na Velha Economia Institucional (*OIE*).

Caso o diagnóstico seja ratificado, seriam identificadas oportunidades para a implantação de sistemas de preços de transferência aplicando uma PPT adaptada da construída nesta pesquisa. A implantação desses sistemas com as respectivas PPT poderia ser feita por meio de pesquisas intervencionistas.

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





## REFERÊNCIAS

- Abdel-khalik, A. A. R., Lusk, E. J. (1974). Transfer pricing: A synthesis, *The Accounting Review*, 49(1), 8–23. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/244794>
- Adler, R. W. (1996, February). Transfer pricing for world-class manufacturing. *Long range planning*, (29), 69-75. doi: 10.1016/0024-6301(95)00067-4
- Aliona, B. (2016). Responsibility centers and entity budgets. *Annals of the Constantin Brâncuși, Economy Series, Special Issue*, 1, 167–171. Recuperado de [https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2016-Special%20ECOTREND%20Vol%201/29\\_BIRCA%20ALIONA.pdf](https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2016-Special%20ECOTREND%20Vol%201/29_BIRCA%20ALIONA.pdf)
- Allen, R. S., & Helms, M. M. (2006). Linking strategic practices and organizational performance to Porter's generic strategies. *Business Process Management Journal*. doi: 10.1108/14637150610678069
- Almeida, L. B. (2011). Contabilidade decisória. In C. Parisi e E. Megliorini (Orgs.), *Contabilidade gerencial* (pp. 155-176). São Paulo, SP: Atlas.
- Amaral, J. V., & Guerreiro, R. (2020). Uso de informações de custos, valor e concorrência no processo de estabelecimento dos preços. *Revista Fipecafi*, 1(2), 159–173. doi: 10.1590/1413-2311.162.61627
- Ansoff, H. I. (1991). *A nova estratégia empresarial*. São Paulo, SP: Atlas.
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2008). *Sistema de controle gerencial*. (12a ed.), São Paulo, SP: AMGH.
- Aquisição (2017, 28 de junho). *Aquisição da Estácio pela Kroton é vetada pelo CADE*. Recuperado de <http://www.cade.gov.br/noticias/aquisicao-da-estacio-pela-kroton-e-vetada-pelo-cade>
- Arksey, H. , & Knight, P. T. (1999). *Interviewing for social scientists*. London: Sage.
- Arya, A., & Mittendorf, B. (2008). Pricing internal trade to get a leg up on external rivals. *Journal of Economics and Management Strategy*, 17(3), 709–731. doi: 10.1111/j.1530-9134.2008.00192.x
- Associação Brasileira de Educação a Distância (ABED). (2018). *Censo EAD. BR 2017: Relatório analítico da aprendizagem a distância no Brasil* [versão on-line]. São Paulo, SP: InterSaberes. Recuperado de [http://abed.org.br/arquivos/CENSO\\_EAD\\_BR\\_2018\\_impreso.pdf](http://abed.org.br/arquivos/CENSO_EAD_BR_2018_impreso.pdf)
- Associação Brasileira de Educação a Distância (ABED). (2019). *Censo EAD. BR 2018: Relatório analítico da aprendizagem a distância no Brasil* [versão on-line]. São Paulo, SP: InterSaberes. Recuperado de [http://abed.org.br/arquivos/CENSO\\_DIGITAL\\_EAD\\_2018\\_PORTUGUES.pdf](http://abed.org.br/arquivos/CENSO_DIGITAL_EAD_2018_PORTUGUES.pdf)

- Associação Brasileira de Educação a Distância (ABED). (2021). Institucional. Quem somos [Website]. Recuperado de [http://www.abed.org.br/site/pt/institucional/quem\\_somos/](http://www.abed.org.br/site/pt/institucional/quem_somos/)
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo, SP: Atlas.
- Baard, V. (2010). A critical review of interventionist research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(1), 13–45. doi: 10.1108/11766091011034262
- Baldenius, T. (2000). Intrafirm trade, bargaining power, and specific investments. *Review of Accounting Studies* (5)1, 27–56. doi: 10.1023/A:1009612901910
- Baldenius, T., Melumad, N. D., & Reichelstein, S. (2004). Integrating managerial and tax objectives in transfer pricing. *Harvard Business Review*, 79(3), 591–615. <http://www.jstor.org/stable/3203271>
- Baldenius, T., Edlin, A. S., & Reichelstein, S. J. (1999). Market-based transfer prices and intracompany discounts. Recuperado de SSRN 155650.
- Baldenius, T., & Reichelstein, S. (2006). External and internal pricing in multidivisional firms. *Journal of Accounting Research*, 44(1), 1–28. doi: 10.1111/j.1475-679X.2006.00191.x
- Baldenius, T., Reichelstein, S., & Sahay, S.A. (1999). Negotiated versus cost-based transfer pricing. *Review of Accounting Studies*, (4) 67–91. Recuperado de <https://link.springer.com/content/pdf/10.1023%2FA%3A1009638001487.pdf>
- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Nørreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), 79–82. doi: 10.1016/j.mar.2010.02.006
- Balmer, J. M. T., & Wilkinson, A. (2017). Building societies: Change, strategy and corporate identity. *Journal of General Management*, 17(2), 20–33. doi: 10.1177/030630709101700203
- Baumol, W. J., & Fabian, T. (1964). Decomposition, pricing for decentralization and external economies. *Management Science*, 11(1), 1–32. doi:10.1287/mnsc.11.1.1
- Benke, R.L., & Edwards, J. D. (1980). *Transfer pricing: Techniques and uses*. New York, NY: National Association of Accountants.
- Beuren, I. L.; Souza, L. R. B.; Feuser, H. O. L. (2017). Implicações de um centro de serviços compartilhados na contabilidade gerencial: uma abordagem institucional. *REad*, 23(3), 32–61. doi:10.1590/1413-2311.162.61627
- Bernard, A. B., Jensen, J. B., & Schott, P. K. (2006). *Transfer pricing by U.S.-based multinational firms*. SSRN. doi:10.2139/ssrn.924573

- Bolander, S. F., Gooding, C. W., & Mister, W. G. (1999). Transfer pricing strategies and lot sizing decisions. *Journal of Managerial Issues*, 11(2), 155–165. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/40604262>
- Borinelli, M. L., Crozatti, J. & Teixeira, J. J. V. (2000). A visão do gestor na pequena e média empresa sobre o custo fixo no custo unitário do produto : Um estudo qualitativo sobre a função da Contabilidade Gerencial. In *VII Congresso Brasileiro de Custos* (pp. 1–15). Recife: FIPECAFI. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2998/2998>
- Borinelli, M. L. (2018). Estrutura organizacional e divisionalização [Apresentação]. Aula da disciplina EAC 0512, Controladoria, ministrada no dia 11 de outubro de 2018. CMS Lab, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Borkowski, S. C. (1999). International managerial performance evaluation: A five country comparison. *Journal of International Business Studies*, 30(3), 533–555. doi: 10.1057/palgrave.jibs.8490082
- Brito, E. A., Lima, A. V., & Carvalho, F. A. A. (2013). Um estudo de caso sobre a utilização de preços de transferência em uma empresa pública de prestação de serviços. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (On-line)*, 18(2), 65–79. Recuperado de <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/viewFile/1730/1627>
- Brockner, J., Siegel, P. A., Daly, J. P., Tyler, T., & Martin, C. (1997, September). When trust matters: the moderating effect of outcome favorability. *Administrative Science Quarterly*, 42(3), 558-583. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2393738>
- Bromwich, M., & Scapens, R. W. (2016, March). Management accounting research: 25 years on. *Management Accounting Research* (3), 1–9. doi: 10.1016/j.mar.2016.03.002
- Bruns, W. J., & Waterhouse, J. H. (1975). Budgetary control and organization structure. *Journal of Accounting Research* 13(2), 177-203. doi: 10.2307/2490360
- Burnard, P. (1991). A method of analysing interview transcripts in qualitative research. *Nurse Education Today*, 11(6), 461-466. doi: 10.1016/0260-6917(91)9000-9Y
- Burns, J. (2000). The dynamics of accounting change. *Accountability Journal*, 13(5), 566–596. Recuperado de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09513570010353710/full/html>
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3–25. doi: 10.1006/mare.1999.0119
- Burton, R.M., Damon, W. W., & Loughridge, D. W. (1974, July). Economics of Decomposition: Resource Allocation vs. Transfer Pricing. *Decision Sciences* 5(3), 297-310. doi: 10.1111/j.1540-5915.1974.tb00617.x

- Carlos, M. da G. de O., Bezerra, R. M. M., & Coimbra, D. B. (2005). SGA e modelo de gestão: um estudo da ISO 14000 à luz do GECON. *Revista Ciências Administrativas* 10(1), 40–51. doi: 10.5020/2318-0722.10.1.
- Carastan, J. T. (1999). Custo meta e custo padrão como instrumentos do planejamento empresarial para obter vantagem competitiva. In *VI Congresso Brasileiro de Custos*. São Paulo, SP, Brasil, de 29 de junho a 2 de julho de 1999. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3211>
- Cassel, H. S., & McCormack, V. F. (September, 1987). The transfer pricing dilemma and a dual pricing solution. *Journal of Accountancy*, 164(3), 166-175. Recuperado de <https://web.p.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=8823b6e1-e2f5-479a-b69f-52d810f359f5%40redis>
- Catelli, A. (2015). Introdução: O que é o Gecon. In A. Catelli (Coord). *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – Gecon*. (pp. 29-32) (2a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Catelli, A., Guerreiro, R., & Pereira, C. A. (2015). Avaliação de resultados e desempenhos em instituições financeiras. In A. Catelli (Coord.), *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – Gecon*. (pp. 371- 397) (2a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Chaves, V. L. J. (2010, abril-junho). Expansão da privatização / mercantilização do ensino superior brasileiro. *Educação e Sociedade* 31(111), 481–500. Recuperado de <<http://www.cedes.unicamp.br>>
- Chaves, V. L. J., Reis, L. F., & Guimarães, A. R. (2016). Dívida pública e financiamento da educação superior no Brasil, *Acta Scientiarum*, 40(1), 1–12. doi: 10.4025/actascieduc.v40i1.37668
- Cheatham, C. B., & Cheatham, L. R. (1996). Redesigning cost systems: Is standard costing obsolete? *Accounting Horizons*, 10(4), 23-31. Recuperado de <https://search.proquest.com/scholarly-journals/redesigning-cost-systems-is-standard-costing/docview/208926373/se-2?accountid=14643>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control system design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168. doi: 1016/S0361-3682(01)00027-7
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), 16–35. Recuperado de <http://www.jstor.org/stable/247520>
- Chia, Y. M. (1995). Decentralization, management accounting system (MAS) information characteristics and their interaction effects on managerial performance: a Singapore study. *Journal of Business, Finance and Accounting* 22(6), 811-830. doi: 10.1111/j.1468-5957.1995.tb00390.
- Chiavenato, I. (2014). *Administração: teoria, processo e prática* (5a ed.), Barueri, SP: Manole.

- Choudhury, N. 1979. Transfer pricing practices: room for debate. *Accountancy (England)*, 90 (August), 105-106
- Chrisman, J. J., Hofer, C. W., & Bolton, W. R. (1988). Toward a system for classifying business strategies. *Academy of Management Review*, 13, 413-428.
- Coase, R. H. (1946). The marginal cost controversy. *Economica*, 13(51), 169–182.  
doi: 10.2307/2549764
- Colbert, G. J., & Spicer, B. H. (1995). A multi-case investigation of a theory of the transfer pricing process. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 423–456.  
doi:10.1016/0361-3682(95)00007-V
- Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) (2020, 26 de dezembro). InfoCAPES: Balanço, Edição 26. Recuperado de <https://www.gov.br/capes/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/infocapes/infocapes-edicao-26-dezembro-2020>
- Constituição da República Federativa do Brasil*. (1988, 05 de outubro). Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.html)
- Controladoria Geral da União (CGU, 2020). Portal da transparência. Recuperado de Constituição <http://www.portaltransparencia.gov.br/funcoes/12-educacao?ano=2019>
- Cook Jr., P. W. (1955, April). Decentralization and the transfer-price problem. *Journal of Business*, XXVIII, 87-94. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2350901>
- Cooper, R. , & Kaplan, R. S. (1991) - *The design of Cost Management Systems. Text, Cases and Readings*, Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall International Editions.
- Cornick, M., Cooper, W. D., & Wilson, S. B. (1988, June). How do companies analyze overhead? *Management Accounting*; 69, (12), 41-43; ProQuest One Business
- Cosenza, J. P. , & Alegria, A. I. Z. (2004, jul-set). Considerações sobre preços de transferência a partir de uma perspectiva de gestão empresarial. *Caderno de Pesquisas em Administração*, São Paulo, 11(3), 57-73.
- Covaleski, M., & Aiken, M. (1986). Accounting and theories of organizations: Some preliminary considerations. *Accounting, Organizations and Society*, 11(4–5), 297–319.  
doi: 10.1016/0361-3682(86)90002-4
- Covaleski, M., Evans, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 587–624. doi:10.1016/S1751-3243(06)02006-2
- Creswell, J. (2007). Projeto de pesquisa. Métodos quantitativo, qualitativo e misto. 2a ed., Luciana de Oliveira da Rocha (trad.). Porto Alegre, RS: Artmed.

- Cruz, R. I. (1991). *Contribuição à definição de um modelo conceitual para a gestão econômica* (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Da Silva, R. S. (2018, 14 agosto). Os diferentes tipos de tecnologia para EAD [Blog]. Recuperado de <https://eadbox.com/tecnologias-para-ead/>
- David, F. R. (2000). *Strategic Management*, 8th ed., Prentice Hall.
- De Souza, B. C., Neczyk, G. A., & Frezatti, F. (2008). Ciclo de vida das organizações e a Contabilidade Gerencial. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 27(1), 09-22. doi: 10.4025/enfoque.v27i1.7146
- De Souza, M. A., Rodniski, C. M., Schnorr, E., & da Silva, J. L. R. (2016). Use of internal transfer pricing for performance evaluation by Brazilian agribusiness companies. *Custos e Agronegocio*, 12(2), 118–137. Recuperado de <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero2v12/OK%206%20transferencia%20english.pdf>
- Dean, J. (1955). Decentralization and intracompany pricing. *Harvard Business Review*, 33(4), 65-74. Recuperado de <https://www.econbiz.de/Record/decentralization-and-intracompany-pricing-dean-joel/10002065665>
- Decreto n. 5.622, de 19 de dezembro de 2005 (2005, 20 de dezembro). Regulamenta o art. 80 da Lei no. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. *Diário Oficial da União*, seção 1. Brasília, DF: Presidência da República. Recuperado de <http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/portarias/dec5.622.pdf>
- Decreto n. 9.057, de 25 de maio de 2017 (2017, 26 de maio). Regulamenta o art. 80 da Lei no. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. *Diário Oficial da União*, seção 1. Brasília, DF: Presidência da República. Recuperado de [http://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/20238603/do1-2017-05-26-decreto-n-9-057-de-25-de-maio-de-2017-20238503](http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/20238603/do1-2017-05-26-decreto-n-9-057-de-25-de-maio-de-2017-20238503)
- Denzin, N., & Lincoln, Y. S. (1994). Introduction: Entering the field of qualitative research. In N. K. Denzin & Y. W. Lincoln (Eds.), *Handbook of qualitative research* (pp. 1-17). Thousand Oaks, CA: SAGE.
- Dockner, E. J., & Fruchter, G. E. (2014). Dynamic Transfer Prices. *Production management* 23(3), 431–445. doi: 10.1111/poms.12061
- Dopuch, N., & Drake, D. F. (1964). Accounting implications of a mathematical programming approach to the transfer price problem. *Journal of Accounting Research*, 2(1), 10–24. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2490152>
- Droubi, L. F. P., Hochheim, N., & Zonato, W. (2019). Avaliação pela moda, média ou mediana? In: C. C. Santos (Org.). *Estudos interdisciplinares nas ciências exatas e da terra e engenharias* (pp. 197-220). Ponta Grossa, PR: Atena. doi: 10.22533/at.ed.21819110919

- Drucker, P. F. (1975). *Administração: tarefas, responsabilidades e práticas*. v.1. (C. A. Malferrari, C. J. Malferrari, F. R. N. Pelegrini, M.L. Harari, S. L. F. da Silva, trans.). São Paulo, SP: Pioneira.
- Dumay, J., & Baard, V. (2017). An introduction to interventionist research in accounting. In: Z. Hoque, L. D. Parker, M. Covaleski, K. Haynes (Eds.). *The routledge companion to qualitative accounting research methods* (pp. 265–283). Oxfordshire, UK: Routledge
- Dvir, D., Segev, E., & Shenhar, A. (1993). Technology's varying impact on the success of strategic business units within the Miles and Snow typology. *Strategic Management Journal*, 14(2), 155-161. Recuperado de <http://www.jstor.org/stable/2486542>
- Eccles, R. G. (1983). Control with fairness in transfer pricing. *Harvard Business Review* 61(6), 149-161. Recuperado de <https://hbr.org/1983/11/control-with-fairness-in-transfer-pricing>
- Eccles, R.G. (1985). *The transfer pricing problem: A Theory for Practice*. New York: Lexington Books.
- Edlin, A., & Reichelstein, S. (1995). Specific investment under negotiated transfer pricing: an efficiency result. *Accounting Review*, 70(2), 275–291. Recuperado de <http://www.jstor.org/stable/248306>
- Eliasson, M., & Mankowski, A. (2017). *Transfer pricing in the context of strategic congruence*. (Master's thesis). Uppsala University, Department of Business Studies, Uppsala, Sweden.
- Erickson, G. M. (2012). Transfer pricing in a dynamic marketing-operations interface. *European Journal of Operational Research*, (216), 326–333. doi:10.1016/j.ejor.2011.07.042
- Ernst and Young (1999). Transfer pricing global survey. Recuperado de <https://www.ey.com>
- Facilitador (2022). In *DICIO, Dicionário Online de Português*. Porto: 7graus. Recuperado de <https://www.dicio.com.br/facilitador>. Acessado em 23/03/22.
- Falcão, R. F., Hamza, K. M., Veloso, A. R., & Campomar, M. C. (2017). Novas metodologias de ensino? O discurso do sujeito coletivo de uma turma de administração. *Revista Alcance*, 24(3(Jul/Set)), 445. doi: 10.14210/alcance.v24n3(jul/set).p445-459
- Faria, A. C. (1996). *Importância do preço de transferência na avaliação de desempenho* (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Firth, M. (1996), The diffusion of managerial accounting procedures in the People's Republic of China and the influence of foreign partnered joint ventures, *Accounting, Organizations and Society*, 21(7-8), 629-654. doi:10.1016/0361-3682(95)00039-9
- Fleischman, R. K., & Tyson, T. N. (1998). The evolution of standard costing in the U.K. and U.S.: From decision making to control. *Abacus*. doi: 10.1111/1467-6281.00024

- Fontana, A., & Frey, J. H. (2000). The interview: from structured questions to negotiated text. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *Handbook of qualitative research* (pp. 645-672). (2nd ed.), Thousand Oaks, CA: Sage.
- França, A. C. L. (2006). *Comportamento organizacional: conceitos e práticas*. São Paulo, SP: Saraiva
- Frezatti, F. (2006). *Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial*. São Paulo, SP: Atlas.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: Uma abordagem da Contabilidade Gerencial e o contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo, SP: Atlas.
- Garrison, R. H, & Noreen, E. W. (2001). *Contabilidade Gerencial* (J. L. Paravato, L. H. B. Machado, trans.). Rio de Janeiro, RJ: LTC
- Garrison, R. H, Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade Gerencial* (C. de Brito, trad.; L. Reginato. rev. técnica). (14a ed.), Porto Alegre, RS: AMGH
- Gatti, B. A. (2004). Estudos quantitativos em Educação. *Educação e Pesquisa*. 30, (1), 11-30. doi: 10.1590/s1517-97022004000100002
- Ghosh, B. C., & Chan, Y. K. (1996). Management Accounting Practices in Singapore: The State of The Art. (Unpublished manuscript). Singapore: Nanyang Business School.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6a ed.), São Paulo, SP: Atlas.
- Gomes, L. F. (2013). EAD no Brasil: perspectivas e desafios. *Revista Avaliação da Educação Superior*, 18(1), 13–22. doi: 10.1590/S1414-40772013000100002
- Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation, *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 33-47. doi: 10.1016/0361-3682(84)90028-X.
- Göx, R. F. (2000). Strategic transfer pricing, absorption costing, and observability. *Management Accounting Research*. doi:10.1006/mare.2000.0134
- Göx, R. F., & Schiller, U. (2007). An Economic Perspective on Transfer Pricing. In: C. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields. *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2. Oxford: Elsevier, 673-693. doi: 10.1016/S1751-3243(06)02009-8
- Grabski, S. V. (1985). Transfer pricing in complex organizations: a review and integration of recent empirical and analytical research. In C. Emmanuel, D. Otley & K. Merchant (Eds.), *Readings in Accounting for Management Control* (pp. 453–495). Boston, MA: Springer US. doi: 10.1007/978-1-4899-7138-8\_22



- Graf, M., & Kimms, A. (2013). Transfer price optimization for option-based airline alliance revenue management. *International Journal of Production Economics*, 145(1), 281–293. doi:10.1016/j.ijpe.2013.04.049
- Grasso, L. (2005). Are ABC and RCA Accounting systems compatible with lean management? *Management Accounting Quarterly*, 7(1), 12. Recuperado de [link.gale.com/apps/doc/A479078794/AONE?u=capes&sid=bookmark-AONE&xid=901ee255](http://link.gale.com/apps/doc/A479078794/AONE?u=capes&sid=bookmark-AONE&xid=901ee255)
- Grubert, H., & Mutti, J. (1991). Taxes, tariffs and transfer pricing in multinational corporate decision making. *The Review of Economics and Statistics*, 73(2), 285-293. doi:10.2307/2109519
- Guapo, A. L. A. (2011). *Preços de transferência interna como ferramenta de controle gerencial: O caso de uma montadora automobilística* (Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, SP.
- Guapo, A. L. A., Santos, R. F., & Santos, N. M. B. F. (2011). Preços de transferência interna como ferramenta de controle gerencial – o caso de uma montadora automobilística. *Anais do XVIII Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 07 a 09 de novembro de 2011. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/479>
- Guerreiro, R. (1984). *Sistema de Custo Direto Padrão: Estruturação e Processamento Integrado com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos* (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Guerreiro, R. (1989). Modelo conceitual de sistema de informação de Gestão Econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da Contabilidade (Tese de doutoramento). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da Contabilidade Gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(spe), 7–21. doi: 10.1590/s1519-70772006000400002
- Guilding, C., Lamminmaki, D., & Drury, C. (1998). Budgeting and standard costing practices in New Zealand and the United Kingdom. *International Journal of Accounting*, 33(5), 569–588. doi:10.1016/s0020-7063(98)90013-9
- Gul, F. A., & Chia, Y. M. (1994). The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction, *Accounting, Organizations and Society*, 19(4-5), 413-426. doi: 10.1016/0361-3682(94)90005-1
- Guven-Uslu, P., & Seal, W. (2019). Transfer prices and innovation in public healthcare: Costing and clinical choices in the NHS. *Financial Accountability and Management*, 35(3), 258–274. doi:10.1111/faam.12197

- Hambrick, D. C. (1981). Environment, strategy and power within top management teams. *Administrative Science Quarterly*, 26(2), 253–275. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2392472>
- Hambrick, D. C. (1983). Some tests of the effectiveness and functional attributes of Miles and Snow's strategic types. *Academy of Management Journal*. *Academy of Management*, 26(1), 5–26. doi: 10.2307/256132
- Hambrick, D.C. & Fredrickson, J. W. (2005). Are you sure you have a strategy? *Academy of Management Executive*, 19(4), 51–62. doi: 10.5465/ame.2005.19417907
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2003). *Gestão de custos: Contabilidade e controle*. São Paulo, SP: Cengage Learning.
- Hass, J. E. (1968). Transfer pricing in a decentralized firm, *Management Science - Application Series*, 14(6), B310-B333. url: <https://www.jstor.org/stable/2628164>
- Hilton, R. W. (2011). *Managerial accounting: creating value in a dynamic business environment*. (9a ed.), New York, NY: McGraw-Hill Irwin.
- Hirshleifer, J. (1956). On the economics of transfer pricing. *The Journal of Business*, 29(3), 172. doi:10.1086/294110
- Hlavacka, S., Bacharova, L., Rusnakova, V., & Wagner, R. (2001). Performance implications of Porter's generic strategies in Slovak hospitals. *Journal of Management in Medicine*.15(1), 44-66. doi: 10.1108/02689230110386489
- Holmstrom, B., & Tirole, J. (1991). Transfer pricing and organizational form. *Journal of Law, Economics & Organization*, 7(2), 201-228. doi:10.1093/oxfordjournals.jleo.a037009
- Hopwood, A. G. (1976). *Accounting and human behavior*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall.
- Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2–3), 287–305. doi: 10.1016/0361-3682(83)90035-1
- Hornigren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2004). *Contabilidade de Custos*. Vol. 2 (R. B. Taylor, trad.). (11a ed.), São Paulo, SP: Prentice Hall.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2014). *Cost accounting – A managerial emphasis*. (14th ed.), Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Hornigren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade Gerencial* (E. Pereira, trad.). (12a ed.), São Paulo, SP: Prentice Hall.
- Hussein, M. E., Kraten, M., Seow, G. S. e Kinsuntam, K. (2017). Influences of culture on transfer price negotiation, *International Journal of Accounting*, 52(3), 227-237. doi: 10.1016/j.intacc.2017.07.001.

- Hyatt, L. (2001, January). A simple guide to strategy. *Nursing Homes*, 50(1), 12. Recuperado de <https://www.thefreelibrary.com/A+Simple+Guide+to+Strategy.-a070037223>
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2020a). *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua anual*. Recuperado de <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/7150#resultado>
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2020b). *Estatísticas econômicas. Contas nacionais. PIB*. Recuperado de <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais.html>
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2021). Portal do IBGE. *Institucional. O IBGE*. Recuperado de <https://www.ibge.gov.br/institucional/o-ibge.html>
- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). (2011, 03 de fevereiro). *Gasto social com educação é o que mais eleva o PIB* [on-line]. Recuperado de [https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=7115](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=7115)
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep). (2019a). *Censo da Educação Superior 2018: Notas estatísticas* [on-line]. Recuperado de [http://download.inep.gov.br/educacao\\_superior/censo\\_superior/documentos/2019/censo\\_da\\_educacao\\_superior\\_2018-notas\\_estatisticas.pdf](http://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/documentos/2019/censo_da_educacao_superior_2018-notas_estatisticas.pdf)
- Instituto Nacional de Pesquisas e Estudos Educacionais Anísio Teixeira (Inep). (2019b). *Sinopse Estatística da Educação Superior 2018* [on-line]. Recuperado de <http://portal.inep.gov.br/web/guest/sinopses-estatisticas-da-educacao-superior>
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep). (2021). Portal do Inep. *Institucional. Sobre o Inep*. Recuperado de <http://portal.inep.gov.br/web/guest/sobre-o-inep>
- Ito, N. C., & Gimenez, F. A. P. (2011). Uma conversa entre Porter e VBR: Framework do valor da transação da vantagem competitiva. *Revista Organizações Em Contexto*, 7(14), 29–56. doi:10.15603/1982-8756/roc.v7n14p29-56
- Iudícibus, S. (1986). *Contabilidade Gerencial*. (4a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Jodelet, D. (2001). Representações sociais: um domínio em expansão. In: D. Jodelet (Org.), *As representações sociais* (pp. 17-44). Rio de Janeiro: Eduerj
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). The rise and fall of management accounting. *Management Accounting*, 68(7), 22–29. doi: 10.1109/EMR.1987.4306297
- Johnson, N. B., Loeffler, C., & Pfeiffer, T. (2018). An evaluation of alternative market-based transfer prices. *Contemporary Accounting Research*, 35(4), 1868–1887. doi: 10.1111/1911-3846.12358
- Jönsson, S., & Lukka, K. (2006). There and back again: Doing interventionist research in Management Accounting. In: C. S. Chapman; A. G. Hopwood; M. D. Shields. *Handbook*

of *Management Accounting Research*, 1, 373-397. Oxford, UK: Elsevier.  
doi: 10.1016/S1751-3243(06)01015-7

Joshi, P. L. (2001). The international diffusion of new management accounting practices: The case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), 85–109. doi:10.1016/S1061-9518(01)00037-4

Junqueira, E. R.; Moraes, R. de O. (2005). Preços de transferência: reflexos de sua utilização na avaliação do desempenho de gestores e áreas de responsabilidade. *Revista Universo Contábil*, 1(3), 37–47. doi: 10.4270/ruc.20051

Junqueira, E., Camacho, R., & Santos, E. F. Dos. (2021). Analysis of the level of disclosure of the mission statements of large Brazilian companies. *Revista Contabilidade e Finanças*, 32(85), 13–28. doi: 10.1590/1808-057X202009810

Kaplan, R. S. (1986). The role for empirical research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society* 11(4-5), 429-452. doi: 10.1016/0361-3682(86)90012-7

Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced Management Accounting*. (3a ed.), Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.

Kasanen, E., Lukka, K., & Siitonen, A. (1993). The constructive approach in Management Accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 243–264.  
Recuperado de  
[https://mycourses.aalto.fi/pluginfile.php/183797/mod\\_resource/content/1/Kasanen%20et%20al%201993.pdf](https://mycourses.aalto.fi/pluginfile.php/183797/mod_resource/content/1/Kasanen%20et%20al%201993.pdf)

Keegan, D. (1984). *Transfer pricing practices of American industry*. New York, NY: Price-Waterhouse

Kim, L., & Lim, Y. (1988). Environment, generic strategies, and performance in a rapidly developing country: A taxonomic approach. *The Academy of Management Journal*, 31(4), 802–827. doi: 10.2307/256040.

King, N. (2004). Using interviews in qualitative research. In: Cassel, C.; Symon, G. (Eds.). *Essential guide to qualitative methods in organizational research* (pp. 11-22). Thousand Oaks, CA: Sage.

KPMG. (2017, fevereiro). Fusões e aquisições. 2016 - 4º trimestre. *KPMG Corporate Finance*. Recuperado de <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2017/03/br-fusoes-aquisicoes-4o-trim-2016.pdf>

Labro, E., & Tuomela, T. S. (2003). On bringing more action into Management Accounting research: Process considerations based on two constructive case studies. *European Accounting Review*, 12(3), 409-442. doi: 10.1080/0963818032000083559

Lajolo, M. (2018, 20 de julho). EAD: 1,5 milhão estuda (sic) a distância no Brasil. *Veja Educação*. Recuperado de <https://veja.abril.com.br/educacao/ead-15-milhao-de-pessoas-estuda-a-distancia-no-brasil/>

- Lambert, R. A. (2001). Contracting theory and accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1–3), 3–87. doi: 10.1016/S0165-4101(01)00037-4
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). Differentiation and integration in complex organizations. *Administrative Science Quarterly*, 12(1), 1-47. doi: 10.307/2391211
- Lefèvre, F., Maria, A., & Lefèvre, C. (2014). Discurso do sujeito coletivo: representações sociais e intervenções comunicativas. *Texto Contexto Enfermagem*, 23(2), 502–507. doi: 10.1590/0104-07072014000000014
- Lefèvre, F. (2017). *Discurso do sujeito coletivo. Nossos modos de pensar. Nosso eu coletivo*. São Paulo, SP: Andreoli
- Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (1996, 23 de dezembro). Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. *Diário Oficial da União*, seção 1. Brasília, DF: Presidência da República. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9394compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394compilado.htm)
- Lei no. 13.005 de 25 de junho de 2014 (2014, 26 de junho). Aprova o Plano Nacional de Educação - PNE e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, seção 1. Brasília, DF: Presidência da República. Recuperado de <http://pne.mec.gov.br/18-planos-subnacionais-de-educacao/543-plano-nacional-de-educacao-lei-n-13-005-2014>
- Lewicki, R. J., Tomlinson, E. C., & Gillespie, N. (2006). Models of interpersonal trust development: Theoretical approaches, empirical evidence, and future directions. *Journal of Management*. doi: 10.1177/0149206306294405
- Lewin, K., Lippitt, R., & White, R. K. (1939). Patterns of aggressive behavior in experimentally created social climates. *Journal of Social Psychology*, 10(2), 271-299. Recuperado de [https://tu-dresden.de/mn/psychologie/ipep/lehrlern/ressourcen/dateien/lehre/lehramt/lehrveranstaltungen/Lehrer\\_Schueler\\_Interaktion\\_SS\\_2011/Lewin\\_1939\\_original.pdf?lang=en](https://tu-dresden.de/mn/psychologie/ipep/lehrlern/ressourcen/dateien/lehre/lehramt/lehrveranstaltungen/Lehrer_Schueler_Interaktion_SS_2011/Lewin_1939_original.pdf?lang=en)
- Libby, T., & Waterhouse, J. H. (1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research* (8), 137-150. Recuperado de <https://search.proquest.com/docview/210169838>
- Limitante (2022). In *DICIO, Dicionário Online de Português*. Porto: 7graus. Recuperado de <https://www.dicio.com.br/limitante>. Acessado em 23/03/22.
- Luft, J. L., & Libby, R. (1997). Profit comparisons, market prices and managers' judgments about negotiated transfer prices. *The Accounting Review*, 72(2), 217–229. Recuperado de <http://www.jstor.org/stable/248553>
- Lukka, K. (2003). The constructive research approach. *Case study research in logistics. Publications of the Turku School of Economics and Business Administration, Series B*, 1(2003), 83-101.

- Lukka, K., & Suomala, P. (2014). Relevant interventionist research: Balancing three intellectual virtues. *Accounting and Business Research*, 44(2), 204–220. doi: 10.1080/00014788.2013.872554
- Lyall, D., & Graham, C. (1993). Managers' attitudes to cost information. *Management Decision*, 31(8), 41–45. doi:10.1108/00251749310047142
- Macintosh, N. B., & Daft, R. L. (1987). Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), 49–61. doi: 10.1016/0361-3682(87)90015-8
- Maier, M. (1999). *Contabilidade de Custos: criando valor para a administração*. São Paulo, SP: Atlas.
- Mainardes, E. W., Ferreira, J., & Raposo, M. (2012). Conceitos de estratégia e gestão estratégica: qual é o nível de conhecimento adquirido pelos estudantes de gestão? *FACEF Pesquisa - Desenvolvimento e Gestão*, 14(3), 278–297. Recuperado de <http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/facefpesquisa/article/view/296>
- Malmi, T. (2016, March). Managerialist studies in Management Accounting: 1990–2014. *Management Accounting Research*, 31, 31–44. doi: 10.1016/j.mar.2016.02.002
- Malmi, T., & Granlund, M. (2009). In search of Management Accounting theory. *European Accounting Review*, 18(3), 597–620. doi: 10.1080/09638180902863779
- Marconi, M.A. & Lakatos, E.M. (2003). *Fundamentos da metodologia científica*. (5a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Marie, A., Rao, A., Cheffi, W., & Louis, R. J. (2010). Is standard costing still relevant? Evidence from Dubai. *Management Accounting Quarterly*, 11(2), 1–10. Recuperado de [file:///C:/Users/Mdalia/Downloads/maq\\_winter2010\\_rao\\_revised-pdf%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/Mdalia/Downloads/maq_winter2010_rao_revised-pdf%20(5).pdf)
- Marsh, R. M. (1992). A research note: Centralization of decision-making in Japanese factories. *Organization Studies*, 13(2), 261–274. doi: 10.1177/017084069201300206
- Martins, E. (2018). *Contabilidade de Custos*. (11a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Martins, E., & Rocha, W. (2010). Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo, SP: Atlas.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo, SP: Atlas.
- Matz, A., Curry, O. J., & Frank, G. W. (1976). *Contabilidade de Custos*. Tradução de Luiz Aparecido Caruso. Vol.2. São Paulo, SP: Atlas.
- McAulay, L., & Tomkins, C. R. (1992). A review of the contemporary transfer pricing literature with recommendations for future research. *British Journal of Management*, 3(2), 101–122. doi:10.1111/j.1467-8551.1992.tb00039.x

- McNally, G.M. (1980), Responsibility accounting and organizational control: some perspectives and prospects. *Journal of Business Finance & Accounting*, (7), 165-181. doi:10.1111/j.1468-5957.1980.tb00735.x
- Meer-Kooistra, J. van der. (1994). The coordination of internal transactions: the functioning of transfer pricing systems in the organizational context. *Management Accounting Research*, 5(2),123–152. doi: 10.1006/mare.1994.1009
- Melumad, N., Mookherjee, D., & Reichelstein, S. (1992). A theory of responsibility centers. *Journal of Accounting and Economics*, 15, 445–484. doi:0.1016/0165-4101(92)90002-J
- Merchant, K. A. (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*, 56(4), 813-829. <https://www.jstor.org/stable/247203>
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W.A. (2012). *Management control systems*. (3rd ed.), Harlow: Prentice-Hall
- Miles, R. H., & Cameron, K. S. (1982). *Coffin nails and corporate strategies*. Prentice Hall.
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw-Hill Book Company.
- Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D., & Coleman, H. J. (1978). Organizational strategy, structure, and process. *The Academy of Management Review*, 3(3), 546–562. doi: 10.2307/257544
- Milgrom, P., & Roberts, J. (1992). *Economics, organization and management*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Miller, A., & Dess, G. G. (1993). Assessing Porter's (1980) model in terms of its generalizability, accuracy and simplicity. *Journal of management studies*, 30(4), 553-585.
- Miller, K. D. (1998). Economic exposure and integrated risk management. *Strategic Management Journal*, 19(5), 497-514. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/3094225>
- Mintzberg, H. (1981, January-February). Organization design: Fashion or fit? *Harvard Business Review*, 59(1), 103-116. Recuperado de <https://hbr.org/1981/01/organization-design-fashion-or-fit>
- Moraru, G. M. (2017). Barriers in organizing the Romanian firms in responsibility centers. *MATEC Web of Conferences*, 121, 1–7. doi:10.1051/mateconf/201712107013
- Moscovici S. (1978). *A representação social da psicanálise*. Rio de Janeiro: Zahar.
- Nakagawa, M. (1993). *Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo, SP: Atlas.

- Nilsson, F., & Rapp, B. (2005). *Understanding competitive advantage: The importance of strategic congruence and integrated control*. Berlin, Heidelberg: Springer.
- Olivares, J. E. L. (2003). *Análise da estrutura organizacional em rede e suas negociações no contexto de alianças estratégicas* (Tese de doutoramento). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-06102003-181406/pt-br.php>
- Oliveira, R. P. (2009). A transformação da educação em mercadoria no Brasil. *Educação & Sociedade*, 30(108), 739-760. doi: 10.1590/S0101-73302009000300006
- Onsi, M. (1970). A transfer pricing system based on opportunity cost. *The Accounting Review*, 45(3), 535-543. Recuperado de <http://www.jstor.org/stable/243852>.
- O'Regan, N., & Ghobadian, A. (2006). Perceptions of generic strategies of small and medium sized engineering and electronics manufacturers in the UK: The applicability of the Miles and Snow typology. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 17(5), 603–620. doi: 10.1108/17410380610668540
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–428. doi: 10.1016/0361-3682(80)90040-9
- Oyadomari, J. C. T., Assis, W. A. de, Simãozinho, S. D. M., Mendonça Neto, O. R. de, & Dutra-de-Lima, R. G. (2012). Pesquisa intervencionista: análise dos estudos empíricos internacionais em Gestão Estratégica de Custos. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31(2), 63–74. doi: 10.4025/enfoque.v31i2.16117
- Oyadomari, J. C. T., Silva, P. L. da, Mendonça Neto, O. R. de, & Riccio, E. L. (2014). Pesquisa intervencionista: um ensaio sobre as oportunidades e riscos para pesquisa brasileira em Contabilidade Gerencial. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 244–265. doi: 10.14392/asaa.2014070204
- Oyelere, P., & Turner, J. (2000). A survey of transfer pricing practices in UK banks and building societies. *European Business Review*, 12(2), 93-99. doi: 10.1108/09555340010318673.
- Padhi, S. K. (2019). Transfer pricing review of literature. *International Journal of Advanced Research in Management (IJARM)*, 10(1), 01–07. Recuperado de <http://www.iaeme.com/IJARM/issues.asp?JType=IJARM&VType=10&IType=1%0A>
- Padoveze, C. L. (2003). *Controladoria estratégia e operacional: conceitos, estrutura e aplicação*. São Paulo, SP: Thomson.
- Paixão, R. B., Melo, D. S. A., Souza-Silva, J. C., & Nêris, J. S. (2014). View of the mobbing construct in student-teacher relationship from the perspective of university professors. *Rege*, 21(3), 415–432. doi: 10.5700/rege538



- Parisi, C. (2015). Ensaio sobre o comportamento organizacional. In A. Catelli (Coord.), *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – Gecon* (pp. 268-281) (2a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Parisi, C., & Nobre, W. D. J. (2015). Eventos, gestão e modelos de decisão. In A. Catelli (Coord.), *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – Gecon* (pp. 110-131). São Paulo, SP: Atlas.
- Parnell, J. A., & Wright, P. (1993). Generic strategy and performance: an empirical test of the Miles and Snow typology. *British Journal of Management*, 4(1), 29-36.
- Peleias, I. R. (1992). *Avaliação de desempenho um enfoque de gestão econômica* (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Percalço (2022). In *DICIO, Dicionário Online de Português*. Porto: 7graus. Recuperado de <https://www.dicio.com.br/percalço>. Acessado em 23/03/22.
- Pereira, C. A. (1993). *Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenhos para gestão econômica* (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Pereira, C. A. (2015). Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In A. Catelli (Coord.), *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – Gecon* (pp. 37-80) (2a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Pereira, C. A. (2015). Avaliação de resultados e desempenhos. In A. Catelli (Coord.), *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – Gecon* (pp. 196-267) (2a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Pereira, C. A., & Oliveira, A. B. S. (2015). Preço de transferência: uma aplicação do conceito de custo de oportunidade. In A. Catelli (Coord.), *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – Gecon* (pp. 388-400) (2a ed.). São Paulo, SP: Atlas.
- Perera, S., McKinnon, J. L., & Harrison, G. L. (2003). Diffusion of transfer pricing innovation in the context of commercialization - A longitudinal case study of a government trading enterprise. *Management Accounting Research*, 14(2), 140-164. doi: 10.1016/S1044-5005(03)00023-4
- Pfeiffer, T., Schiller, U., & Wagner, J. (2011). Cost-based transfer pricing. *Review of Accounting Studies*, 16(2), 219-246. doi: 10.2139/ssrn.1024112.
- Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS on-line (2020, 3 de janeiro). 3 modelos de gestão e como aplicar na sua empresa {blog}. Recuperado de <https://blog-on-line.pucrs.br/public/modelo-de-gestao/>
- Portaria MEC n. 1.134, de 10 de outubro de 2016 (2016, 11 de outubro). Revoga a Portaria MEC n. 4.059, de 10 de dezembro de 2004, e estabelece nova redação para o tema. *Diário Oficial da União*, seção 1. Brasília, DF: MEC. Recuperado de

- Portaria MEC n. 1.428, de 28 de dezembro de 2018 (2018, 31 de dezembro). Dispõe sobre a oferta, por instituições de educação superior - IES, de disciplinas na modalidade a distância em cursos de graduação presencial. *Diário Oficial da União*, seção 1. Brasília, DF: MEC. Recuperado de [http://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/57496468/do1-2018-12-31-portaria-n-1-428-de-28-de-dezembro-de-2018-57496251](http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/57496468/do1-2018-12-31-portaria-n-1-428-de-28-de-dezembro-de-2018-57496251)
- Portaria normativa n. 11, de 20 de junho de 2017 (2017, 21 de junho). Estabelece normas para o credenciamento de instituições e a oferta de cursos superiores a distância, em conformidade com o Decreto no 9.057, de 25 de maio de 2017. *Diário Oficial da União*, seção 1. Brasília, DF: MEC. Recuperado de <http://portal.mec.gov.br/docman/maio-2017-pdf/66431-portaria-normativa-11-pdf/file>
- Porter, M.E. (1980). *Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competitors*. New York: The Free Press.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*. New York: Free Press. doi: 10.1016/j.neubiorev.2009.11.015
- Porter, M. E. (1991). Towards a dynamic theory of strategy. *Strategic Management Journal*, 12, 95–117. Recuperado de <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1002/smj.4250121008>
- Porter, M. E. (1997). O que é estratégia? *Revista Executive Digest* (Suzi Martins, trad.; Jaime F. Cardoso, adap.), 3(27), 1–12. Recuperado de <http://br.groups.yahoo.com/group/Marketingroup/>
- Price Waterhouse (PWC). (1984). *Transfer pricing practices of American industry*. New York: Price Waterhouse.
- Pugh, D. S. , Hickson, D. J., Hinings, C. R., & Turner, C. (Jun., 1968). Dimensions of organization structure. *Administrative Science Quarterly*, 13(1), 65-105. doi:10.2307/2391262
- Pugh, D. S. , Hickson, D. J., Hinings, C. R., & Turner, C. (Mar., 1969). The context of organization structures. *Administrative Science Quarterly*, 14(1), 91-114. doi: 10.2307/2391366
- Quinn, B.; Cooke, R.; Kris, A. (2000). *Shared services: Mining for corporate gold*. London: Financial Times Prentice Hall.
- Ranking das 10 maiores empresas de educação superior do país, em 2017 (2018, junho 17). *Folha de S. Paulo On-line, Caderno Mercado*. Recuperado de <https://arte.folha.uol.com.br/mercado/2018/06/17/dez-maiores-do-ensino-superior/>
- Robbins, S. P. (2000). *Administração: Mudanças e perspectivas*. São Paulo, SP: Atlas.
- Rosenthal, E. C. (2008). A game-theoretic approach to transfer pricing in a vertically integrated supply chain. *International Journal of Production Economics*, 115(2), 542–552. doi: 10.1016/J.IJPE.2008.05.018

- Rossing, C. P., & Rhode, C. (2014). Transfer pricing: Aligning the research agenda to organizational reality, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(3), 266-287. doi:10.1108/JAOC-03-2012-0017
- Rudio, F. V. (1980). *Introdução ao projeto de pesquisa científica*. (4a ed.), Petrópolis, RJ: Vozes.
- Santos, J. J. dos, (1995). *Formação do preço e do lucro: custos marginais para formação de preços diferenciais*. 4 ed. São Paulo: Atlas.
- Santos, R. F. dos (2002). Preços de transferência entre unidades de negócio. Aplicação na movimentação de recursos financeiros. São Paulo, SP: Larousse.
- Santos, A. H. G. M. (2010). *Preços de transferência e tomada de decisão em tecnologia da informação* (Dissertação de mestrado). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, MG., Brasil. Recuperado de <https://cepcon.face.ufmg.br/cursos/mestrado/dissertacoes/category/43-2010.html>
- Santos, A.H. G. M. dos, Couto, P. B., & Gallo, A. J. de M. (2015). Preço de transferência e tomada de decisão, 1–17 *Anais do XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, XV, São Paulo, SP. Recuperado de <https://usp.fipecafi.org/anais/artigos102010/579.pdf> FIPECAFI
- Santos, R. F. dos (2002). *Preços de transferência entre unidades de negócio. Aplicação na movimentação de recursos financeiros*. São Paulo, SP: Larousse.
- Santos, S. A. dos, & França, S. H. A. (2010). Evolução dos modelos de administração: o passado, presente e futuro da empresa no período 1903-2010.[Apostila] da disciplina Evolução do pensamento gerencial. Progep FIA, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Scarborough, P., Nanni, A. J., & Sakurai, M. (1991). Japanese management accounting practices and the effects of assembly and process automation. *Management Accounting Research*, 2(1), 27–46. doi:10.1016/S1044-5005(91)70025-5
- Schäfer, J. D., Petri, S. M., & Gasparetto, V. (2015, setembro-dezembro). Preços de transferência: Uma análise bibliométrica da literatura internacional. *Revista Eletrônica de Negócios Internacionais*, 10(3), 71–85. doi: 10.18568/1980-4865.10371-85
- Seale, C. (1999). *The quality of qualitative research*. London, UK: Sage.
- Segalla, A., & Mendes, J. (2017, 5 de dezembro). Cada vez mais profissionalizado, ensino privado não para de crescer. *Correio Brasiliense. Economia*. Recuperado de [https://www.correiobrasiliense.com.br/app/noticia/economia/2017/12/05/internas\\_economia,645486/cada-vez-mais-profissionalizado-ensino-privado-nao-para-de-crescer.shtml](https://www.correiobrasiliense.com.br/app/noticia/economia/2017/12/05/internas_economia,645486/cada-vez-mais-profissionalizado-ensino-privado-nao-para-de-crescer.shtml)
- Segars, A. H., Grover, V., & Kettinger, W. J. (1994). Strategic users of information technology: A longitudinal analysis of organizational strategy and performance. *Journal of Strategic Information Systems*, 3(4), 261–285. doi: 10.1016/0963-8687(94)90033-7

- Segev, E. (1989). A systematic comparative analysis and synthesis of two business-level strategic typologies. *Strategic Management Journal*, 10(5), 487–505. Recuperado de <http://jstor.com/stable/2486474>
- Sharman, P. A. (2003). The case for management accounting. *Strategic Finance*, 85(4), 42–47. Recuperado de <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,cookie,uid&db=buh&AN=11331087&lang=it&site=ehost-live>
- Shortell, S. M. & Zajac, E. J. 1990. Perceptual and archival measures of Miles and Snow's strategic types: A comprehensive assessment of reliability and validity. *Academy of Management Journal* 33, 4, 817-832. doi: 10.2307/256292
- Silva, L. P. (2007). *Estudo de fatores que influenciam a mudança na Contabilidade Gerencial com enfoque na implementação do Balanced Scorecard - estudos multicaseiros* (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, SP. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-10082007-135234/pt-br.php>
- Silva, R. N. S., & Coelho, P. S. S. (2005, 28-30 de novembro). Aplicação de programação matemática para gestão de custos e processos de empresas divisionalizadas. *Anais do Anais do IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis, SC*. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/2216/2216>
- Smith, K. G., Guthrie, J. P., & Chen, M. J. (1986, August). Miles and Snow's Typology of Strategy, Organizational Size and Organizational Performance. In *Academy of Management proceedings* (Vol. 1986, No. 1, pp. 45-49). Briarcliff Manor, NY 10510:
- Snow, C. C., & Hrebiniak, L. G. (1980). Strategy, distinctive competence, and organizational performance. *Administrative Science Quarterly*, 25(2), 317-336. Recuperado de : <https://www.jstor.org/stable/2392457>
- Spicer, B. H. (1988). Towards an organizational theory of the transfer pricing process. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 303–322. doi: 10.1016/0361-3682(88)90006-2
- Sulaiman, M., Ahmad, N. N. N., & Alwi, N. M. (2005). Is standard costing obsolete? empirical evidence from Malaysia, *Managerial Auditing Journal*, 20(2), 109-124. doi:10.1108/02686900510574539
- Suomala, P., Lyly-Yrjänäinen, J., & Lukka, K. (2014). Battlefield around interventions: A reflective analysis of conducting interventionist research in management accounting. *Management Accounting Research*. doi: 10.1016/j.mar.2014.05.001
- Swieringa, J., & Waterhouse, J. H. (1982). Organizational views of transfer pricing, 7(2), 149–165. doi: 10.1016/0361-3682(82)90018-6
- Tafner, P. (2018). Educação básica no Brasil: evolução recente, fragilidades e impasses. *IPEA*. Recuperado de:

[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/180413\\_desafios\\_da\\_nacao\\_artigos\\_vol2\\_cap24.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/180413_desafios_da_nacao_artigos_vol2_cap24.pdf).

- Tang, R. Y. W., & Chan, K. H. (1979). Environmental variables of international transfer pricing: A Japan-United States comparison. *Abacus*, 15, 1, 3-12. doi: 10.1111/j.1467-6281.1979.tb00069.x
- Tang, R. Y. W. (1992, February). Transfer pricing in the 1990s. *Management Accounting [USA]*, 73(8), 22+. Recuperado de <https://link.gale.com/apps/doc/A12107797/AONE?u=capes&sid=AONE&xid=6a019ad8>.
- Tang, R. Y. W. (2002). *Current trends and corporate cases in transfer pricing*. Westport CT: Quorum Books.
- Terzioglu, B., & Inglis, R. (2011). Transfer pricing in Australian service organizations. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 6(2), 85–106. Recuperado de <http://arion-line.uitm.edu.my/ojs/index.php/APMAJ/article/view/61>
- Thiollent, M. (1986). *Metodologia da pesquisa-ação*. (2a ed.), Rio de Janeiro RJ: Cortez.
- Thomas, A. S., & Ramaswamy, K. (1996). Matching managers to strategy: Further tests of the Miles and Snow typology. *British Journal of Management*, 7(3), 247–261. doi: 10.1111/j.1467-8551.1996.tb00118.x
- Thompson, A. Jr, & Strickland, A. (1998), *Strategic Management: Concepts and Cases*, Irwin McGraw-Hill, New York, NY.
- Toledo, L., & Almeida, C. (2017, 28 de junho). Cade reprova fusão entre Estácio e Kroton Educacional. *Exame. Negócios* (On-line). São Paulo, SP.
- Tomkins, C. (1986). Commentary on R.S. Kaplan “The role for empirical research in management accounting.” *Accounting, Organizations and Society*, 11(4), 453–456. doi: 10.1016/0361-3682(86)90013-9
- Trojan, & Sapraki, R. (2015). Perspectivas de estudos comparados a partir da aplicação da escala Likert de 4 pontos: um estudo metodológico da pesquisa TALIS. *Revista Ibero-Americana de Estudos Em Educação*, 10(2), 275–300. doi: 10.21723/riiae.v10i2.7761
- Van Der Merwe, A., & Keys, D. E. (2002). The case for resource consumption accounting: It can give you a more accurate projection of the resources you need and their costs than traditional methods can. *Strategic Finance*, 83(10), 31+. Recuperado de [https://link.gale.com/apps/doc/A84902541/AONE?u=usp\\_br&sid=googleScholar&xid=d4bde123](https://link.gale.com/apps/doc/A84902541/AONE?u=usp_br&sid=googleScholar&xid=d4bde123)
- Vancil, R. F. (1979). Decentralization: Ambiguity by design. *A research study and report prepared for the Financial Executives Research Foundation by RF Vancil with the aid of LE Buddrus*. Homewood, Ill: Dow Jones-Irwin.
- Vaysman, I. (1996). A model of cost-based transfer pricing. *Review of Accounting Studies*, 1(1), 73–108. doi: 10.1007/BF00565413

- Vaysman, I. (1998). A model of negotiated transfer pricing. *Journal of Accounting and Economics*, 25(3), 349–384. doi: 10.1016/S0165-4101(98)00029-9
- Vidal, C. J., & Goetschalckx, M. (2001). A global supply chain model with transfer pricing and transportation cost allocation. *European Journal of Operational Research*. doi: 10.1016/S0377-2217(99)00431-2
- Wachholz, C. R., Benetti, C., Reginato, L., & Veiga, L. (2005). O preço de transferência interdivisional baseado no custo de oportunidade: Uma contribuição à gestão de custos. *Anais do IX Congresso Internacional de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil (pp. 1–13). doi:10.1186/1471-2172-14-40
- Watson, D. J. H., & Baumler, J. V. (1975, July). Transfer pricing: A behavioural context. *The Accounting Review*, 50(3), 466-474. doi:10.1007/978-1-4899-7138-8\_19
- Williamson, O. E. (1985). *The economic institutions of capitalism – Firms, markets, relational contracts*. New York: The Free Press
- Wright, P., Kroll, M. J., & Parnell, J. (2000). *Administração Estratégica: conceitos*. (Celso A. Rimoli e Lenita R. Esteves, trad.). São Paulo, SP: Atlas.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: Planejamento e métodos*. (5a ed.), Porto Alegre, RS: Bookman.
- Zahra, S. A., & Pearce, J. A. (1990). Research evidence on the Miles-Snow typology. *Journal of Management*, 16(4), 751-768. doi: 10.1177/014920639001600407
- Zajac, E. J., & Shortell, S. M. (1989). Changing generic strategies: Likelihood, direction, and performance implications. *Strategic management journal*, 10(5), 413-430. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2486470>
- Zannetos, Z. S. (1965). On the theory of divisional structures: some aspects of centralization and decentralization of control and decision making. *Management Science*, 12(4), B-49-B-68. doi: 10.1287/mnsc.12.4.b49

## APÊNDICE A – Carta-convite

Prezado(a) Coordenador(a) de Cursos, boa noite!

Sou Maria Dália Evangelista, mestranda do Programa de Pós-Graduação de Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Meu projeto de pesquisa é intitulado “Preços de transferência internos: uma aplicação ao setor de serviços de educação”, sob orientação do Prof. Dr. Welington Rocha e coorientação do Prof. Dr. Márcio Luiz Borinelli.

O estudo tem por objetivo desenvolver, por meio de processo participativo, um sistema de preços de transferência adequado a uma instituição de ensino superior (IES), à luz de seu modelo de gestão e estratégia organizacional.

Assim, gostaria de convidar os coordenadores de cursos dessa instituição a participar de uma entrevista semiestruturada, baseada em Referencial Teórico sobre preços de transferência internos, modelo de gestão e estratégia organizacional.

Os dados obtidos por meio desta pesquisa serão confidenciais e não serão divulgados em nível individual, visando assegurar o sigilo da participação. Da mesma forma, não será divulgado o nome da IES.

A participação não é obrigatória, mas é muito importante para o sucesso do trabalho. Estou à disposição para tirar dúvidas sobre o projeto e a participação nele, agora ou a qualquer momento, por e-mail ou telefone.

Pelo exposto, solicito a sua colaboração para o agendamento da entrevista com a possível brevidade, preferencialmente nesta semana, em horário de sua conveniência, durante a jornada de trabalho. Cada entrevista tem previsão de duração entre 50 minutos a 1 h e 15 minutos.

Agradeço desde já pela sua participação,

Atenciosamente,

Maria DÁLIA Evangelista  
fone 97110-2617





## APÊNDICE B - TCLE

### TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)

O Sr./A Sra. está sendo convidado(a) a participar, como voluntário(a), do projeto de pesquisa intitulado “Preços de transferência internos: uma aplicação ao setor de serviços de educação”, conduzido por Maria Dália Evangelista, mestranda do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo. A sua participação é muito importante para o sucesso desta pesquisa.

Este estudo tem por objetivo: identificar os percalços, fatores limitantes, facilitadores e particularidades do processo de desenvolvimento e adoção de um sistema de preço de transferência interno, aplicado ao setor de serviços educacionais, à luz da estratégia competitiva e modelo de gestão da IES.

O Sr./A Sra. foi selecionado(a) por ser um dos gestores da instituição objeto da pesquisa. Sua participação não é obrigatória. A qualquer momento, o Sr./a Sra. poderá desistir de participar e retirar seu consentimento. Sua recusa, desistência ou retirada de consentimento não acarretará prejuízo.

Sua participação nesta pesquisa consistirá de uma entrevista semiestruturada e de resposta a um questionário (*survey*), baseados em Referencial Teórico sobre preços de transferência internos, modelo de gestão e estratégia organizacional. O Sr./A Sra. também poderá ser indagado sobre rotinas do cotidiano de seu trabalho. Haverá um agendamento prévio e tempo suficiente para as respostas necessárias. Acrescente-se que a participação não implicará em gastos para os participantes e será realizada em seu local de trabalho, durante a sua jornada regulamentar.

Fica garantida sua liberdade de se recusar a responder questões que lhe cause constrangimento durante a entrevista e/ou resposta ao questionário. A entrevista será gravada para posterior transcrição digital. Caso não concorde com este procedimento, gentileza avisar. Os instrumentos para a busca de informações serão aplicados pela pesquisadora responsável e, tanto os instrumentos de coleta de dados, quanto o contato interpessoal, oferecem riscos mínimos aos participantes, como por exemplo, um eventual desconforto em alguma questão.

Não haverá benefícios diretos aos participantes. Entretanto, a pesquisa será útil para a compreensão do tema e evolução do conhecimento teórico e empírico sobre o mesmo. Como retribuição, informo-lhe que os participantes receberão uma cópia eletrônica da dissertação.

Informo-lhe, ainda, que o Sr./a Sra. tem o direito de solicitar indenização em caso de danos decorrentes da participação na pesquisa. Cabe ressaltar, também, que não haverá nenhum tipo de pagamento ou gratificação financeira pela sua participação.

Os dados obtidos por meio desta pesquisa serão confidenciais e não serão divulgados em nível individual, visando assegurar o sigilo de sua participação. O pesquisador responsável se compromete a tornar públicos, nos meios acadêmicos e científicos, os resultados obtidos de forma consolidada, sem qualquer identificação de indivíduos e da instituição participante.

Caso o Sr./a Sra. concorde em participar desta pesquisa, assine ao final deste documento, que possui duas vias, sendo uma delas sua, e a outra, da pesquisadora responsável. Segue abaixo, o telefone, email e o endereço institucional da pesquisadora responsável. Poderá tirar suas dúvidas sobre o projeto e sua participação nele, agora ou a qualquer momento. Também estão à disposição para informações o orientador da pesquisa, Prof. Welington Rocha.

Contatos:

Pesquisadora responsável  
Maria Dália Evangelista  
Mestranda em Controladoria e Contabilidade  
EAC/FEA/USP

Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 – Butantã  
CEP 05508-900 – São Paulo SP  
[Mdalia.evangelista@usp.br](mailto:Mdalia.evangelista@usp.br)  
Fone: 97110-2617

Orientador da pesquisa  
Prof. Dr. Welington Rocha  
EAC/FEA/USP  
[w.rocha@usp.br](mailto:w.rocha@usp.br)  
Fone: 2648-6359

Contamos com a sua participação e antecipadamente agradecemos a colaboração.

São Paulo, \_\_ de \_\_\_\_\_ de 20\_\_

---

Maria Dália Evangelista  
(pesquisadora responsável)

## **APÊNDICE C – Roteiro de entrevista e questionários (*survey*) dos gestores tomadores de serviços**

O roteiro foi elaborado pela pesquisadora com base no Referencial Teórico citado. As perguntas originadas de outros trabalhos estão com as referências indicadas.

### I) Entrevistas dos gestores tomadores de serviços

Áreas do público alvo da amostra: Conselho Curador, Diretoria Executiva, *Advisor*, Controladoria, Superintendência e Coordenação de Cursos.

Bloco 1 - Conhecer o entrevistado para dar ao leitor uma ideia de seu perfil profissional.

1. Qual a sua formação acadêmica (área e titulação, na graduação, mestrado e doutorado, quando aplicável)?
2. Há quanto tempo está na Instituição?
3. Há quanto tempo está no cargo atual?

Bloco 2 - Conhecer a estratégia da Instituição para atingir o objetivo específico de averiguar as estratégias da IES, à luz das estratégias genéricas de Porter (1980), modelo estratégico de Miles e Snow (1978) e modelo de estratégias organizacionais de Eccles (1983, 1985), com base no Referencial Teórico, Seção 3.5.

A pesquisa contém dois questionários estruturados (*survey*) e entrevista com questões semiestruturadas.

### Bloco 2A – Questionário (*survey*) – Estratégia

Para identificar a estratégia competitiva à luz da literatura, conforme Porter (1980) e Miles e Snow (1978) adaptou-se o roteiro da pesquisa de Allen e Helms (2006), relativa às estratégias genéricas de Porter (1980), fornecido pelo Prof. Allen, após solicitação da pesquisadora por e-mail, e incluído no Anexo A. Foi aplicado um questionário (*survey*), com 13 práticas estratégicas.

Para responder às questões numeradas de 1 a 13 (questionário *survey*), utiliza-se uma escala do tipo Likert de 1 a 5, conforme segue: 1 - nunca, 2 - poucas vezes, 3 - várias vezes, 4 - muitas

vezes, 5 – sempre. As opções N.A.- Não aplicável e Não Sei podem ser registradas, a critério dos respondentes.

A) Questionário *survey*: (para análise somente quanto às estratégias de Porter e Miles e Snow)

Como você avalia a frequência de uso das práticas estratégicas abaixo na IES?

- 1) Busca vigorosa de redução de custos.
- 2) Busca prestar um excelente atendimento ao cliente.
- 3) Busca melhorar a eficiência operacional.
- 4) Controla a qualidade dos produtos/serviços.
- 5) Treina e supervisiona o pessoal da linha de frente de atendimento ao cliente.
- 6) Promove o desenvolvimento da marca ou nome da entidade.
- 7) Visa um nicho ou segmento de mercado específico.
- 8) Fornece produtos/serviços especializados.
- 9) Investe de forma significativa em pesquisa e desenvolvimento.
- 10) Pratica um rigoroso controle orçamentário de curto ou médio prazo (trimestral/semestral).
- 11) Pratica produção em larga escala/prestação de serviços em massa para ter preços competitivos.
- 12) Utiliza-se de *marketing* para divulgação de produtos/serviços.
- 13) Pratica preços menores que a concorrência.

Bloco 2B - Questões da entrevista semiestruturada - Estratégia

Com a finalidade de classificar a estratégia conforme Porter (1980), Miles e Snow (1978) e Eccles (1983, 1985), adaptou-se algumas questões dos trabalhos de Guapo (2011) e Eliasson e Mankowski (2017), e utilizou-se novas questões, elaboradas pela autora, com base em Eccles (1983, 1985).

- 1) Há na estratégia menção explícita sobre foco na redução de custos? Caso positivo, este assunto é enfatizado aos gestores? Como isso ocorre?

***Para verificar se há estratégia de liderança em custos (Porter).***

***Para verificar se há estratégia defensiva (Miles e Snow).***

- 2) A entidade detém grande participação no mercado de IES? De que ordem?

***Para verificar se há estratégia de liderança em custos (Porter).***

- 3) Há na estratégia menção explícita sobre foco na qualidade da prestação de serviços? Caso positivo, como é o processo de comunicação dessa política na entidade? De que forma você percebe essa preocupação com a qualidade?

***Para verificar se há estratégia de foco na diferenciação (Porter).  
Para verificar se há estratégia defensiva.***

- 4) A satisfação de clientes é avaliada? Em caso positivo, como é feita essa avaliação? Como são tratados os resultados da avaliação?

***Para verificar se há estratégia de foco na diferenciação (Porter).***

- 5) Há estímulo para inovações? Se sim, como isso ocorre?

***Para verificar se há estratégia de foco na diferenciação (Porter).  
Para verificar se é estratégia prospectora (Miles e Snow).***

- 6) Há na estratégia foco na customização de serviços? Como os pleitos de customização de serviços são tratados? Esses clientes aceitam pagar pelo diferencial de serviços? Trata-se do principal foco de negócios da Instituição?

***Para verificar se há estratégia de enfoque diferenciação ou enfoque custos (Porter).***

- 7) O modelo de gestão da IES permite que o(s) centro(s) de resultado provedor(es) de serviços para cursos com disciplinas EAD (exemplo: NEAD *backoffice* de cursos), venda os seus serviços ao mercado? Em caso positivo, quais serviços? Comente sobre possíveis vantagens/desvantagens. Em caso negativo, comente sobre a viabilidade dessa ideia, bem como possíveis vantagens e desvantagens.

***Para verificar nível de integração vertical e possibilidade de diversificação de negócios (Eccles).***

- 8) O modelo de gestão da IES permite que o(s) centro(s) de resultado tomadores de serviços (exemplo: cursos) comprem serviços no mercado? Em caso positivo, quais serviços? Cite vantagens/desvantagens. Em caso negativo, comente sobre a viabilidade dessa ideia, bem como possíveis vantagens e desvantagens.

***Para verificar nível de integração vertical e possível aplicação de decisões do tipo make or buy (Eccles).***

- 9) Como ocorre o processo de crescimento da Instituição (valor, participação no mercado ou vendas)? Exemplifique.

***Para verificar se o crescimento é natural ou se há estratégia de diversificação (Eccles).***

- 10) Você percebe na IES processo(s) de diversificação de serviços? Caso positivo, cite exemplos (diversificação vertical – no ciclo de produção/prestação de serviços, diversificação horizontal – novos produtos relacionados)?

***Para verificar se há estratégia de diversificação e se positivo de que tipo (Eccles).***

Bloco 3: Investigar como é o modelo de gestão de uma IES, à luz da literatura e Referencial Teórico (Seção 3.4).

Bloco 3A - Questionário (*survey*) – Modelo de gestão

Consiste de uma questão de múltipla escolha.

Entre os modelos de gestão, a literatura destaca algumas características que determinam os tipos de modelos de gestão e estilo dos gestores. Qual(is) afirmativa(s) melhor descreve(m) o modelo de gestão da IES e estilo de gestão predominante de seu corpo diretivo?

Selecione a(s) alternativa(s) julgadas adequadas e depois numere em ordem crescente de maior proximidade ao que se verifica na IES.

- 1) Coloca maior ênfase na tarefa do que nas pessoas, retém para si a informação e assume a responsabilidade do comando e controle. ( )

***Para verificar se o estilo de gestão é autoritário*** (Lewin, Lippitt and White (1939, p. 273).

- 2) Demonstra pouca preocupação com a tarefa, deixando que o grupo tome decisões, com atitude alheia ao processo. ( )

***Para verificar se o estilo de gestão é liberal (laissez-faire)*** (Lewin, Lippitt and White, 1939, p. 273).

- 3) Comprometido com a tarefa e com as pessoas, certifica-se de que as coisas estão sendo feitas, compartilha informações e encoraja a participação na tomada de decisão. ( )

***Para verificar se o estilo de gestão é democrático.*** (Lewin, Lippitt and White. 1939, p. 273).

- 4) Gestão e avaliação de desempenho baseada em metas, responsabilidade distribuída entre todos e os resultados são acompanhados constantemente. ( )

***Para verificar se o modelo de gestão é gestão por resultados*** (PUCRS On-line, 2020).

- 5) A tomada de decisão tem a participação de todos. Os colaboradores são treinados para liderar. Foco na produtividade e incentivo à proatividade. ( )

***Para verificar se o modelo de gestão é gestão participativa*** (PUCRS On-line, 2020)

- 6) Os colaboradores são reconhecidos conforme seu desempenho. Quando os objetivos são alcançados, os responsáveis são valorizados com elogios e, em alguns casos, premiações ou promoções. ( )

***Para verificar se o modelo de gestão é meritocracia*** (PUCRS On-line, 2020)

- 7) A gestão se baseia no desejo de atingir resultados, com foco nos métodos e procedimentos, a partir da diminuição de custos operacionais, ganhos na produtividade e da satisfação dos clientes. A gestão identifica, executa, monitora, controla e melhora os processos de negócio. Este modelo de gestão exige da organização uma cultura de evolução permanente em busca da perfeição. ( )

*Para verificar se o modelo de gestão é gestão por processos (PUCRS On-line, 2020).*

### Bloco 3B - Questões semiestruturadas – Modelo de gestão

Para identificar o modelo de gestão adaptou-se questões da pesquisa de Carlos, Bezerra e Coimbra (2005) - questões 1 a 6 e 8 - e elaborou-se outras, segundo o Referencial Teórico:

- 1) Comente sobre o modelo de gestão da IES (princípios, crenças e valores). É formalizado? Quais as suas principais características? Como é a forma de tomada de decisão? Centralizada ou descentralizada?

*Para verificar as características do modelo de gestão e processo decisório.*

- 2) Fale sobre a definição das funções e responsabilidades de cada gestor. Estão claramente definidas? São genéricas ou específicas?

*Para analisar a forma de definição da relação entre o gestor e as atividades operacionais.*

- 3) Comente sobre a autoridade (poder) dos gestores. Considera que seja compatível com o cargo para exercer as funções e responsabilidades de sua atribuição?

*Para verificar a autoridade, ou seja, se o gestor tem poder para exercer as suas funções e responsabilidades.*

- 4) Fale sobre o relacionamento/proximidade entre os três níveis corporativos (diretivo, tático e operacional). Como é o relacionamento entre os gestores e com as demais pessoas da Instituição?

*Para verificar o estilo de gestão e relacionamento.*

- 5) Qual é o comportamento/postura esperado dos gestores?

*Para verificar o comportamento/postura esperado dos gestores.*

- 6) Como é estruturado o processo decisório? Há uma forma estruturada em etapas coordenadas? Exemplo: como é estruturado o processo orçamentário, há sistema estruturado de alçadas, etc.

*Para verificar a forma de estruturação do processo decisório, em etapas coordenadas, para garantir eficácia e eficiência nas decisões. Processo de gestão.*

- 7) Há planejamento estratégico na organização? Em caso positivo, é formal ou informal? Como é elaborado? Qual a sua periodicidade? Como é o acompanhamento? Quais ferramentas de gestão utiliza (ex: BSC)? Que ferramentas de TI utiliza?

***Para verificar aderência ao GECON no que se refere ao processo de gestão. É participativo? Há planejamento de curto e longo prazo? Há controle?***

- 8) Como funciona o sistema de orçamento (*top-down* ou *bottom-up* (participativo)? Qual a periodicidade? Como é o acompanhamento? Como são tratados os desvios? Periodicidade? Que ferramentas de TI utiliza?

***Para verificar aderência ao GECON no que se refere ao processo de elaboração e acompanhamento do orçamento.***

- 9) Como é feita a avaliação de desempenho? Há critérios objetivos para avaliação de desempenho das áreas? E dos gestores? Qual a periodicidade? Como é o processo de feedback? Que ferramentas de TI utiliza?

***Para verificar como é o processo de avaliação do desempenho.***

- 10) Caso a IES possua um sistema de controle gerencial (SCG) formal, comente sobre as suas características e como é utilizado (ex: definição de objetivos, planejamento, orçamento, acompanhamento, feedback e ações corretivas).

***Para verificar como funciona o sistema de informações – Gecon***

#### Bloco 4: Preço de transferência

Este bloco tem por finalidade atender aos objetivos específicos de identificar, em conjunto com uma IES, as metodologias de preço de transferência passíveis de utilização e de desenhar uma política de preços de transferência para uma IES, de forma participativa. Elaborado com base no Referencial Teórico, Seção 3.3.

Bloco 4a) Investigar a possível existência do artefato de preço de transferência em uma IES, bem como o seu conhecimento e utilização pelos entrevistados.

- 1) Nos relatórios gerenciais e balancetes você vê algum número relativo a preço de transferência? Caso positivo, há análise e discussão sobre o mesmo? Sabe como foi determinado? Qual a sua percepção sobre os valores utilizados? Há processo de revisão de valores? Como ocorre?

***Para avaliar o conhecimento, interesse e percepções dos entrevistados sobre o assunto preço de transferência na IES.***

- 2) Considera importante a implantação de um sistema de preços de transferência? Por que?



***Para avaliar a importância do assunto preço de transferência para o entrevistado.***

- 3) Considera importante a participação das áreas provedoras de serviços e das áreas tomadoras de serviços, como NEAD, cursos EAD e cursos presenciais nos processos de definição e atualização dos preços de transferência? Por que?

***Para avaliar a percepção do entrevistado sobre quem deveria participar do processo de determinação do preço de transferência e o motivo.***

- 4) O preço de transferência usado é percebido como justo pelas áreas envolvidas? Alguma área leva vantagem ou desvantagem significativa? Por que?

***Para avaliar a percepção sobre a justiça dos valores de preço de transferência utilizados.***

Bloco 4b) Colher subsídios para desenhar uma política de preços de transferência, em conjunto com uma IES. Inclui verificar percepções dos gestores sobre como deveria ser o processo de estabelecimento e revisão dos preços de transferência, tipo de metodologia, percepção de contribuição para a IES e do uso para avaliação de desempenho.

- 1) Como deveria ser o processo de definição e revisão dos preços de transferência? Há metodologias baseadas em custos, mercado, negociação e custo de oportunidade. Tem preferência por alguma? Por que?

***Para conhecer as preferências dos entrevistados e o(s) motivo(s) da escolha, bem como subsidiar o processo de seleção de uma metodologia, além de coletar informações para explicar as razões de não escolher outros métodos.***

- 2) Se custo de oportunidade, tem alguma sugestão para a determinação?

***Para ouvir ideias sobre o assunto e subsidiar eventual escolha do método.***

- 3) Você acha que os serviços que compra do NEAD poderiam ser comprados no mercado? De quem?

***Para confirmar esta metodologia como possível e/ou embasar eventual pesquisa para estabelecer o preço de transferência baseado no mercado.***

- 4) Com que periodicidade o preço de transferência deve ser revisado? (semestral, anual, dois anos?)

***Para embasar proposta de política de preço de transferência do estudo.***

- 5) Uma política de preço de transferência pode contribuir com os objetivos gerais da IES? Em quais aspectos?

*Para provocar uma reflexão sobre o assunto e colher subsídios sobre as percepções dos entrevistados sobre a importância do artefato em estudo e possíveis formas de aplicação na IES para contribuir com os seus objetivos.*

- 6) Para que propósitos os preços de transferência podem ser utilizados como ferramenta de controle gerencial e avaliação de desempenho dos cursos? E dos gestores?

*Para embasar proposta de política de preço de transferência do estudo e/ou eventuais sugestões.*

## **APÊNDICE D – Roteiro de entrevista do gestor provedor de serviços**

### **Trabalho de campo: roteiro para as entrevistas e questionário (*survey*)**

#### **II) Entrevista dos provedores de serviços:**

Entrevistado(a): supervisor(a) do NEAD

Os Blocos 1, 2, 3 e 4 são idênticos aos da entrevista dos tomadores de serviços.

#### **Bloco 5: Compreensão do NEAD**

1. Descreva as principais atividades realizadas pelo NEAD citando o nome das equipes e respectivos serviços.
2. Quais os produtos e serviços entregáveis do NEAD?



## APÊNDICE E – Análise das Entrevistas - DSC

### DSC das entrevistas semiestruturadas

#### Bloco 2B – Estratégia

#### Pergunta 1

<b>1. Há na estratégia menção explícita sobre foco na redução de custos? Caso positivo, este assunto é enfatizado aos gestores? Como isso ocorre?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 11 sujeitos (73%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Sim, há na estratégia menção explícita sobre foco na redução de custos. Muito enfatizado aos gestores pela Diretoria em reuniões. Controle pelo orçamento. Todos os gestores sabem.	Na estratégia da instituição há menção explícita sobre foco na redução de custos. Nos objetivos estratégicos a redução de custos direciona para uma eficiência operacional. Esse é um foco permanente do Presidente e uma preocupação da Diretoria. Em reuniões sempre é enfatizada essa questão. Todos os gestores da organização sabem. E essa comunicação é feita também através do orçamento. Se está dentro do orçamento é aprovado, após demonstrar que é bom gastar aquilo. Existe um plano de trabalho, se há um aumento do custo tem que ser justificado o porquê desse aumento. No dia a dia, em todos os projetos, em todos os investimentos que existem na instituição o custo é uma variável que vem à tona sempre, pensando em redução. Nós temos um controle orçamentário muito rígido. Além disso, pra fazer a solicitação de pagamento, ou aquisição de um produto, ou quando um serviço é necessário, precisa fazer uma cotação com 3 empresas, para procurar o melhor preço e a melhor qualidade também. É uma prática já institucionalizada.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1 a S.5 e S.9 a S.14</b>
S.1 – Sim	Na estratégia da instituição sim.
S.2 – Sim	Nos objetivos estratégicos da Fundação é um dos pontos que direciona para uma eficiência operacional que leve à redução de custos. No dia a dia, em todos os projetos, em todos os investimentos que existem na instituição o custo é uma variável que vem à tona sempre, pensando em redução e por conta de uma cultura histórica também.
S.3 – Sim	Existe um foco sim na redução de custos. No ano de 2019 a gente deu bastante ênfase, tanto a Diretoria quanto o Conselho, todos que se envolveram na elaboração da proposta orçamentária, enfatizaram bastante com os gestores a respeito do orçamento e também da redução de custos. Existe um plano de trabalho, se há um aumento do custo tem que ser justificado o porquê desse aumento. Se está dentro do orçamento é aprovado, mas talvez tenha alguns casos que ele discuta alguma coisa ainda. Também tem a questão que pra fazer a solicitação de pagamento, ou aquisição de um produto, ou um serviço é necessário fazer uma cotação com 3 empresas, isso também é uma redução de custos, você procurar o melhor preço e a melhor qualidade também.
S.4 – Sim	A instituição faz uma redução de custos, a gente sabe que isso existe e por isso também a gente faz o orçamento pra poder não ultrapassar aquilo que foi definido.
S.5 – Sim	Há sim compartilhamento direto sobre a necessidade de redução de custos, entretanto, sem prejudicar a qualidade dos serviços prestados. Todos os gestores conhecem essa estratégia e isso é disseminado por meio de reuniões presenciais, principalmente quando se analisa a unidade de resultado sob sua respectiva coordenação.
S.9 – Sim	A Diretoria é muito preocupada em relação à redução de custos. Isso é passado para os gestores. Em reuniões sempre é enfatizada essa questão.
S.10 – Sim	Redução de custos sempre é uma preocupação. Agora eu diria que até ficou mais explícito. É uma prática já institucionalizada. Em reuniões mais operacionais das quais eu participo esse sistema sempre aparece. Pra mim é inequívoco, é uma coisa que está na agenda mesmo da estratégia.
S.11 – Sim	E até exageradamente. A gestão de custos que é fortíssima aqui dentro.

S.12 – Sim	Na estratégia está claramente definida a redução de custo. Todos os gestores da organização sabem. O orçamento é rígido. Isso é um dos valores da organização. Valorizar a utilização de recurso. E essa comunicação é feita através do orçamento. Porque no orçamento está lá e mesmo estando tem que demonstrar que é bom gastar aquilo. Tá muito forte na organização.
S.13 – Sim	Esse é um foco permanente da atual gestão. Controle e redução de custos. O Presidente procura transferir para todos esse objetivo. Nós temos um controle orçamentário muito rígido. Os próprios gestores já sabem que o gasto tem que estar orçado, tem que ser controlado. Esporadicamente tem reuniões com os gestores das principais áreas para enfatizar, para analisar resultado. Pelo menos 2, 3 vezes por ano a gente tem algumas reuniões para isso.
S.14 - Sim	Sim, existe. É basicamente assim: faça o melhor com o menor custo possível. Há um limite que a gente não pode baixar, é quando a qualidade começa a ser prejudicada.
<b>IC2 – Ideia Central 2 3 sujeitos (20%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Não está explícito na estratégia a redução de custos, mas a otimização dos custos é enfatizada aos gestores pela Diretoria.	Não lembro de estar expresso. É uma busca implícita. Faz parte de nossa própria gestão. Nosso Presidente e o Diretor Financeiro, sempre que possível mencionam essa necessidade de otimização de custos. É muito mais uma visão de redução de custos por melhoria de processo e olhando o valor que está sendo entregue. Existe uma ênfase não com a redução, mas com a otimização dos custos porque a gente está sempre pensando na qualidade. Então a gente busca bons fornecedores de serviços e produtos e a gente tem que apresentar alguns orçamentos para escolher o melhor.
<b>IC2 – Ideia Central 2</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC2 dos sujeitos S.6, S.7 e S.8</b>
S.6 – Não explícito	Não acho que é explícito a redução de custos, o que existe é uma visão de melhoria de desempenho, de administração de resultados. Não existe uma visão de custo a qualquer custo. Existe um compromisso com qualidade, com a entrega, o valor que está sendo proposto ao cliente, melhoria de processos. É muito mais uma visão de redução de custos por melhoria de processo, olhando o valor que está sendo entregue, do que efetivamente custo por custo.
S.7 – Não explícito	Eu não sei exatamente se tem alguma menção explícita. Eu acho que uma das diretrizes fala de custo, mas não diretamente de redução. Isso é enfatizado sim, a gente já teve algumas reuniões onde foi enfatizada a necessidade, não especificamente uma redução de custo, mas um cuidado com o custo da instituição.
S.8 – Não explícito	Não lembro de estar expresso. Faz parte de nossa própria gestão. Nosso Presidente e o Diretor Financeiro, sempre que possível mencionam essa necessidade de otimização de custos. É uma busca implícita. Todo ano temos o estabelecimento de uma planilha orçamentária e a gente analisa linha a linha, a receita projetada de acordo com o número de alunos que se espera e cada tipo de gasto. E os custos a gente discute em reuniões com os Diretores quando há um custo anormal. Existe uma ênfase não com a redução, mas com a otimização dos custos porque a gente tá sempre pensando na qualidade, então para oferecer qualidade a gente busca bons fornecedores de serviços e produtos e a gente tem que apresentar alguns orçamentos para escolher o melhor.
S.15	Não sei.
<b>Não sei: 1 (7%)</b>	

## Pergunta 2

2. A entidade detém grande participação no mercado de IES? De que ordem?	
<b>IC1 – Ideia Central 1 14 sujeitos (93%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
A participação é muito tímida, com poucos milhares de alunos. É uma Faculdade de nicho.	A entidade não tem uma grande participação. É uma Faculdade de nicho, com uma participação específica bem relevante no setor da Contabilidade. O nosso número de estudantes é de poucos milhares, enquanto que o mercado de educação superior é de 8 milhões. É muito tímida a participação de mercado.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.2 a S.15</b>
S.2 - Não	É uma faculdade de nicho. Ela atua num público específico, buscando diferenciação por qualidade e não por quantidade. Não se compara à um grande grupo educacional.
S.3 - Não	Ela é bem conhecida e reconhecida no mercado, mas tem outras instituições que são bem maiores; Mas o porte dela perto dessas.... ela ainda é pequena.
S.4 - Não	A Faculdade é pequena, a participação é pequena, mas tem qualidade.
S.5 - Não	É uma Instituição pequena, com pequena participação.
S.6 - Não	Se você olhar na realidade é uma instituição pequena e se nós considerarmos graduação e <i>stricto sensu</i> aí é bastante pequena, mas eu acho que ela está bem posicionada em termos de nicho.
S.7 - Não	Pra mim a Instituição está inserida num nicho mais específico.
S.8 - Não	A gente é uma faculdade de nicho. A gente não é uma universidade de massa. A gente tem uma participação específica bem relevante no setor da Contabilidade.
S.9 - Não	Não em termos de massificação de ensino. A gente tem uma participação significativa na área contábil. Em um nicho específico do mercado.
S.10 - Não	É fácil dizer: o nosso número de estudantes de poucos milhares, se a gente pensar como faculdade atual, e o mercado de educação superior é de 8 milhões, é muito tímida a participação de mercado..
S.11 - Não	É uma IES pequena, mas com diferenciação pela qualidade dos cursos.
S.12 - Não	Pequena a participação.
S.13 - Não	Se a gente falar em volume não, a gente não compete com essas grandes. mas acho que na nossa área a gente tem uma participação, mas em termos de qualidade com certeza. A gente ainda é uma instituição pequena, pequena e nova, perto do que tem no mercado.
S.14 - Não	A Faculdade está crescendo, mas ela ainda é muito pequena. A gente tem uma diferenciação competitiva do ponto de vista de qualidade,
S.15 - Não	É pequena, mas os cursos são conhecidos pela excelência em termos de qualidade.
S.1 – Não sei	
<b>Não sei: 1 sujeito (7%)</b>	

## Pergunta 3

**3. Há na estratégia menção explícita sobre foco na qualidade da prestação de serviços? Caso positivo, como é o processo de comunicação dessa política na entidade? De que forma você percebe essa preocupação com a qualidade?**

<b>IC1 – Ideia Central 1 15 sujeitos (100%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Sim, há na estratégia menção explícita sobre foco na qualidade da prestação de serviços; está nos objetivos estratégicos. Ressaltada em reuniões com a Diretoria.	Sim, toda vez que há uma reunião, ou um evento, o Diretor Presidente faz questão de repetir os objetivos estratégicos, e um deles é a qualidade. A Fundação tem uma atitude voltada para a excelência na qualidade e otimização de resultados. É algo que está na nossa cultura. A qualidade na prestação de serviços e principalmente um foco grande na percepção do alunado e dos docentes em relação à qualidade do curso e atendimento. Quando a gente faz orçamento, isso é uma busca frequente, qualidade tanto interna quanto voltada para o cliente. Como melhorar a qualidade dos processos, a qualidade dos serviços, a qualidade dos cursos, a qualidade da percepção dos funcionários, a cultura. Se é necessário que a gente tenha algum gasto para ter a qualidade do curso, isso é aprovado. Procura-se ( <i>sic</i> )os melhores profissionais para estarem atuando na Instituição e a qualidade do conteúdo dos cursos. Também busca-se melhorar para obter a melhor nota na avaliação do MEC. A gente tem uma diferenciação competitiva do ponto de vista de qualidade pelo produto que oferece.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1 a S.15</b>
S.1 - Sim	Sim.
S.2 - Sim	Sim, qualidade na prestação de serviços e principalmente um foco grande na percepção do alunado e dos docentes em relação à qualidade, atendimento e quanto eles são bem tratados quando existe contato com a Instituição. Em reuniões de Diretoria se procura enfatizar sobre as diretrizes estratégicas, os objetivos da Fundação. Quando a gente faz orçamento, discute, isso é uma busca frequente, qualidade tanto interna quanto voltada para o cliente. Então todos que trabalham conhecem. A proposta da qualidade está nas decisões que a gente toma, então vem da Diretoria, tanto que para a área da Faculdade, toda a minha equipe, sempre a variável principal que a gente usa é a qualidade. Como que a gente vai melhorar a qualidade dos processos, a qualidade dos serviços que a gente está prestando, a qualidade dos cursos, a qualidade da percepção dos funcionários, a cultura. Mas de um ponto de vista acadêmico o que norteia toda e qualquer decisão é a qualidade, a qualidade do curso, a qualidade do serviço, a qualidade dos docentes, do que a gente está entregando de conhecimento para os alunos.
S.3 – Sim	Sim. Começa na contratação dos docentes, pois procura-se ( <i>sic</i> ) os melhores profissionais para estarem atuando na Instituição, a questão da qualidade do conteúdo a ser passado aos alunos, tanto na graduação quanto na pós. Também porque a gente é avaliado pelo MEC, a gente tem que sempre buscar melhorias para sempre obter a melhor nota no MEC.
S.4 - Sim	Qualidade sempre. Porque uma das diretrizes é a qualidade, então se eu tiver um preço, aí eu vou olhar o preço logo depois disso, mas assim se for um preço próximo ou um pouco maior, se a qualidade for maior eu vou optar por isso.
S.5 – Sim	No mesmo sentido, há sim compartilhamento direto sobre a necessidade ter foco na qualidade dos serviços prestados. Todos os gestores conhecem essa estratégia e isso é disseminado por meio de reuniões presenciais, principalmente quando se analisa a unidade de resultado sob sua respectiva coordenação. Adicionalmente, qualidade faz parte dos objetivos estratégicos da Fundação.
S.6 – Sim	Sim, isso é declarado. Isso é expresso em termos dos objetivos estratégicos da Fundação. É passado sistematicamente pelo Presidente, pelo Diretor Financeiro, alguns objetivos estratégicos, entre eles visando a qualidade.
S.7 – Sim	Sim. Além de estar nas diretrizes estratégicas da Instituição, é sempre ressaltado em reuniões, em contato com a Diretoria, isso é sempre muito enfatizado.
S.8 – Sim	Isto sim existe. É uma questão que o próprio Presidente, em qualquer palestra que ele vai dá com os funcionários aqui, ele resalta a importância da qualidade. É algo que está na nossa cultura.



S.9 - Sim	Sim, tem um foco na qualidade, é um direcionamento da Diretoria a todo tempo para a equipe de gestores e coordenadores de curso. Então principalmente o Presidente, em toda oportunidade ele menciona o foco na qualidade, o quanto ele é preocupado que a Instituição ofereça ensino com qualidade. Eu percebo no direcionamento que eu tenho quanto ao meu trabalho. Todo coordenador de curso tem que ofertar cursos e a Diretoria sempre coloca que esses cursos devem ser ofertados com excelência, com a qualidade e se é necessário que a gente tenha, por exemplo, algum gasto para ter a qualidade do curso, isso é aprovado.
S.10 - Sim	Sim, fica claro tanto nas relações que envolvem o Conselho quanto aos executivos, a gente percebe que a estratégia de qualidade ela está presente. Muito eu pude observar de melhoria de aumento da qualidade. Desde coisas mais tangíveis como instalações e pessoas.
S.11 - Sim	Sim. A gente tem uma estratégia de qualidade, de diferenciação no caso de produtos que são os cursos, sim. Nós temos hoje um dos melhores modelos EAD do mercado. Nós temos uma das melhores ferramentas que é o <i>BlackBoard</i> . Nos cursos presenciais nós temos professores de relevância no mercado, temos cursos atualizados. Você tendo bons professores, você tendo plataformas tecnológicas que funcionam, então o resultado só pode ser qualidade.
S.12 - Sim	Sim, na estratégia está claramente definida e essa é uma coisa que é buscada. A Fundação tem uma atitude voltada para a excelência na qualidade e otimização de resultados. Quer atender bem o cliente, quer gerar produtos de qualidade a preços corretos e gerar resultado.
S13 – Sim	A qualidade faz parte dos nossos objetivos principais. Quando a gente faz orçamento, discute, isso é uma busca frequente, qualidade tanto interna quanto voltada para o cliente. Então todos que trabalham conhecem e toda vez que há uma reunião, ou de acompanhamento ou de orçamento, o Diretor Presidente faz questão de repetir os objetivos principais que a gente tem, um deles é a qualidade. Nas próprias reuniões da Diretoria, do Conselho, ela sempre é enfatizada. Obviamente, quando tem uma confraternização, alguma coisa, o Diretor Presidente sempre nos seus discursos ele enfatiza para todos. Eu diria que até o nível dos gestores das áreas todos conhecem bem esse objetivo.
S.14 – Sim	Sim. A qualidade é um de nossos objetivos principais. A gente tem uma diferenciação competitiva do ponto de vista de qualidade, diferenciação do produto que a gente oferece. E por ser uma Fundação a gente ainda consegue ter o custo embutido, porque a gente consegue oferecer um produto que é diferenciado no mercado a um preço bem mais competitivo. Isso é qualidade.
S-15 - Sim	Sim. Eu posso falar do meu curso, nós temos um diferencial no curso que nenhuma outra instituição tem, pela excelência, pela qualidade dos professores, por ser um curso de profundidade no tema que nenhum outro curso com essa carga horária consegue abranger.

## Pergunta 4

<b>4. A satisfação de clientes é avaliada? Em caso positivo, como é feita essa avaliação? Como são tratados os resultados da avaliação?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 14 sujeitos (93%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Sim. Há uma sistemática de avaliação de satisfação dos alunos no encerramento de cada disciplina e da instituição todo semestre. Há uma CPA que compila o material, analisa e disponibiliza para os Coordenadores para providências de melhoria.	Sim, é avaliada. Os alunos são sistematicamente solicitados a preencherem pesquisas quanto à qualidade das aulas e semestralmente para avaliar a Instituição. Tem oportunidade de fazer avaliação, todo fechamento de disciplina de todos os cursos. O aluno tem que avaliar o coordenador, o corpo docente, a equipe de atendimentos, o material, as instalações, enfim a qualidade do curso. Os resultados das avaliações são enviados para uma Comissão Permanente de Avaliação (CPA), que faz parte das estruturas de governança da Faculdade. A CPA consolida as informações, e avalia em conjunto com as demais instâncias essas questões de qualidade. As avaliações são disponibilizadas para todos os coordenadores. Eu recebo e avalio individualmente todas as avaliações que os alunos fazem dos professores para decisão. Se for alguma coisa didática, falar com o professor, ver o que está acontecendo, orientá-lo. Se um professor vai mal repetidas vezes acaba saindo. Se for alguma coisa da disciplina é avaliado para ver se atende ou não. Hoje tem um totem de atendimento, pesquisas que são via CPA e os indicadores de qualidade percebida. A gente implementa as melhorias necessárias, dando um <i>feedback</i> aos alunos.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1 a S.14</b>
S.1 – Sim	Sim, é avaliada, todos os cursos tem uma avaliação de cada disciplina, dos professores, do atendimento e tudo mais, que vai para a coordenação para ver o que deve ser feito, quem é o professor da disciplina, tudo isso é analisado
S.2 – Sim	Estamos implementando uma área de atendimento estruturando uma série de indicadores de qualidade para medir a eficiência do nosso atendimento e a percepção dos alunos e dos professores. Hoje tem um totem de atendimento, pesquisas que são via Comissão Própria de Avaliação (CPA) e os indicadores de qualidade percebida. Há acompanhamento da qualidade do curso, da qualidade dos professores. Existe a pesquisa de satisfação com os alunos. A CPA consolida as informações que estão disponíveis para todos os coordenadores, e a gente pede para que os coordenadores entrem em contato com os professores e façam um acompanhamento de tudo o que foi pontuado negativamente e positivamente dando um <i>feedback</i> para os alunos do que a gente vai fazer para melhorar.
S.3 – Sim	Sei que existe essa avaliação porque todo término de disciplina, a gente passa uma avaliação do professor, daquela disciplina e os alunos respondem. Sempre se verifica os canais tipo reclame aqui se tem alguma reclamação.
S.4 – Sim	Os alunos têm oportunidade de fazer avaliação, todo fechamento de disciplina, uma vez por semestre na graduação. Avaliam o curso e a gente também está sempre em sala de aula, fica à disposição. Quando é alguma coisa mais grave eles têm o canal de estar conversando com a gente e está disponível diariamente. Eles procuram se tem algum problema ou uma necessidade diferenciada. Os resultados das avaliações são compilados e a gente recebe e faz um tratamento. Se for alguma coisa didática, falar com o professor, ver o que está acontecendo, orientá-lo. Se for alguma coisa da disciplina é avaliado para ver se atende ou não.
S.5 – Sim	Sei que é feita a avaliação pelos alunos em todos os cursos.
S.6 - Sim	Os alunos são sistematicamente solicitados a preencherem pesquisas quanto à qualidade das aulas e semestralmente para avaliar a instituição. Pode melhorar ainda essa abordagem que já é sistemática. Os resultados da avaliação dos professores e da instituição são passados para uma comissão de avaliação permanente, que faz parte das estruturas de governança da Faculdade e ela avalia em conjunto com as demais instâncias essas questões de qualidade e de avaliação de professores.

S.7 – Sim	A avaliação ela é feita principalmente mediante a avaliação individual das aulas, das disciplinas, que envolve aí uma avaliação do docente e da faculdade. O problema que a gente encontra é que às vezes essa avaliação demora muito para retornar para o gestor, então às vezes não dá tempo de tomar uma decisão dentro de um prazo que eu considero razoável. Eu avalio individualmente todas as avaliações que os alunos fazem dos professores da instituição, para que eu possa tomar alguma decisão. Mas de novo, geralmente isso demora muito para chegar no gestor, então a gente perde a tempestividade aí das ações.
S.8 – Sim	Nos cursos ao término de cada disciplina tem as fichas de avaliação daquela disciplina. Eles avaliam o material, as instalações e o que acontece. Nós, coordenadores, a gente vai verificar. Se um professor não foi tão bem dá um toque no que ele pode melhorar. Se um professor vai mal repetidas vezes acaba saindo. A gente faz essa análise por disciplina.
S.9 - Sim	No fim dos cursos a gente passa uma avaliação institucional sobre o curso, sobre o corpo docente, sobre a equipe de atendimentos, sobre a qualidade mesmo do curso e esses alunos avaliam, a gente coleta essas informações e por meio dessas informações a gente implementa as melhorias necessárias. E do ponto de vista de educação executiva, os alunos também preenchem um questionário durante o curso indicando melhorias, o que que eles gostaram, o que não gostaram dos cursos. Se for alguma questão relacionada ao professor a gente dá o <i>feedback</i> para o professor para ele desenvolver a competência que é necessária ou até mesmo dependendo da situação a gente até faz uma mudança do quadro docente.
S.10 - Sim	Ela é avaliada, entra em processo de consideração, existem etapas formais que são estabelecidas para se avaliar esse nível de satisfação, mas eu acho que tem um espaço muito grande para aprimorar. Mas hoje existem etapas formais que garantem que essa informação chegue.
S.11 - Sim	A satisfação dos clientes é avaliada. É tudo feito pelos alunos e aí nós temos uma nota de 1 a 5. A Coordenação, estrutura do curso, estrutura da faculdade e os docentes.
S.12 - Sim	A satisfação de clientes é avaliada de uma maneira muito corrente, para as coisas mais importantes como avaliação das aulas e de professores.
S.13 - Sim	A satisfação de clientes é avaliada. Dos alunos e também pode ser de fornecedores, mas o nosso foco principal é aluno. Temos hoje um sistema de atendimento ao consumidor, mas não é algo que está assim muito institucionalizado. As pessoas têm acesso, quando os questionamentos vem, a Superintendente atende à demanda. Para melhorar isso nós estamos desenvolvendo um estatuto de alunos e professores, bem mais formal, ele existe, mas não é uma coisa disseminada.
S.14 - Sim	Tem avaliação da Instituição como um todo que a gente faz com os alunos quando termina cada disciplina, Eles também avaliam os professores e a atuação da coordenação dentro do curso. Por requisição do MEC, o aluno tem que avaliar o coordenador. No ponto de vista do MEC, a coordenação tem que ser presente, os alunos têm que perceber a coordenação e tudo mais. E aí os alunos avaliam se isso realmente acontece. Mas como o nosso trabalho é muito de bastidores, muitas vezes os alunos não veem. De vez em quando a gente tem que dar uma chegadinha... 'Eu existo' e tudo mais. No curso presencial isso às vezes é um pouco mais fácil, mais complicado é na distância.
S.15	Não sei..
<b>Não sei: 1 (7%)</b>	

## Pergunta 5

5. Há estímulos para inovações? Como que isso ocorre, caso positivo?	
<b>IC1 – Ideia Central 1 12 sujeitos (80%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Há muito estímulo para inovações. Solicitadas em reuniões e contatos diretos com a Diretoria. A inovação se materializa no planejamento e pelo orçamento com campo próprio para inovações.	Sim, há estímulo em forma de reuniões e contato direto com a Diretoria. O estímulo existe na criação de novos cursos, metodologias. Principalmente na área de cursos executivos EAD, do ponto de vista de conteúdo, quanto do ponto de vista da modalidade. Inovação aqui depois da palavra qualidade é a segunda palavra. Somos cobrados por essa inovação e ela sempre vem acontecendo. É o famoso pensar fora da caixinha. O processo de inovação é feito de forma institucional. Cada coordenador de curso que deseja alguma inovação vai passar isso para a Diretoria que vai definir se isso vai ser aprovado ou não para aquele curso específico ou para a Instituição. Quando os diretores veem que realmente é uma ideia boa, eles se esforçam para lançar o curso. A inovação pode ser vista como melhoria nos processos. A gente ouve a pessoa que vem mostrar uma nova ferramenta, para ver se é interessante ou não. Agora estamos automatizando com a Totus, para implantar o almoxarifado e compras no Protheus. Obviamente tem uma limitação de orçamento. No meu planejamento estratégico eu tenho uma parte que é só para propor inovação ao curso. Para auxiliar nessa inovação a gente também tem uma figura do <i>Advisor</i> , que é como se fosse um consultor do curso, que ajuda a gente a desenvolver essas inovações, a melhorar o curso.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.2 a S.5, S.7 a S.14</b>
S.2 – Sim	De 2018 pra cá a Fundação passa por uma mudança muito grande de cultura e está se tentando incentivar a inovação, trazendo pessoas novas que tenham esse perfil de <i>hands on</i> , eu quero mexer, eu quero mudar os processos, eu quero algo novo, que lá atrás realmente não existia. Em todo processo seletivo o principal <i>driver</i> que a gente tinha era esse, eu quero alguém que venha para criticar o que eu estou fazendo, diga o que está errado no que temos de processo. Não é só inovar pensando em criar algo totalmente novo, mas melhorar algo que já existe. A inovação ela pode ser vista como melhoria nos processos.
S.3 – Sim	Sim. A gente ouve a pessoa que vem mostrar uma nova ferramenta, para ver se é interessante ou não. Por exemplo, foi feita uma parceria para inserir o SBPL, um BI de orçamento, e deu certo. O SBPL se comunica com o Protheus e o Protheus se comunica com ele, Então gera relatórios, tipo DRE comparativo, mensal, trimestral, <i>rolling forecast</i> , tem a informação de comparar o orçado com o real, e aí eu posso exportar numa planilha.
S.4 – Sim	Sim. O processo de inovação é feito de forma institucional. Cada coordenador de curso que deseja alguma inovação vai passar isso pra Diretoria que vai definir se isso vai ser aprovado ou não para aquele curso específico ou para a instituição.
S.5 – Sim	Sim. Estamos sempre procurando melhorias. Agora estamos automatizando com a Totus, que vem semanalmente, assessorar para implantar o almoxarifado e compras no Protheus.
S.7 – Sim	Sim, há estímulo. É mais em forma de reuniões e contato direto com a Diretoria, sempre é enfatizada a necessidade de a gente sempre estar apresentando produtos.
S.8 – Sim	Há estímulos. A Diretoria como um todo eventualmente, quando tem as reuniões de metas, a gente propõe algumas ideias ou outras. São bem-vindas.
S.9 – Sim	Sim, tem estímulo para inovação, principalmente na área de cursos executivos EAD, tem muito estímulo para a gente inovar tanto do ponto de vista de conteúdo, de lançamento de novos cursos, quanto do ponto de vista da modalidade.
S.10 – Sim	É, tem a ver um pouco com disponibilidade de investimento. Vivemos um período recente com escassez e toda a lógica de investimento foi reduzida à um mínimo. A gente teve que postergar decisões importantes de inovação na área. O período foi marcante, foi difícil e ele acabou tendo impacto para que a gente pudesse inovar mais. Mas a lógica da inovação, da criatividade, de fazer diferente, ela é presente. Eu preciso de equipamentos. Mas é óbvio que quando você compara com outros <i>players</i> , você vê que faz diferença você ter capacidade de investimento. Nesse segmento em que existe tecnologia intensiva faz uma diferença grande.

S.11 – Sim	Inovação aqui depois da palavra qualidade é a segunda palavra. Somos cobrados por essa inovação e ela sempre vem acontecendo. É o famoso pensar fora da caixinha. A gente tem sugestões novas assim, tem que passar pela Diretoria, tem que passar por um monte de crivos, mas quando os Diretores veem que realmente é uma ideia boa, eles se esforçam para lançar o curso.
S.12 – Sim	Eu acho que esse estímulo seja meio leve. Existe um estímulo no sentido de se deixar abertura, à possibilidade de as pessoas envolvidas proporem ideias, serem criativas. Não de uma maneira estruturada, mas existe um clima dentro da Fundação de inovação no sentido de ‘Apresente ideias’, se incentiva isso.
S.13 – Sim	O estímulo existe, o Diretor Presidente inclusive fala, ele quer que as pessoas errem, mas tentem. Obviamente você tem às vezes limitações de custos, a pessoa quer fazer um negócio maravilhoso, mas tem uma limitação de orçamento. Mas o estímulo existe na criação de novos cursos, metodologias, tanto que a gente está agora num processo aí de aumentar os cursos EAD, tanto os de pós-graduação <i>stricto sensu</i> , quanto a graduação. Nós já temos 2 ou 3 cursos híbridos. Temos uma turma da manhã, por exemplo, que ela é flexível para fazer o curso, ela pode vir presencial, ela pode assistir à noite e ela pode fazer via EAD.
S.14 – Sim	Sim. A gente está sempre correndo atrás para inovar os nossos cursos. É esperado que a gente tenha a inovação, para que a gente traga algo de novo para o curso. Por exemplo, no meu planejamento estratégico para o próximo ano, eu tenho toda uma parte que é só para propor inovação ao curso, o que eu vou fazer de diferente para o curso no próximo ano. E aí para auxiliar nessa inovação a gente também tem uma figura do <i>Advisor</i> , que é como se fosse um consultor do curso, que ajuda a gente a desenvolver essas inovações, a melhorar o curso.
<b>IC2 – Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Há, mas não tanto. Existe sim a colocação de que é bem-vindo. Não existe uma estrutura formal que visa estimular isso.	Há, talvez não tanto, mas há. Tem um questionamento de como que a gente está vendo, o que dá para fazer de diferente, o que vai melhorar, o que tem de ferramentas, o que não está funcionando, acho que é mais nesse sentido. Existe sim a colocação de que é bem-vindo. Enquanto <i>stricto sensu</i> , principalmente, se espera a inovação, no sentido principalmente do conhecimento. Não existem ações efetivas que materializam esse desejo. Não existe uma estrutura formal que visa estimular isso. É mais iniciativa individual de cada professor principalmente no desenvolvimento das pesquisas que eles realizam quando orientam os seus alunos nos projetos de pesquisas. Não vejo um plano de inovação por parte da Faculdade em nenhum programa. Acho que a gente ainda está bastante aquém daquilo que vejo como caminhos para inovação nas organizações e ainda mais nas IES.
<b>IC2 – Ideia Central 2</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC2 dos sujeitos S.1 e S.6</b>
S.1 – Sim, não tanto	Há, talvez não tanto, mas há. Tem um questionamento de como que a gente está vendo, o que dá para fazer de diferente, o que vai melhorar, o que que tem de ferramentas, o que não está funcionando, acho que é mais nesse sentido.
S.6 – Sim, sem estrutura formal	Existe sim a colocação de que é bem-vindo. Enquanto <i>stricto sensu</i> , principalmente, se espera a inovação, no sentido principalmente do conhecimento. Não existem ações efetivas que materializam esse desejo. Não existe uma estrutura formal que visa estimular isso. É mais iniciativa individual de cada professor principalmente, no desenvolvimento das pesquisas que eles realizam quando orientam os seus alunos nos projetos de pesquisas. Não vejo um plano de inovação por parte da Faculdade em nenhum programa. Acho que a gente ainda está bastante aquém daquilo que vejo como caminhos para inovação nas organizações e ainda mais nas IES.
Obs.	S.15 – Não tenho como responder
<b>Não respondeu: 1 (7%)</b>	

## Pergunta 6

<b>6. Há na estratégia foco na customização de serviços? Como os pleitos de customização de serviços são tratados? Esses clientes aceitam pagar pelo diferencial de serviços? Trata-se do principal foco de negócios da Instituição?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 14 sujeitos (93%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Não há na estratégia foco na customização de serviços. Atende quando há demanda. Os clientes pagam pelo diferencial e marca.	Não há. Nós temos cursos customizados, mas não tem sido a grande demanda. Temos parcerias com outras instituições para desenvolver produto específico. Tem áreas que cuidam especificamente de contrato por demanda. Vejo como customizações os cursos <i>in company</i> . A Fundação é muito reconhecida pelo nome, pela marca, então eles percebem o diferencial pela qualidade. Se chega num preço justo tal que os clientes aceitam pagar porque acreditam na Instituição. Não é o foco principal.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1 a S.14</b>
S.1 – Não há	Não sei se está na estratégia. Sei que tem curso especial que alguns clientes pedem. Não é o foco principal de negócios da Faculdade.
S.2 – Não há	Hoje eu não vejo como foco principal, a faculdade hoje eu priorizo os cursos que já existem. Existe a personalização se a gente fechar um contrato A gente tem um contrato com a Receita, a gente tem contrato com a Prefeitura, e aí são por demanda. Tem áreas que cuidam especificamente de contrato por demanda. Eu sei que os cursos pontuais eles geram uma receita grande, mas o que solidifica a nossa marca são os cursos regulares. Eu acho que todo mundo que vem até a Fundação vem pagando por um diferencial de serviço, porque a gente não concorre por preço. Toda e qualquer pessoa que venha até nós seja um cliente corporativo, seja um cliente pessoa física que está buscando um curso, ele vem por qualidade.
S.3 – Não há	Não. O Banco X, por exemplo, procurava o professor Y, porque já se conheciam. E aí pediam um curso de MBA Corporativo; se fazia uma proposta, colocava a grade do curso, os professores para cada disciplina e era fornecido curso com material, livro, toda a logística. O preço era calculado para o curso fechado e o cliente pagava. Não, curso fechado não é o foco da Instituição. O foco da Fundação é a graduação e os cursos de pós-graduação, abertos. Também agora os cursos que são EAD, principalmente a graduação que está com volume bem grande no EAD
S.4 – Não	Existem cursos <i>in company</i> . Não é o foco não.
S.5 – Não	Se entendermos por customização, melhorias, entendo que não seria um ponto forte na Fundação, entretanto, há total liberdade na proposição de melhorias e aperfeiçoamentos.
S.6 - Não	Não. Nós buscamos ofertar cada vez de forma mais atualizada temas, abordagens, temáticas que sejam relevantes para os profissionais e pesquisadores.
S.7 - Não	Não me parece que haja um foco nesse sentido de customizar os serviços.
S.8 - Não	Vejo como customizações os cursos <i>in company</i> . Nossa grade é baseada nos pronunciamentos contábeis, mas não tem customização de acordo com o aluno. A gente customiza. Se fosse um banco, IRFS pra bancos, a gente direciona as matérias para aqueles CPC mais relevantes para bancos. Levaria a sugestão para a Diretoria. Acho que toparia. Mas não é o foco da Instituição. Os clientes aceitam pagar porque ele está entrando numa faculdade especializada, em um curso customizado pra ele.

S.9- Não	Não. Mas hoje a área de educação executiva tem como desafio trazer mais. Os programas que a gente já tem de MBA, de graduação, já são cursos que vão abranger um público maior. A gente tem contratos corporativos, então a gente customiza os cursos de acordo com a necessidade daquele órgão que procurou a Fundação. Então, por exemplo, a gente tem parcerias com diversos órgãos, a gente tem contrato com uma turma da Prefeitura, que a gente customizou, com o tema de governança corporativa. A gente adéqua de acordo com o perfil do nosso público. Eles aceitam pagar só que ao mesmo tempo quando é algum órgão público então tem a questão da licitação, eles acabam tendo que optar pelo contrato de menor valor. Mas a Fundação é muito reconhecida pelo nome, pela marca, então eles percebem o diferencial pela qualidade.
S.10 - Não diria que é o foco principal.	Não diria que é o foco principal. O que eu destacaria é que no passado a gente teve uma presença maior de clientes corporativos e a gente fez muita customização. A gente quase não teve mais cliente corporativo. Mas mesmo nesses poucos você pode observar que houve uma preocupação de customização, de ajustes, por temas que são mais específicos.
S.11 - Não é o foco maior	Não é o foco maior. Isso seria mais com o Edux ( <i>Educação para Executivos</i> [grifo nosso]) de treinamentos de extensão e tudo mais. O meu caso é prateleira. É possível um curso para empresa. Aí sim cabe a customização.
S.12 - Não	Não é o <i>core</i> , mas se faz também e já se fez muito na verdade. Não é o foco principal. Os clientes aceitam pagar pelo diferencial do serviço. Na verdade, se chega num preço justo tal que eles aceitam.
S.13 – Não	Nós atendemos cursos customizados sim. Não tem sido a grande demanda. Sempre que possível colocar no cliente algo que já está pronto é mais fácil. Temos feito parcerias com outras instituições no sentido de desenvolver produto específico. Por exemplo, com o banco X, um programa que foi moldado junto com eles. Esses clientes aceitam pagar pelo diferencial de serviços, até porque se eles vem é porque acreditam na Instituição.
S.14 – Não há estratégia de customização, mas eventuais pedidos são atendidos quando possível, com aceite dos preços cobrados.	Nenhuma estratégia de estratégia de customização é adotada. Pleitos de customização são avaliados e na medida do possível atendidos. É importante destacar que por se tratar de um curso de graduação regulamentado pelo MEC nem toda customização é viável e praticável. Quando a customização é viável, há o aceite do aluno para o pagamento de preço diferenciado. Mas isso não é o foco de negócios da instituição.
S.15	Olha, eu não tive essa experiência também.
<b>Não respondeu: 1</b> <b>sujeitos (7%)</b>	

## Pergunta 7

**7. O modelo de gestão da IES permite que o(s) centro(s) de resultado provedor(es) de serviços para cursos com disciplinas EAD (NEAD *backoffice* de cursos), venda os seus serviços para o mercado? Em caso positivo, quais serviços? Comente sobre possíveis vantagens/desvantagens. Em caso negativo, comente sobre a viabilidade dessa ideia, bem como possíveis vantagens e desvantagens.**

IC1 – Ideia Central 1 13 sujeitos (87%)	DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1
O modelo de gestão da IES não permite que o NEAD, provedor de serviços para disciplinas EAD, venda os seus serviços para o mercado. Não tem estrutura para isso. Não vejo vantagens, nem desvantagens, é um posicionamento. Talvez no futuro. Tem questões de direitos autorais, confiabilidade e confidencialidade.	Na estratégia o modelo de gestão não permite que venda serviços. O NEAD não tem estrutura para isso. A gente tem uma equipe muito enxuta para atender só os nossos cursos. Não vejo isso como interesse ou até como viável. Eu não vejo maturidade para isso, porque a gente está em uma fase de expansão da própria Fundação enquanto EAD. Talvez no futuro. Poderia ser algo a ser pensado, depois que a gente tiver um crescimento aqui e uma estrutura que atenda o nosso crescimento. Até porque envolve uma questão de direitos autorais dos professores, que a gente paga, e aspectos de confiabilidade, de confidencialidade. Além disso, o NEAD concorreria com os nossos próprios produtos. O mercado pode até pagar melhor, mas você perderia o foco no seu <i>core business</i> e lembrando que os nossos produtos são especializados e eles necessitam dessa excelência, então eu acho que fracionaria a atenção e poderia também gerar uma elevação de custo. O mercado pode oscilar e a gente acaba tendo no acumulado de um período uma margem menor, porque você poderia ser pressionado por um período a atender ao mercado e a gente não conseguiria manter essa venda constante. Não acho que é vantagem ou desvantagem, é um posicionamento. Eu acho que a verticalização só diminui custo.
IC1 – Ideia Central 1	ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1 a S.3 e S.5 a S.14
S.1 – Não	Possível seria, pela estrutura que o NEAD tem, mas não vejo isso como interesse ou até como viável. Na estratégia hoje o modelo de gestão não permite. Eu acho que não faria sentido a gente fazer, não considero vantagem ou desvantagem sobre o assunto.
S.2 – Não	Para outra entidade hoje não, não por centro de resultado. A gente vende cursos, não vende serviços. Eu não acho que isso é viável, a gente tem uma equipe muito enxuta para atender só os nossos cursos e que não tem uma <i>expertise</i> em produção, esse não é o nosso foco, a gente não se diferencia por uma produção de material, é a qualidade do material que a gente entrega, então seria inviável pensar na venda de serviço. Não acho que é vantagem ou desvantagem, é um posicionamento. Não é uma empresa que se propõe a terceirizar a produção de conteúdo, pra isso você tem um grupo Sagah grupo A, BG, Saraiva, são posicionamentos distintos. Nós somos uma Faculdade que entrega conhecimento, não um material. Essas entidades são produtoras de conteúdo.
S.3 – Não	Acho que não. Até porque envolve uma questão de direitos autorais dos professores, que a gente paga. Acho que não é vantagem, não visualizo isso, acho que tem que trabalhar pra dentro.
S.5 – Não	Não permitiria, mas isso não foi colocado em questão. O NEAD só vende internamente aqui. Eu não vejo vantagem nesse primeiro momento porque ele concorreria com os nossos próprios produtos. O mercado pode até pagar melhor, mas você perderia o foco no seu <i>core business</i> e lembrando que os nossos produtos são especializados e eles necessitam dessa excelência, então eu acho que fracionaria a atenção e poderia também gerar uma elevação de custo e o mercado pode oscilar e a gente acaba tendo no acumulado de um período uma margem menor, porque você poderia ser pressionado por um período a atender ao mercado e a gente não conseguiria manter essa venda constante. Já os nossos produtos nós conhecemos muito bem as nossas sazonalidades, o que a gente pode crescer e o que a gente não deve crescer. Eu acho que no momento eu não vejo vantagem, nem maturidade pra isso.



S.6 - Não	Não. Ninguém vende esse tipo de trabalho e de proposta de serviço para nenhum cliente, nem internamente, nem externamente. O modelo não permite. Se permitisse, não existe nenhuma alavancagem esperada por conta de usar a estrutura do EAD. Então, não é o propósito.
S.7 - Não	Não, eu acho que o NEAD ainda não está estruturado sequer para atender a demanda dos serviços internos, quanto mais externos, não vejo nenhuma vantagem nesse sentido, eu acho que isso teria que ser pensado no momento em que o NEAD estiver cumprindo com a sua demanda interna.
S.8 - Não	Eu acho que na prática a gente não vende esses serviços. E eu acho que a gente não tem condições de vender hoje por conta que todo o trabalho aqui demandado acabar tomando todo o tempo do NEAD. Precisaria aumentar o número de funcionários. Acho que a gente não tem condições hoje. Olha, eu imagino que se a gente tivesse condições, não tivesse com a agenda cheia de trabalho, acho que é uma vantagem. Você tá vendendo serviços para amortizar custo fixo, acho que é vantajoso. A desvantagem é quando você vai fornecer um serviço para um terceiro você tem uma concorrência entre os serviços internos que prestam pra gente e quando se presta pra fora. É o que ocorre por exemplo, com a Unidade X. A gente tem um grande número de salas. Nossas aulas costumam ser à noite, de modo geral. Então, durante o dia as salas estão ociosas como regra geral. Então a gente aluga, tem um centro de resultados ali. Só que acontece às vezes de ter uma concorrência entre um curso e um aluguel pra Unidade X, isso pode acontecer. É um potencial problema.
S.9	Hoje não. Só pra exemplificar, a gente tem a produção aqui de material, a gente não oferta essa produção pra externo, a gente faz para a instituição. Eu acho assim que com a estrutura que a gente tem hoje no NEAD, a gente não conseguiria atender uma demanda externa. Porque a gente está em uma fase de expansão da própria Fundação enquanto EAD. Então o nosso serviço hoje ele é exclusivamente para atender, mas poderia ser algo a ser pensado, mas um pouco mais no futuro, depois que a gente tiver um crescimento aqui e uma estrutura que atenda o nosso crescimento.
S.10	Não permite e a gente nem quer, como estratégia eu não acho que é o caso. A gente tem uma estrutura no NEAD que não é uma estrutura típica de formatação de cursos à distância, é altamente especializada na nossa área, no nosso segmento, existe um processo de trabalho, um modo de trabalho, um protocolo, uma sequência de atividades que é muito própria, então eu não vejo esse caminho do lado contrário. A gente tem tanto serviço, tem tanta coisa para fazer internamente que estrategicamente não faria sentido
S.11	Não, na minha opinião não. Eu acho que a verticalização no momento só diminui custo. Os serviços do NEAD são para atender os clientes internos. Quando um negócio cresce como à distância cresce, tem que ter investimento, não tem jeito. Sim, tem que haver investimento na questão de estrutura pro EAD. Não só de pessoas, mas de equipamento, salas, enfim. Para atender os clientes internos.
S.12	Não, hoje eu não vejo isso. Não diria que está impedindo a possibilidade, mas não dá. Eles tem muito serviço para poder atender o que é feito internamente. Quem sabe um dia até possa fazer, mas não é o nosso foco.
S.13	O <i>backoffice</i> do NEAD é mais para atendimento do cliente pós-venda. A estratégia não permite que venda serviços. O objetivo do NEAD é prestar serviços para desenvolver cursos EAD pro Edux, para a pós-graduação, para o mestrado, ela é uma prestadora de serviço, ela não é vendedora. O nosso <i>marketing</i> é a entidade de negócios que vende para o mercado. É complicado, porque você começa a discutir aí aspectos de confiabilidade, de confidencialidade, acho que nós já tivemos até uma demanda, não era uma instituição de ensino, mas era uma entidade que queria desenvolver material para treinamento interno da empresa e nós não aceitamos. Não vou dizer que no futuro a gente não consiga. Então eu acho que na situação atual nós não temos nem condição de atender os internos. E eu não sei, aí caberia uma discussão interior com a Diretoria se vale à pena entrar nesse mercado ou não. Até tem gente com mais <i>expertise</i> , tem gente que só faz isso, não é nem instituição de ensino ‘eu preparo pra você o que você quiser’. Eu particularmente não entraria nessa, ou então cria uma entidade à parte, pra mim é outro <i>business</i> , é outro negócio.

S.14	Acho que não. E o NEAD não tem estrutura para isso.
S.4	Não vou responder sobre este departamento.
S.15	Não tenho condições de opinar.
<b>Não respondeu:2 (13%)</b>	

### Pergunta 8

**8. O modelo de gestão da IES permite que o(s) centro(s) de resultado tomador(es) de serviços para cursos com disciplinas EAD (exemplo: cursos EAD ou presenciais, compre(m) serviço(s) no mercado? Em caso positivo, quais serviços? Comente sobre possíveis vantagens/desvantagens. Em caso negativo, comente sobre a viabilidade dessa ideia, bem como possíveis vantagens e desvantagens.**

<b>IC1– Ideia Central 1 10 sujeitos (67%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Não, somente em situações excepcionais. Não é viável como regra. Preocupação com o padrão de qualidade.	Não. Hoje os coordenadores não têm essa autonomia, eles podem propor e a Diretoria aprovar ou não. Eu acho que a vantagem disso é a garantia da qualidade. Em termos de operacionalização também. Como desvantagem, você tem que ter uma estrutura maior internamente. Então, só excepcionalmente ( <i>contratar fora</i> , [grifo nosso]), mas a gente tem alguma experiência agora com dois cursos EAD novos, da produção de vídeo externo, porque a gente não tem estúdio. A gente já chegou a contratar um terceiro para transmitir uma palestra porque o NEAD não estava disponível para fazer o serviço. A vantagem foi em relação à oportunidade. É que não teríamos condições de fazer a palestra se não tivesse a contratação. No caso dos cursos era um projeto que a gente precisava desenvolver num curto prazo, a gente precisou recorrer externamente, mas a gente está fazendo todo um alinhamento para entrar nos nossos padrões. A vantagem dos externos é que você não tem investimento inicial ( <i>estrutura</i> [grifo nosso]). Outra vantagem é que se você põe na mão de alguém que é especialista, você não precisa se preocupar com aquilo, você prepara o conteúdo e a pessoa desenvolve. Também que dependendo do provedor, pode reduzir custo e agilizar processos sem ter que ter uma equipe muito grande. Teria que pesquisar para ver a relação de custo benefício. É por uma emergência da necessidade da geração de conteúdo, porém, tem uma lista enorme de senões, até o financeiro, o valor, mesmo eventualmente se teria benefício. Então precisa ter muita segurança nessa relação de terceirização. Quando você contrata um terceiro tem um risco, uma mudança, que pode ser para melhor ou para pior. O risco de você transferir um conhecimento teu para o mercado, por mais que tenha contrato de confidencialidade uma hora pode vazar. Há ainda a desvantagem que você perde o domínio da qualidade do que está sendo produzido e se equipara com o mercado, deixa de ter um diferencial teu, porque está comprando o mesmo produto de prateleira de outra instituição. Me preocupa a perda de qualidade e também de alinhamento. O acompanhamento do NEAD dá quase tanto trabalho quanto fazer. Outra desvantagem é que você perde um pouco a flexibilidade, você não tem como mudar as coisas, se for fazer de novo tem que pagar. Eu não acho isso uma coisa viável até porque eu acho que seria mais caro do que fazer aqui. Acho que só é vantagem se eu tiver um produto muito diferenciado, uma tecnologia que eu não domino, com uma qualidade que eu não tenho interna. A minha preferência é deixar tudo internalizado. Tem que haver investimento na questão de estrutura para o EAD pois esse negócio só vem crescendo.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1 a S.8 a S.12 e S.14</b>
S.1 - Não	Eu diria que não. Eu acho que a vantagem disso é a garantia da qualidade, por exemplo, quando está sendo feito internamente a gente sabe como está, como está produzido, o que está ofertado. Em termos de operacionalização também.

S.2 – Não, não é usual.	Não é usual. A gente tem alguma experiência agora com dois cursos EAD novos, da produção de vídeo externo. Vantagem é que você pode dependendo do provedor, reduzir custo e agilizar processos sem ter que ter uma equipe muito grande. Desvantagem você perde o domínio da qualidade do que está sendo produzido e você se equipara com o mercado, deixa de ter um diferencial teu, porque quem compra um produto da empresa X, ou Y, sabe que está comprando o mesmo produto de prateleira de outra instituição. Então não é a cara da Fundação que estaria ali
S.3 – Não	Eu acho que não.
S.6 – Não	Serviço de <i>backoffice</i> direto para disciplinas EAD não.
S.8 – Não, só se o NEAD não está disponível para transmitir	Isso é eventualmente só, conforme a necessidade. Se o NEAD não está disponível para transmitir, a depender da importância da palestra, a gente já chegou a contratar um terceiro. A desvantagem é que é melhor estar tudo em casa porque tem padrão de qualidade conhecido, Quando você contrata um terceiro tem uma mudança, que pode ser para melhor ou para pior, mas você tem esse risco, que enquanto você contrata um interno não teria. A vantagem de contratação com um terceiro, é que não teríamos condições de fazer a palestra se não tivesse a contratação.
S.9 – Não, só se não der para fazer interno	É possível que a gente compre, se não der para fazer interno. A gente entende que o serviço que a gente oferece aqui é um serviço de qualidade, fora não se garante a mesma qualidade. Recentemente a gente comprou a gravação de vídeos de um curso, porque a gente não conseguiu atender. Me preocupa a perda de qualidade e também de alinhamento. Como vantagem teria que pesquisar para ver a relação de custo benefício. Nesse caso foi muito em relação à oportunidade. Era um projeto que se precisava desenvolver em um curto prazo e precisou recorrer externamente, mas mesmo assim, a gente está fazendo um alinhamento para entrar no padrão.
S.10 – Não, só em emergência.	Está acontecendo agora um caso da gravação para um curso EAD novo. É por uma emergência da necessidade da geração de conteúdo, porém, tem uma lista enorme de senões, até o financeiro, o valor, mesmo se teria benefício. Eu posso contratar um estúdio e fazer a gravação, mas começo a perder sinergias. Do ponto de vista educacional, para que seja efetivo, tem uma interligação com outros módulos, com outros cursos, todo um processo, uma série de atividades para ficar nos nossos padrões. Eu não consigo exigir do terceiro entrar nessa cadeia. Pelo modelo de gestão existe a possibilidade de comprar esses serviços de <i>backoffice</i> do EAD, quando é uma emergência como está acontecendo com esse novo curso. Só que a equipe do NEAD vai ter que acompanhar, supervisionar, verificar se o que está acontecendo está dentro dos padrões. Esse acompanhamento dá quase tanto trabalho quanto fazer. Quando você contrata não tem ingerência sobre o que vai acontecer. No fim do dia quem vai se responsabilizar por colocar o curso em funcionamento é o NEAD. Então precisa ter muita segurança nessa relação de terceirização.
S.11 - Não	Não. Na minha opinião não ( <i>é viável</i> [grifo nosso]). Eu acho que terceirizar no momento eu não vejo que seja uma boa alternativa. Tem que haver investimento na questão de estrutura pro EAD pois esse negócio só vem crescendo. Então, as vantagens dos externos é que você não tem investimento inicial. Você contrata, porém, até você conseguir colocar a nossa cultura, demonstrar como que você quer, tem uma curva de aprendizado dos prestadores de serviço. E a chance de ele sair de uma hora para outra, é muito maior. A minha preferência é deixar tudo internalizado.
S.12 – Não	Não teria problema nenhum em comprar qualquer coisa do mercado desde que tivesse algum problema interno para prover isso. Só se for uma decisão consensual que não tem condição de atender aspectos de qualidade, volume, etc., eu acho que é natural. Eu acho que a única vantagem de comprar um serviço fora, quando se tem uma estrutura interna, é só se eu tiver um produto muito diferenciado, uma tecnologia que eu não domino, com uma qualidade que eu não tenho interna. Se não a regra sempre é essa, vamos fazer com os recursos que estão lá estabelecidos para isso.

S.13 – Não, só se a Diretoria autorizar.	Hoje os coordenadores não têm essa autonomia, eles podem propor e a Diretoria aprovar ou não. Tivemos um caso recente, um curso de EAD que está em desenvolvimento. A gente não tinha estrutura para gravação de videoaula, então nós estamos terceirizando uma parte dela. Vantagem é que se você põe na mão de alguém que é especialista, você não precisa se preocupar com aquilo, você prepara o conteúdo e a pessoa desenvolve. A desvantagem é que você perde um pouco a flexibilidade, propôs aquilo, fez, se for fazer de novo tem que pagar. Também que você tem que ter uma estrutura maior internamente. A discussão é vamos contratar gente, ou vamos terceirizar. Tem o econômico, embora tenha um pouco o qualitativo também. O risco de transferir um conhecimento teu para o mercado, é que quando você passou para alguém, por mais que tenha contrato de confidencialidade uma hora pode vaziar.
<b>IC2 – Ideia Central 2 5 sujeitos (33 %)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Não, somente em situações excepcionais. Acho desejável em algumas ocasiões para comparação, aprendizado e base para preço de transferência.	Eu acho que é uma vantagem terceirizar, mas só se a gente tiver uma opção dentro do padrão da Fundação. Eu acho que a gente tem que estar sempre vendo o melhor pro curso, qualidade e preço, se for autorizado pela Diretoria. Eventualmente, a gente poderia contratar alguns serviços específicos que hoje o NEAD oferece. Seria até desejável a gente pensar nisso. Dá para considerar o fornecedor externo como uma métrica de cálculo para o preço de transferência, que seria bem interessante. Acho que a gente deveria fazer. Até por uma questão comparativa, para melhorar os serviços internos, por exemplo, do NEAD. Algumas coisas eu acho que vale a pena terceirizar. Existem soluções com maior vantagem econômica. Eu acho que tem que ser tomada uma decisão caso a caso. Uma coisa é eu terceirizar uma gravação, outra coisa a emissão de um <i>e-book</i> , outra coisa é a preparação de aula para o professor. Poderia ser olhado o mercado. Fazemos com Metodologia de Pesquisa, talvez poderia ter algumas outras matérias, como Cases, Jogos de Bancos, Jogos de Empresas.
<b>IC2 – Ideia Central 2</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC2 dos sujeitos S.4, S.5, S.7, S.13 e S.14</b>
S.4 – Não, só se a Diretoria autorizar. A gente tem que ver o melhor para o curso.	Eu acho que não. A gente tem que estar sempre vendo o melhor pro curso. Você tem dentro da empresa algo que tem uma qualidade e preço e você pode comparar com o mercado se existem outros fornecedores, você tem que escolher o que é melhor pro curso, se for autorizado pela Diretoria. Isso é uma norma institucional.
S.5 – Não, só em situações pontuais. Eu olharia o mercado sim. Existem realmente soluções com maior vantagem econômica.	Não, a decisão eu acho que é mais corporativa no sentido de que absorva a oferta interna. Eu olharia sim. Existem realmente soluções com maior vantagem econômica. Foi uma das questões que eu coloquei: fazemos com Metodologia de Pesquisa, talvez poderia ter algumas outras matérias, como Cases, Jogos de Bancos, Jogos de Empresas, poderia ser olhado o mercado. Nós acreditamos que os nossos serviços eles são diferenciados. Então assim, talvez não seja interessante a gente ir à mercado para comprar uma ferramenta, exceto essa que eu falei, porque é uma questão pontual, também não vai afetar tanto o resultado.
S.7 – Não, só excepcionalmente. Acho que a gente deveria fazer, para comparar e melhorar os serviços internos.	Não, só excepcionalmente. Não é uma diretriz a gente poder avaliar se eu terceirizar alguma atividade do meu curso é melhor do que interno, mas já aconteceu uma excepcionalidade específica: gravação de videoaula em estúdio, porque a gente não tem estúdio, aí sim é permitido. Eu acho que é uma vantagem terceirizar, mas só se a gente tiver uma opção dentro do padrão da Fundação. Acho que a gente deveria fazer, até por uma questão comparativa, para melhorar os serviços internos, por exemplo, do NEAD, eu acho que seria muito válido sim.
S.13 – Não. Algumas coisas vale a pena terceirizar. Ver cada caso.	Algumas coisas acho que vale a pena terceirizar. Deve ser tomada uma decisão caso a caso. Uma coisa é eu terceirizar uma gravação, outra coisa é terceirizar a emissão de um <i>e-book</i> , outra coisa é terceirizar preparação de aula para o professor.
S.14 – Não, só eventual. Seria até desejável para considerar o fornecedor externo como métrica de preço de transferência.	Não. Eu não acho isso uma coisa viável até porque eu acho que seria mais caro do que fazer aqui. Eventualmente, a gente poderia contratar alguns serviços específicos que hoje o NEAD oferece. Seria até desejável a gente pensar nisso. Dá para considerar o fornecedor externo como uma métrica de cálculo para o preço de transferência, que seria bem interessante.
Observação: S.15	Não tenho como opinar ainda.
S.13	Participou de duas ICs e dois DSCs, por isso total 107%.
<b>Não respondeu: 1 (7%)</b>	

## Pergunta 9

9. Como ocorre o processo de crescimento da Instituição? Exemplifique.	
<b>IC1– Ideia Central 1</b> <b>13 Sujeitos: 87%</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Cresce com novos cursos na linha da especialidade da Fundação e muito com a modalidade EAD.	A gente tem tido um crescimento substancial. Acho que cresce por diversificação de produtos. Mas produtos na mesma linha nas áreas básicas que a Fundação trabalha como administração, contabilidade, finanças, mercado de capitais. Através do aumento de alunos e cursos. A gente tem crescido por meio do oferecimento de graduações de tecnólogos, gestão, administração, nas pós-graduações indo para governança, <i>compliance</i> que não são só contabilidade. A gente tem modelos de cursos de curto prazo, de médio prazo e longo prazo, presencias e EAD. Por conta de se manter como uma Faculdade, acresceu-se cursos de graduação presencial e depois EAD e cursos de mestrado, além dos cursos para executivos. O EAD cresce exponencialmente. Hoje vem crescendo o leque de cursos com os cursos de curta duração, tanto no EAD quanto no presencial e com cursos híbridos. Em 2017, nós aumentamos sete cursos. Agora para 2020 tem novos cursos, mas a nossa prioridade é transformar os cursos presenciais em EAD. A ideia é ter os dois, e ainda a opção híbrida do EAD.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 de cada sujeito S.1 a S11, S.13 e S.14</b>
S.1 – Produtos na linha básica de Administração e Contabilidade.	Acho que diversificação de produtos. Mas produtos na mesma linha nas áreas básicas que a Fundação trabalha como Administração, Contabilidade.
S.2 – Crescimento substancial em cursos regulares e o EAD exponencialmente.	A gente tem tido um crescimento substancial em cursos regulares e não só para executivos e o EAD cresce exponencialmente.
S.3 - Cursos de graduação presencial e depois EAD e cursos de mestrado. Hoje mais com cursos de curta duração e EAD..	Mudou bastante. Antes tinha mais cursos de pós-graduação, de MBA presencial, mas também tinha bastante cursos <i>in company</i> , os cursos fechados. O público foi mudando. Por conta de se manter como uma Faculdade, então acresceu-se cursos de graduação presencial e depois EAD e cursos de mestrado. Talvez hoje o pessoal esteja mais preocupado com cursos de curta duração tanto no EAD quanto no presencial.
S.4 - Aumento de alunos e cursos.	Através do aumento de alunos e cursos.
S.5 - Crescimento gradativo sustentável na Instituição. Os serviços são diversificados dentro do nosso DNA. A gente é mais cauteloso de buscar novas áreas.	A gente percebe que há um crescimento gradativo sustentável na Instituição. Então a gente tem campo para avançar muito mais do que as outras que já estão lá na frente. Acho que a briga agora é de crescimento, é de buscar novos negócios, outras frentes de trabalho. Novos cursos. O mercado abre... não é só mudança de nome de curso, é realmente olhar o que que o mercado está querendo comprar. O nosso foco, o nosso DNA é a parte contábil, mas a parte financeira também, mercado de capitais, a parte hoje de direito que caminha muito com a Contabilidade. Eu vejo uma fragilidade na Fundação em pensar pouco em gestão, porque hoje o Contador, o <i>Controller</i> , ele tem o papel de gestor. E a gente trabalha com menos ênfase nessa gestão de liderança e existem cursos que são muito procurados lá fora que não são o nosso DNA, como gestão empresarial, mas que poderia sim ter uma atenção a essa qualificação desses profissionais. Os serviços são diversificados dentro do nosso DNA. A gente é mais cauteloso de buscar novas áreas. Se pensar que a gente tem modelos de curto prazo, a gente tem cursos de médio prazo e longo prazo, presencias e a distância, isso é uma diversificação, é uma oportunidade ao mercado que a Fundação oferece.
S.6 – Crescimento principalmente na modalidade de EAD e alguns cursos que foram introduzidos.	Eu tenho visto de fato um crescimento principalmente na modalidade do EAD. Tenho visto um interesse nos cursos de gestão. Então eu acho que tem havido um crescimento por conta principalmente do EAD e por algumas decisões de alguns cursos que foram introduzidos.

<p>S.7 – Cresce em termos de quantidade de alunos. A gente tem lançado muitos cursos.</p>	<p>O que me aparenta é que cresce em termos de quantidade de alunos. Eu não sei se eu concordo com o método. A gente tem lançado muitos cursos nos últimos tempos sem ter efetivado uma pesquisa se a gente vai ter demanda, se a gente vai ter alunos, e a gente também focou muito no varejo e eu acho que a Fundação é uma escola de nicho. A gente desfocou um pouco do nicho executivo, um nicho de profissionais já consolidados e foi mais para o varejo. A gente não consegue competir no varejo com uma Anhanguera ou alguma faculdade de varejo, a gente consegue competir no nicho. E também acho que a gente acabou lançando muitos cursos sem realmente avaliar se havia uma demanda, o que acabou acarretando em a gente ter cursos com 3, 4 alunos matriculados. Eu acho que isso perde um pouco o foco, desvia um pouco da eficiência da Instituição.</p>
<p>S.8 – Cresce com algumas áreas que são correlatas.</p>	<p>Como a gente é uma faculdade de nicho o crescimento vai sendo com algumas áreas que são correlatas. A gente tem crescido por meio do oferecimento de graduações de tecnólogos, gestão, administração, nas pós-graduações indo pra governança, <i>compliance</i> que não são só Contabilidade. Então você vai ampliando. Ampliando o leque de cursos com temas correlatos, acho que esse é o principal vetor de crescimento.</p>
<p>S.9 – Aumenta o número de alunos, aumenta o número de cursos, tem necessidade de contratação de novas pessoas para trabalhar. Aumentou muito o volume de aulas no EAD de um ano para o outro. Então precisa investir em tecnologia.</p>	<p>A gente está em ascensão na área de ensino, então a gente está crescendo e esse crescimento a gente precisa de investimento também. Então assim, à medida que a gente aumenta o número de alunos, aumenta o número de cursos, a gente tem necessidade de contratação de novas pessoas para trabalhar. Então, eu vejo que a gente está em expansão e a gente está em processo de adequação da equipe para atender essa expansão. E em termos de tecnologia também, assim, a gente aumentou muito o volume de aulas no EAD de um ano para o outro, então a gente está num ponto que a gente precisa investir em tecnologia. A gente precisa investir em sistema, porque a Fundação até uns anos atrás, como eram poucos alunos, então a gente conseguia ofertar tudo de uma forma digamos um pouco mais manual. E com essa expansão tem que estar tudo em sistemas, tudo automatizado. E hoje não é o que acontece. Então a gente precisa viabilizar isso.</p>
<p>S.10 – Ampliando o número de cursos e muito no EAD. Administração, parte de práticas gerenciais, é o que foi feito.</p>	<p>Existe um crescimento, a área do não presencial ela já deveria ter crescido muito mais do que ela cresceu. A Instituição há um tempo atrás, especificamente a faculdade, ela acabou deliberando por não buscar a massificação, é uma estratégia. E isso talvez explique a maneira como a área está crescendo. O que a gente buscou na ocasião, ampliar o número de cursos, a gente criou cursos. Então o que você vê hoje aí que é administração, parte de práticas gerenciais foi o que foi feito.</p>
<p>S.11 - Cresce mesmo com os cursos EAD e híbridos. Vem crescendo o leque de cursos e a procura por EAD.</p>	<p>Cresce mesmo com os cursos EAD e híbridos. Vem crescendo o leque de cursos e a procura por EAD. Em 2017, nós aumentamos 7 cursos. Agora para 2020 tem novos cursos, mas a nossa prioridade, pelo menos a minha no momento, é transformar os cursos presenciais em EAD. Porque na minha visão, curso puramente presencial não vai andar. A ideia é ter os dois, e ainda a opção híbrida, que o aluno pode fazer uma parte presencial e uma outra parte à distância.</p>
<p>S.13 - Talvez o crescimento tenha sido mais no EAD. A gente acabou desenvolvendo alguns cursos de graduação, mas eu acho que a gente tem potencial para crescer muito mais.</p>	<p>Se pensar nos últimos anos, de 3 anos pra cá, houve crescimento, mas que não foi tão substancial. Talvez tenha sido mais no EAD. A gente acabou desenvolvendo algumas coisas, os cursos de graduação, mas eu acho que a gente tem potencial para crescer muito mais. Mas o que tem sido utilizado para que aconteça esse crescimento? Tem uma discussão de planejamento estratégico todo final de ano e avaliação do que pode ser colocado como novo produto. O problema é que a restrição orçamentária não permite que as ideias aprovadas no plano estratégico sejam implementadas num período curto de tempo, mas o objetivo é crescer.</p>
<p>S.14 – Orgânico com aumento dos alunos.</p>	<p>O crescimento acontece de forma orgânica com base no aumento das vendas - aumento dos alunos matriculados.</p>
<p><b>IC2 – Ideia Central 2 1 sujeito (7%)</b></p>	<p><b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b></p>
<p>Por uma ação de <i>marketing</i> consistente, qualidade dos produtos, promoção do produto pelos alunos e pela gestão.</p>	<p>O crescimento da instituição tem se dado através de uma ação de <i>marketing</i> consistente e uma qualidade adequada dos produtos de tal maneira que aqueles participantes façam promoção do produto da Fundação, da seriedade, de como ela atua na prestação de serviços, e mais a gestão.</p>

<b>IC-2 – Ideia Central 2</b>	<b>ECH- Expressões-chave da IC2 do sujeito S.12</b>
S.12 – Por uma ação de <i>marketing</i> consistente, qualidade dos produtos, promoção do produto pelos alunos e pela gestão.	O crescimento da instituição tem se dado através de vários fatores. Uma ação de <i>marketing</i> consistente, uma qualidade adequada dos produtos de tal maneira que aqueles participantes façam promoção do produto da Fundação, da seriedade da Fundação. A Fundação está crescendo em função de um <i>marketing</i> interno em função de como ela atua na prestação de serviços, etc. E portanto, acaba tendo uma percepção do mercado, provavelmente através dessas duas definições, de um <i>marketing</i> mais institucional e também da forma como ela atua que vai se materializando na percepção de quem está lá dentro. Então é isso, e mais a gestão, uma gestão que procura ...de fato ela tem crescido na área da educação, de uma maneira acima da média do mercado
<b>IC3 – Ideia Central 3 1 sujeito (7%)</b>	<b>DSC3 – Discurso do sujeito coletivo da IC3</b>
Pelas parcerias dos polos.	Outra forma de crescimento são as parcerias dos polos, com estratégia não massificada.
<b>IC3 – Ideia Central 3</b>	<b>ECH- Expressões-chave da IC3 do sujeito S.10</b>
S.10 – Pelas parcerias dos polos.	Outra forma de crescimento são as parcerias dos polos, algo que foi materializada de uma maneira mais conservadora, pela estratégia de não massificação.
<b>Não sei: 1 (6%)</b>	S.15 - Não sei dizer ainda
Obs.:	Um participante colaborou em duas IC complementares.

#### Pergunta 10

**10. Você percebe na IES processo(s) de diversificação de produtos/serviços? Caso positivo, cite exemplos (diversificação vertical – no ciclo de produção/prestação de serviços, diversificação horizontal – novos produtos relacionados)**

<b>IC1 – Ideia Central 1 14 sujeitos (93%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Sim, diversificação de produtos relacionados às áreas básicas de Contabilidade e Administração.	Sim. Acho que diversificação de produtos. A gente está focado no serviço de ensino contábil, tem crescido para essas áreas correlatas de ensino na linha de administração, gestão tributária, que envolve direito e contabilidade, seguros e previdência, governança, contabilidade e finanças, pós-graduação EAD. A gente tem cursos desde educação executiva que são cursos curtos que vão de 8 a 80 horas, até cursos de graduação, cursos de pós-graduação, nível especialização, mestrado e MBA. A gente tem essa diversificação em relação à níveis de conhecimento. Tenho um assunto e eu vou recortar por nível de dificuldade, ou vou fazer alguma coisa para a graduação que teoricamente é algo um pouco mais introdutório, eu vou ter um programa de executivos que quer ver uma aplicação mais prática. Existe um incentivo para que ideias de novos cursos e projetos sejam compartilhadas e analisadas. Tenho uns 10 projetos para levar, então existe uma diretriz a ser seguida. E aqui é uma Fundação, passa pelo Conselho Curador. A gente tem discutido muito metodologias de ensino, o que fazer para acompanhar essa evolução tecnológica. Incluir novos temas, inteligência artificial, qualquer instituição que queira se manter tem que estar acompanhando.
<b>IC- Ideia Central</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC de cada sujeito S.1, S.2 a S.15</b>
S.1 – Diversificação de produtos, na mesma linha dentro das áreas básicas que trabalha.	Acho que diversificação de produtos. Produtos na mesma linha dentro das áreas básicas que ela trabalha como Administração, Contabilidade...
S.2 – Diversificação de cursos em áreas correlatas.	A gente tem uma diversificação de portfólio atendendo várias áreas correlatas de conhecimento, mas o produto que você entrega no final do dia é conhecimento.

S.3 – Diversifica nas áreas correlatas.	É uma entidade de ensino, então ela tem que focar na parte educacional, até por conta de ser uma Fundação. Antes tinha mais cursos de pós-graduação, de MBA presencial, mas também tinha bastante cursos <i>in company</i> , os cursos fechados. Então cresceu-se cursos de graduação presencial e depois EAD e cursos de mestrado. Hoje tem preocupação com cursos de curta duração tanto no EAD quanto no presencial. Acho que não dá para se diversificar muito.
S.4 - Existe um incentivo para ideias de novos cursos e projetos.	Existe um incentivo para que ideias de novos cursos e projetos sejam compartilhadas e analisadas. Tenho uns 10 projetos para levar. Já propus algumas coisas que não tinha a linha da Fundação e que não foram aprovadas e outras que já foram, então existe uma diretriz a ser seguida. E aqui é uma Fundação, passa pelo Conselho Curador.
S.5 - Os serviços são diversificados dentro do nosso DNA e com vários modelos de cursos e modalidades.	Os serviços são diversificados dentro do nosso DNA, então eu acho que a gente é mais cauteloso, de buscar novas áreas. A gente tem modelos de curto prazo, a gente tem cursos de médio prazo e longo prazo, presencias e à distância, isso é uma diversificação, é uma oportunidade ao mercado que a IES oferece.
S.6 – Sim.	Sim, surgiram os cursos de gestão, administração, a modalidade de EAD, tenho visto algumas iniciativas inclusive na parte de pós-graduação EAD, gestão tributária, IFRS, coisas do tipo. Tem uma série de iniciativas, sempre na área de ensino e projetos.
S.7 – Sim, Diversificação de cursos	Eu vejo diversificação de cursos, há vários cursos novos.
S.8- Sim, áreas correlatas, de ensino contábil e de administração.	A gente está focado no serviço de ensino contábil, tem crescido para essas áreas correlatas, de ensino de administração, de algumas questões de tributações que envolvem Direito e Contabilidade. Isso é um pouquinho da diversificação.
S.9 – Diversificação com curso não só na área de Contabilidade, mas também nas áreas correlatas.	Sim, a gente tem diversificação porque a gente tem cursos desde educação executiva que são cursos curtos que vão de 8 a 80 horas, até cursos de graduação, cursos de pós-graduação, nível especialização e nível MBA, então a gente já tem essa diversificação em relação à níveis de conhecimento, tem o mestrado também e, por exemplo, na educação executiva, a gente tem ali diversos eixos de conhecimento. Então a gente tem curso não só na área de Contabilidade, mas a gente também tem nas áreas correlatas, então a gente tem na área de Finanças, na área também de Administração, de Gestão Financeira.
S.10 – Sim, diversificação ampliando o leque de cursos, com temas similares para públicos distintos,	Sim, ampliação do leque de treinamentos, você tem temas que são similares, mas você pode diversificar a sua oferta e você chega em públicos distintos. Outro exemplo real de diversificação é com módulos ou cursos e aglutina ou reparte esses módulos ou cursos para atender segmentos mais específicos. Então eu tenho o mesmo assunto e eu vou recortar por nível de dificuldade, ou vou fazer alguma coisa para a graduação que teoricamente é algo um pouco mais introdutório, eu vou chegar a ter um programa de executivos que quer ver uma aplicação mais prática daquilo.
S.11 – Sim. Diversificação com aumento do leque de cursos na linha de administração.	Hoje os cursos demandam uma atualização basicamente semestral. Seja ela o nome da disciplina ou inserção de novas disciplinas ou alteração de conteúdo das ementas. Temos aumentado o leque de cursos. Só em 2017 foram 7 e tem 2 previstos para 2020. Crescemos com mais cursos na linha de Administração, Seguros e Previdência, Governança, Contabilidade e Finanças.
S.12 – Sim. Diversificação em seu nicho.	Na Faculdade existe diversificação típica de uma faculdade. Então, existe inovação, diversificação, mas à luz dessa realidade. Sim, basta olhar o rol de cursos que têm sido oferecidos de MBA, o rol de cursos de graduação e os cursos de treinamentos executivos, esse é o mais fácil de ter inovação, de ter criatividade e mudança. Então isso tem sido feita à luz da realidade dos produtos da Fundação. Dentro daquele seu nicho ela pode diversificar.



S.13 – Sim, no foco	Sim. O nosso foco é educação. Tem pesquisa e consultoria, não tem mais do que isso, eventualmente a publicação de uma revista que a gente vai fazer. O que a gente faz permanentemente é uma avaliação. Você tem a graduação, na graduação a gente tem uma discussão da viabilidade ou não de um ou outro curso, mas nós lançamos o curso de administração, que não é o nosso <i>core</i> e está difícil de vingar. A gente lançou um de processos gerenciais, que também não é o nosso <i>core</i> , não vingou. O assunto está em evidência, então lançamos uma pós em governança. Então acompanhando o mercado a gente vai propondo novas coisas e eliminando coisas antigas e atualizando também conteúdo do que já tem. Agora, eu acho que sair desse rol é um pouco difícil. O que a gente tem discutido muito é metodologias de ensino, o que a gente precisa fazer para acompanhar essa evolução tecnológica que está aí. Incluir novos temas, inteligência artificial, qualquer instituição que queira se manter tem que estar acompanhando.
S.14 – Sim, nos cursos de educação executiva EAD .	Não há nenhum processo de diversificação. Percebo apenas isso dentro dos cursos de educação executiva a distância que possui maior flexibilidade e autonomia para tanto. Os demais cursos são bastante concentrados em áreas semelhantes.
<b>Não sei: 1 (7%)</b>	S.15 – Não sei dizer ainda.



**Bloco 3B – Modelo de gestão**

**Pergunta 1**

<p><b>1. Comente sobre o modelo de gestão da IES (princípios, crenças e valores). É formalizado? Quais as suas principais características? Como é a forma de tomada de decisão? Centralizada ou descentralizada?</b></p>	
<p><b>IC1 – Ideia Central 1</b> <b>12 sujeitos (80%)</b></p>	<p><b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b></p>
<p>Há um modelo de gestão com valores e objetivos estratégicos, planejamento e orçamento formalizados. A tomada de decisão é centralizada e colegiada.</p>	<p>O modelo de gestão da Fundação e Faculdade é uma série de crenças e valores que procura dotar a entidade de uma atitude voltada para a excelência na qualidade e otimização de resultados. Quer atender bem o cliente, gerar produtos de qualidade a preços corretos e gerar resultado. Quer incentivar os colaboradores a participarem desse processo. É formalizado porque as crenças e valores estão formalizados, o planejamento está formalizado, o orçamento está formalizado, os sistemas estão integrados. É bem claro e reforçado nas reuniões com a Diretoria. Eles são sistematicamente repetidos pelo Diretor Presidente. Eu acho que tem sido trabalhado um modelo participativo. A tomada de decisão é centralizada, colegiada na Diretoria. A gente é incentivado para trazer coisas novas. O modelo de gestão está em desenvolvimento, com um amadurecimento natural com a evolução da Faculdade e tipos de cursos. Houve renovação grande do grupo de gestores com modelo mais participativo, busca de profissionalização e orçamento <i>bottom-up</i>. Algumas decisões são tomadas diretamente, os colaboradores tomam a decisão em conjunto com o gestor. Se é uma coisa operacional, o próprio gestor pode resolver. Se é algo que precisa de uma intervenção da Diretoria, procura-se aquele Diretor específico. Há tomada de decisões que nem só a Diretoria pode decidir; existe o Conselho Curador.</p>
<p><b>IC1 – Ideia central 1</b></p>	<p><b>ECH – Expressões-chave da IC dos sujeitos S.1 a S.7, S.9, S.11 a S.13 e S.15</b></p>
<p>S.1 – Há um modelo de gestão formalizado com valores e objetivos estratégicos. A tomada de decisão é centralizada.</p>	<p>Sim, existe um modelo de gestão formalizado com os valores e os objetivos estratégicos. É bem divulgado principalmente pela Diretoria, tem no site. Também a gente pensa na construção do plano de ação a que objetivos estratégicos da Instituição está relacionado. A tomada de decisão eu acho centralizada.</p>
<p>S.2 – Sim. Novo modelo de gestão mais participativo, com orçamento <i>bottom-up</i>. Há decisão centralizada, colegiada na Diretoria.</p>	<p>O modelo de gestão está em desenvolvimento, com um amadurecimento natural com a evolução da Faculdade e tipos de cursos. Houve renovação grande do grupo de gestores com modelo mais participativo, com orçamento <i>bottom-up</i>. Precisa mais alguns anos para consolidar. Hoje há decisão centralizada, colegiada na Diretoria.</p>
<p>S.3 – Modelo de gestão no site. O Diretor Presidente fala dos princípios de gestão. Decisão operacional simples o gestor resolve. Outras a Diretoria ou o Conselho Curador.</p>	<p>Existe um modelo de gestão. Está no site da Fundação. O Diretor Presidente fala dos princípios de gestão. Tem um senso comum de como as coisas têm que ser feitas, de como tem que ser acompanhada a gestão. Algumas decisões são tomadas diretamente, os colaboradores tomam a decisão em conjunto com o gestor. Se é uma coisa operacional, o próprio gestor pode resolver. Se é algo que precisa de uma intervenção da Diretoria, procura-se aquele Diretor específico. Há também tomada de decisões que nem a Diretoria pode decidir por si só, existe o Conselho, então depende de qual é o tipo de tomada de decisão.</p>
<p>S.4 - É formal, é bem claro, e reforçado nas reuniões com a Diretoria. Modelo de gestão participativo, com as decisões centralizadas.</p>	<p>Existe. É formal, é bem claro, e reforçado nas reuniões com a Diretoria. Eu acho que o modelo de gestão é mais participativo. A gente é incentivado para trazer coisas novas. Então, a gente participa, mas existe a centralização para que as decisões sejam tomadas. Então a alçada é mais limitada sim.</p>
<p>S.5 – Novo modelo participativo com orçamento <i>bottom-up</i>.</p>	<p>Tem sido trabalhado um modelo participativo. Houve uma renovação muito grande do corpo de gestores e busca da profissionalização. O orçamento é <i>bottom-up</i>. A Diretoria se reporta a um Conselho. Precisa de alguns anos para consolidar o novo modelo.</p>

S.6 – É formalizado e expresso. Os princípios e valores sistematicamente são repetidos pelo Diretor Presidente. A tomada de decisão é colegiada.	Acho que isso é algo que é formalizado e expresso. Existe uma declaração a respeito dos princípios, dos valores, inclusive eles são sistematicamente repetidos, principalmente pelo Diretor Presidente. A tomada de decisão acho que é colegiada em alguns momentos, mas não necessariamente a decisão que é colegiada é tomada. A decisão é muito lenta.
S.7 - Tem a formalização dos nossos princípios, valores, bem ressaltada pela Diretoria. Decisões centralizadas na Diretoria e Diretor Presidente.	Sim, a gente tem a formalização dos nossos princípios, valores, isso é uma coisa que é bastante ressaltada pela Diretoria. A gente acha que centraliza muito a decisão na Diretoria, principalmente na Presidência. Isso acaba deixando o processo um pouco burocratizado ou às vezes as decisões demoram para ser tomadas, justamente porque não existe uma atribuição de responsabilidade para os gestores. A gente não tem muita flexibilidade.
S.9 – Há modelo com princípios, crenças e valores formalizados. Gestores responsáveis por centro de resultado. Decisão centralizada.	É um modelo de gestão em que os gestores tem a responsabilidade pelo seu centro de resultado. Tem formalizado os princípios, crenças e valores. A gente tem conhecimento. A forma de tomada de decisão depende do tipo de decisão. Algumas decisões eu tenho total autonomia para tomar e dependendo se for uma decisão que vai afetar a organização como um todo aí geralmente a gente leva para nível da Diretoria. Eu acho que é mais centralizado. Se for algo do orçamento que não é o previsto na operação no dia a dia a gente precisa de aprovação.
S.11 - Existe um modelo de gestão com tomada de decisão centralizada.	Existe um modelo de gestão. Não sei se formal. A gestão hoje por exemplo, é centralizada. Isso é bom por um lado, você ter um controle de 100%, mas é ruim do outro, porque trava muito a questão de decisões. É extremamente centralizada a tomada de decisão.
S.12- Sim. o modelo de gestão da Fundação é uma série de crenças e valores que procura dotar a Fundação de uma atitude voltada para a excelência na qualidade e otimização de resultados. O modelo de gestão quer atender bem o cliente, quer gerar produtos de qualidade a preços corretos e gerar resultado.	Cada reunião começa com o Diretor Presidente citando os valores. Em síntese, o modelo de gestão da Fundação é uma série de crenças e valores que procura dotar a Fundação de uma atitude voltada para a excelência na qualidade e otimização de resultados. O modelo de gestão quer atender bem o cliente, quer gerar produtos de qualidade a preços corretos e gerar resultado. Então esse é o foco do modelo de gestão da fundação, é incentivar os colaboradores a participarem desse processo. É formalizado porque as crenças e valores estão formalizados, o planejamento está formalizado, o orçamento está formalizado, os sistemas estão integrados, então é formalizado. Tem níveis, tem pelo menos 2 níveis. Os gestores abaixo dos diretores, eles estão tomando as decisões da esfera de atuação deles, mas fortemente orientados por definições da Diretoria que estão no planejamento, no orçamento. Descentralizar é quando as pessoas estão tomando as decisões, contratam pessoas de acordo com aquilo o que eles acham na esfera deles, propõe coisas.
S.13- Tem crenças, valores e missão. Existe, é divulgado, não é formal. Os valores estão escritos. O que a gente prega é uma decisão descentralizada. A decisão é colegiada.	Tem crenças, valores e missão. Então ele existe, é divulgado, agora você perguntou ‘tem um documento formal?’, não. Os valores isso está escrito. Em toda reunião é projetado <i>slide</i> , é discutido. O que a gente prega é uma decisão descentralizada. Uma coisa é a decisão colegiada, que eu sou totalmente favorável. O último processo de orçamento, as metas foram definidas pelos próprios gestores, descentralizou, só que depois na execução há um pouco de centralização.
S.14 – Modelo de decisão centralizado na Diretoria.	É bastante centralizada na Diretoria.
S.15 – Modelo participativo não formal.	Sempre foi demonstrada uma abertura para que os problemas e as sugestões fossem colocadas. Se aproxima de um modelo participativo. Não vi nada formal.
<b>IC2 - 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC-2 Discurso do sujeito coletivo da IC-2</b>
O modelo de gestão é participativo e descentralizado.	O modelo de gestão é participativo/descentralizado. Mesmo no que diz respeito ao monitoramento de controle que a gestão está acompanhando em conjunto com os Diretores de cursos, marketing e coordenadores.

<b>IC2 – Ideia Central -2</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC2 dos sujeitos S.8 e S.12</b>
S.8 – O modelo de gestão é participativo e descentralizado, há reuniões periódicas com a Diretoria.	O modelo de gestão é bem participativo pelo menos no que diz respeito aos coordenadores. A gente tem reuniões periódicas com o pessoal de custos, Diretoria Financeira e Diretoria de Cursos, Superintendente de Cursos, às vezes participa o Presidente e também, às vezes os coordenadores e equipe de marketing. Nessas reuniões é discutido qual vai ser o estabelecimento de metas para o próximo semestre e qual vai ser as metas para o próximo mês. Para cada curso é feito um acompanhamento ao longo do mês. O modelo de gestão é participativo/descentralizado. Mesmo no que diz respeito ao monitoramento de controle que a gestão está acompanhando em conjunto com os Diretores de cursos, marketing e coordenadores.
S.12 - O modelo de gestão é participativo e descentralizado, há reuniões periódicas com a Diretoria.	O modelo de gestão é participativo e descentralizado. É um modelo descentralizado, mas com controle. Então a Diretoria exerce o papel de controle do processo de descentralização. Há reuniões periódicas com a Diretoria.
<b>IC3 - Ideia Central -3 1 sujeito (7%)</b>	<b>DSC3 – Discurso do Sujeito Coletivo da IC-3</b>
Modelo de gestão da Faculdade não é formalizado e segue o da Fundação..	Na Faculdade, eu acho o modelo de gestão muito pobre, praticamente inexistente, não formalizado. A Instituição não tem ainda identidade na perspectiva de gestão. Ela tem uma super tutela da Fundação. Eu não sei se ( <i>o modelo de gestão da Fundação</i> [grifo nosso]) é assumido pela Faculdade.
<b>IC3- Ideia Central -3</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC3 do sujeito S.10</b>
S.10 – Modelo de gestão da Faculdade não é formalizado e segue o da Fundação..	Na Faculdade, eu acho o modelo de gestão muito pobre, praticamente inexistente, não formalizado. A Instituição não tem ainda identidade na perspectiva de gestão. Ela tem uma super tutela da Fundação. Eu não sei dizer se tem na faculdade uma caracterização de gestão própria, se é assumido pela Faculdade.

## Pergunta 2

<b>2. Fale sobre a definição das funções e responsabilidades de cada gestor. Estão claramente definidas? São genéricas ou específicas?</b>	
<b>IC1 – Ideia central 1 12 sujeitos (80%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
As funções e responsabilidades estão claramente definidas e são específicas para a função.	Sim, existe uma definição clara das responsabilidades de cada gestor. É específica para a função. Os gestores tem clareza de atribuição, de responsabilidades, de hierarquia. São bem definidas e alinhadas com a Diretoria. A descrição do cargo vai vir no plano de carreira. O Departamento de Recursos Humanos vai montar esse plano de carreira. Houve um treinamento. Existe formalizada uma descrição tanto para Coordenador, quanto para cada vaga que a gente tem aqui, por exemplo no NEAD, a gente tem descrição da responsabilidade.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1, S.3 a S.6, S9 a S15</b>
S.1 - Em geral sim, é bem definido e é específico	Em geral sim, é bem definido e é específico.
S.3 – Sim, estão claramente definidas.	Estão claramente definidas. Acho que o gestor tem uma função de acompanhar e verificar o que está acontecendo. E se há necessidade de uma tomada de decisão, de alterar algo, cabe ao gestor, que no caso de cursos é o Coordenador, tomar e comunicar à Diretoria. Está na mão do Departamento de Recursos Humanos montar esse plano de carreira. Ainda não está formalizado. A descrição do cargo vai vir no plano de carreira.
S.4- Sim, existe uma definição clara das responsabilidades de cada gestor.	Sim, existe uma definição clara das responsabilidades de cada gestor. É genérica porque a gente ( <i>Coordenadores</i> [grifo nosso]) trabalha do mesmo jeito.
S.5 – Todos sabem o que tem que fazer.	Não formalmente. O RH está trabalhando nisso. Mas todos sabem o que tem que fazer.

S.6 – São específicas para o coordenador.	Estão definidas desde a atualização da grade curricular, determinação da carga horária de cada disciplina. Por escrito não. Quando eu entrei tivemos dois dias de palestras diversas áreas aqui na Fundação e discutimos bastante qual a função do coordenador. Houve um treinamento. São específicas para o coordenador.
S.9- São bem definidas. Há descrição tanto para coordenador, quanto para cada vaga que tem, por exemplo no NEAD.	São bem definidas e alinhadas com a Diretoria. A gente tem um plano de trabalho que a gente preenche pra cada ano e nesse plano de trabalho é definido tudo o que é preciso ser feito naquela área da responsabilidade do gestor. Existe formalizada uma descrição tanto para Coordenador, quanto para cada vaga que a gente tem aqui, por exemplo no NEAD, a gente tem descrição da responsabilidade.
S.10 – Sim, os gestores tem clareza de atribuição, de responsabilidades, de hierarquia. São específicas.	Sim, os gestores tem clareza de atribuição, de responsabilidades, de hierarquia, Elas se tornaram mais específicas.
S.11 – As funções e responsabilidades de cada gestor são claramente definidas e são específicas para cada tipo de cargo	As funções e responsabilidades de cada gestor são claramente definidas e são específicas para cada tipo de cargo. O coordenador de curso tem suas atribuições, isso eu já vi amplamente. Eu sou sempre lembrado também sobre isso.
S.12- Sim, elas estão totalmente clarificadas.	Eu sei principalmente olhando no nível da Diretoria, que elas estão totalmente clarificadas e formalizadas, todas elas. E aí eu não posso entrar no nível de cada um dos gestores, mas eu entendo que sim, que também estão.
S.13- Elas estão claramente definidas.	Elas estão claramente definidas, mas não estão formalizadas. Eu estou agora trabalhando em escrever o estatuto do coordenador, quais são as obrigações, o que que tem que fazer, período, etc.
S.14 –Tem o desenho do cargo. Todas as áreas aqui a gente tem um organograma dizendo quais são .os cargos e quais são as atribuições de cargo	Essa parte de atribuições, responsabilidades do cargo é formalizado, tem o desenho do cargo. Todas as áreas aqui a gente tem um organograma dizendo quais são .os cargos que pertencem àquela área e quais são as atribuições de cargos. Todas as atribuições são bem definidas. Dependendo porque a gente tem coordenadores de graduação, de pós graduação, de MBA, de mestrado...Elas são específicas de acordo com o curso. As atribuições do coordenador do presencial é diferente das atribuições do EAD, as atribuições do coordenador de graduação presencial é diferente do coordenador da pós graduação presencial. Elas mudam, mas elas são desenhadas.
S.15 – Não recebi nada formal. Existe uma estrutura muito clara, bem definida, com papéis e atribuições.	Não foi passado nada formal para mim. Pares meus colegas da área financeira administrativa aqui da Fundação, os Diretores, existe uma estrutura muito clara em termos de procedimentos, processos, interlocução, de gestão, isso é transparente. Estrutura muito clara, muito bem definida. Com papéis e atribuições.
<b>IC2 – Ideia Central 2 3 sujeitos (20%)</b>	<b>DSC2– Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Não, precisa avançar na clareza de atribuição. A definição é genérica.	Eu acho que não estão definidas de forma clara. Falta definir de fato e clarificar o modelo de gestão. Acho que as diretrizes elas estão declaradas, os objetivos estratégicos, missão, valores, ok. Agora, o modelo de gestão ele varia muito. Eu acho que como a Direção, a Presidência, ocorrem por mandato e a média gerencia é quase permanente, então você tem algumas coisas que são muito complicadas. Acho que a falta de uma visão de longo prazo não tem contribuído com a estruturação de processos de negócios. A gente precisa avançar bastante na clareza de atribuição e é algo que a gente tem tentado fazer. O que o coordenador tem que fazer tem no plano de trabalho, mas eu não tenho uma meta da gestão que desce para a equipe, uma meta <i>top-down</i> não existe. Existem as metas construídas como se fosse de baixo para cima, então fica difícil você ter uma clareza. Essa definição é genérica. Do ponto de vista estrutural, administrativo, de tomada de decisão eu não me sinto confortável em dizer que eu sei exatamente aquilo que eu posso fazer. Se existe alguma descrição de cargo eu não tomei conhecimento

<b>IC2 – Ideia Central 2</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC-2 de cada sujeito</b>
S.2 – Não, precisa avançar na clareza de atribuição. A definição é genérica.	A gente precisa avançar bastante na clareza de atribuição e é algo que a gente tem tentado fazer. O que o coordenador tem que fazer tem no plano de trabalho, mas as metas não são amarradas, eu não tenho uma meta da gestão que desce para a equipe, uma meta <i>top-down</i> não existe. Existem as metas construídas como se fosse de baixo para cima, então fica difícil você ter uma clareza. Essa definição é genérica.
S.6 – Não. Não estão definidas de forma clara.	Eu acho que não estão definidas de forma clara. Falta definir de fato e clarificar o modelo de gestão. Acho que as diretrizes elas estão declaradas, os objetivos estratégicos, missão, valores, ok. Agora, o modelo de gestão ele varia muito. Eu acho que como a Direção, a Presidência, ocorrem por mandato e a média gerencia é quase permanente, então você tem algumas coisas que são muito complicadas. Acho que a falta de uma visão de longo prazo não tem contribuído com a estruturação de processos de negócios.
S.7 – Não há clareza na definição de responsabilidades e alçada decisória.	Eu acho que são bem genéricas. Então eu acho que não é muito clara não as atribuições de responsabilidades. Do ponto de vista estrutural, administrativo, de tomada de decisão eu não me sinto confortável em dizer que eu sei exatamente aquilo que eu posso fazer. Se existe alguma descrição de cargo eu não tomei conhecimento.

### Pergunta 3

<b>3. Comente sobre a autoridade (poder) dos gestores. Considera que seja compatível com o cargo para exercer as funções e responsabilidades de sua atribuição?</b>	
<b>IC1 - Ideia Central 1 10 sujeitos (67%)</b>	<b>DSC 1 – Discurso do sujeito coletivo 1</b>
A autoridade (poder) dos gestores não é compatível com o cargo para exercer as funções e responsabilidades de sua atribuição. Precisa descentralizar a tomada de decisão e criar alçadas.	Não acho. Acho que a primeira questão é definir as atribuições com um pouco mais de clareza para a gente saber até que ponto que a gente tem responsabilidade e <i>accountability</i> para decidir e ser responsabilizado. E segundo eu acho que precisa descentralizar a tomada de decisão, que é centralizada, colegiada na Diretoria. Os gestores poderiam ter maior liberdade para atuar e decidir. No entanto, a maior parte das decisões ainda devem ser submetidas aos superiores. A alçada é restrita. Os coordenadores e os <i>Advisors</i> poderiam ter maior autonomia. Sem alçada as coisas ficam muito travadas e as pessoas têm medo de tomar decisão. Eu não tenho autoridade efetiva sobre o quadro de professores que eu coordeno. Existem diversos demandantes dos mesmos recursos, então você tem a possibilidade sempre da concorrência e acaba desautorizando quem estiver efetivamente à frente das responsabilidades.
<b>IC1 – Ideia Central</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.2, S4 a S7, S10, S11, S14 e S15.</b>
S.2 – Não, decisão centralizada, colegiada na Diretoria.	Não, decisão centralizada, colegiada na Diretoria.
S.4 – Não. Alçada restrita.	Esse modelo é novo, então existe uma diretriz da Fundação que ainda quer ser mantida. Para garantir a qualidade, a alçada hoje é restrita.
S.5 – Não. Poderiam ter maior liberdade para atuar e decidir.	Os gestores poderiam ter maior liberdade para atuar e decidir, no entanto, a maior parte das decisões ainda devem ser submetidas aos superiores.
S.6 – Não. Não tenho autoridade efetiva sobre o quadro de professores que eu coordeno.	Não. Eu não tenho autoridade efetiva sobre o quadro de professores que eu coordeno. Existem diversos demandantes dos mesmos recursos, então você tem a possibilidade sempre da concorrência e acaba desautorizando quem estiver efetivamente à frente das responsabilidades.

S.7 – Não. Falta definir as atribuições com um pouco mais de clareza. Precisa descentralizar a tomada de decisão.	Não, não acho. Acho que a primeira questão é definir as atribuições com um pouco mais de clareza para a gente saber até que ponto que a gente tem responsabilidade e <i>accountability</i> para decidir e ser responsabilizado. E segundo eu acho que precisa descentralizar a tomada de decisão. Acho que precisa ser um pouco mais profissionalizado no sentido de dar alçada, por exemplo, aos Coordenadores ‘para cada um tomar decisão e se ele errar na decisão ele vai ter que ser responsabilizado por isso até no nível de perder o cargo dele. Sem alçada as coisas ficam muito travadas e as pessoas têm medo de tomar decisão, o que é um problema.
S.10 – Não tem. Os coordenadores e os <i>Advisors</i> poderiam ter maior autonomia.	Eu acho que eles os ( <i>Coordenadores</i> [grifo nosso]) ainda precisam de tutela da Diretoria. Em princípio, os coordenadores e os <i>Advisors</i> poderiam ter maior autonomia.
S.11 – Não. Falo das aprovações em geral. Eu tinha autonomia nas outras instituições,	O poder dos gestores não é compatível com o cargo pra exercer as funções e responsabilidades. Falo das aprovações em geral. Eu tinha autonomia nas outras instituições, aqui eu não tenho.
S.14 – Não. O poder é bastante limitado. Decisões passam pela Diretoria.	Não, a gente tem um poder bastante limitado. A maior parte das nossas decisões passam pela Diretoria.
S.15 – Não. É necessário que exista uma política de alçada definida.	Não. É necessário que exista uma política de alçada definida. Eu sei que eu posso reivindicar uma bolsa, para a Diretoria. Mas em termos de política formal apresentada, eu desconheço se existe ou se não existe.
<b>IC2 – Ideia Central 2 5 sujeitos (33%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
A autoridade (poder) dos gestores é compatível com o cargo para exercer as funções e responsabilidades de sua atribuição.	Sim, falando de autoridade, de poder, de alçada, no geral acho que tudo bem. A gente tem autonomia para tomar decisão à nível de coordenação, ao que envolve os alunos, ao que envolve os professores, a gente tem autonomia de decisão. Tem sistema de alçada definido. Por exemplo, aqui o que você faz até valor que você pode gastar. Eles ( <i>os gestores</i> [grifo nosso]) têm liberdade e têm autoridade para implementar as suas ações, claro à luz de parâmetros definidos pela Diretoria.
<b>IC2 – Ideia Central 2</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC2 dos sujeitos S.1, S.3, S.8, S.9 e S.12</b>
S.1 – Sim. Falando de autoridade, de poder, de alçada, no geral acho que tudo bem. Tem sistema de alçada definido	Eu acho que no geral sim. Falando de autoridade, de poder, de alçada, no geral acho que tudo bem. Tem sistema de alçada definido. Por exemplo, aqui o que você faz até valor tal você pode gastar... Tem.
S.3 -Sim. Como parte operacional orientar o que deve ser feito.	Eu acredito que sim. Vejo como parte operacional orientar o que deve ser feito ou não.
S.8 – No dia a dia o poder é suficiente.	Entendo que dentro das diversas atribuições a gente tem uma certa liberdade. Acho que eu tenho o poder, mas quando é uma decisão mais estrutural a decisão acaba sendo compartilhada porque você precisa de algumas autorizações. No dia a dia o poder é suficiente. De fato, acho que a estrutural tem que ter todos esses atores. Em relação ao orçamento é aquele processo mais compartilhado porque eu venho com a proposta de orçamento e a gente discute com o Diretor Presidente e o Diretor Financeiro e vamos lapidando. Se está no orçamento aí eu tenho liberdade.
S.9 – Sim	Sim, a gente tem autonomia pra tomar decisão à nível de coordenação, ao que envolve os alunos, ao que envolve os professores, tudo isso a gente tem autonomia de decisão. Hoje o nível de responsabilidade que eu tenho é suficiente para o que eu preciso desenvolver.
S.12 – Sim	Eu considero que sim. Os gestores tem autoridade no seu nível de atuação. Eles têm liberdade e têm autoridade para implementar as suas ações, claro à luz de parâmetros definidos pela Diretoria.



## Pergunta 4

<b>4. Fale sobre o relacionamento/proximidade entre os três níveis corporativos (diretivo, tático e operacional). Como é o relacionamento entre os gestores e com as demais pessoas da Instituição?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 13 sujeitos (87%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
O relacionamento é bom e próximo entre os três níveis corporativos.	Eu acho que o relacionamento é bom. Existe uma integração e um relacionamento grande da Diretoria com o Conselho Curador. Eu tenho total acesso à Diretoria quando eu preciso discutir qualquer questão. Não é tão distante, nem o Conselho Curador, nem o Conselho Fiscal é tão distante. No caso da Diretoria, a gente tem contato sim, quando insere uma ferramenta tem discussão, orçamento tem discussão. Eu mantenho oportunidades de relacionamento rotineiras, com o estratégico, tático e operacional, então eu estou sempre próximo, o que ajuda bastante o trabalho de projetos. Você trata hoje com professores que são extremamente gabaritados e na maioria <i>sênior</i> . Então é muito fácil lidar com eles. O relacionamento sempre foi com total transparência e acessibilidade. Com as outras pessoas acredito que sim também. Eu sinto que eu estou realmente próximo do operacional, mas também próximo dos níveis estratégicos da organização. Como a Faculdade é pequena, em todos os níveis eu acho que tem uma sinergia muito boa. Tanto as interações horizontais, como as verticais demonstram liberdade, efetividade e abertura.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1, S.3 a S.5, S.7 a S.15</b>
S.1 - São próximos, bem acessíveis.	São próximos, eu acho que são bem acessíveis, sem problemas. E com as outras áreas também. É um relacionamento tranquilo.
S.3 - Não é tão distante, nem o Conselho Curador, nem o Conselho Fiscal. Há uma boa relação com a Diretoria e outros.	Não é tão distante, nem o Conselho Curador, nem o Conselho Fiscal é tão distante, eles são bem cientes do que acontece dentro da Fundação. E no caso da Diretoria, a gente tem contato sim, quando insere uma ferramenta tem discussão, orçamento tem discussão, então não é distante. Eu acredito que há uma boa relação. Com as outras pessoas acredito que sim também.
S.4 – Muito próximo. Há uma sinergia muito boa em todos os níveis porque a Faculdade é pequena.	A gente quase sempre é muito próximo o que ajuda bastante o trabalho de projetos. É que eu consigo ver só a gente aqui, tipo coordenação, Superintendência e Diretoria. Como a Faculdade é pequena a gente consegue em todos os níveis, eu acho que tem uma sinergia muito boa.
S.5 - Interações demonstram liberdade, efetividade e abertura.	Tanto as interações horizontais, como as verticais demonstram liberdade, efetividade e abertura.
S.7 - Relacionamento bom.	Eu acho que o relacionamento é bom, a única coisa é que como eu não tenho uma atribuição de responsabilidades clara, isso às vezes cria conflito entre os setores e a decisão tomada nem sempre é a melhor decisão do ponto de vista de eficiência operacional ou eventualmente alinhado com os interesses da instituição, mas só uma questão de você estar defendendo o setor que você está inserido.
S.8 – Relacionamento bom com todos, Diretoria e operacional.	É bom. Com o Diretor a gente tem uma boa abertura aqui. Eu tenho relacionamento com todos eles. Eu acho que me enquadro no tático, o operacional é bom o relacionamento.
S.9 – Relacionamento próximo do operacional e dos níveis estratégicos da organização. Outras áreas também.	Eu tenho total acesso à Diretoria quando eu preciso discutir qualquer questão, então eu sinto que eu estou realmente próximo do operacional, mas também próximo dos níveis estratégicos da organização. Com as outras áreas também é um relacionamento muito bom.
S.10-Sempre próximo com o estratégico, tático e operacional.	Eu mantenho oportunidades de relacionamento rotineiras, com o estratégico, tático e operacional, então eu estou sempre próximo. Acompanho também o que está acontecendo na operação.

S.11 - Relacionamento com a Diretoria próximo e formal. Com o operacional também é próximo.	O relacionamento com a Diretoria é próximo e formal. Com o operacional, os professores, também é próximo. Você trata hoje com professores que são extremamente gabaritados e na maioria <i>sênior</i> . Então é muito fácil lidar com eles. Eu não tenho tanto problema.
S.12 – Existe um relacionamento grande da Diretoria com o Conselho Curador. O nível da Diretoria indo do estratégico para o operacional também.	Existe uma integração e um relacionamento grande da Diretoria com o Conselho Curador. O Conselho Curador é um Conselho atuante, monitora a ação das Diretorias dentro das reuniões regulares e faz uma gestão de controle das atividades da Fundação de uma maneira muito incisiva. E a mesma coisa, é o que ocorre com os gestores, o nível da Diretoria indo do estratégico para o operacional, monitorando as atividades, então tem uma integração eu imagino bastante legal.
S.13 – Bem próximo. Bom relacionamento nos vários níveis.	Eu acho que é bem próximo. Eu convivo bem com todos os níveis. No geral há um bom relacionamento nos vários níveis dentro do modelo.
S.14 – Muito próximo. Comunicação fluida.	Eu acho que é muito bom, acontece bastante e eu acho que há uma comunicação bem fluída, até porque a gente está muito envolvido na operação do dia a dia.
S.15 – Bem próximo e acessível.	Os meus pares são extremamente comprometidos, fui muito bem recebido e acolhido pela Fundação, pela Superintendente Acadêmica e pela Diretoria, sempre foi total transparência e acessibilidade. Percebo que é bem próximo comigo sim.
<b>IC2 - Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Distante. Falta efetivamente uma integração maior dessas três dimensões.	Relacionamento distante. Eu acho que o diretivo é uma questão de mandato, porque a Diretoria tem um poder centralizado de decisão, mas ainda há pouco envolvimento e conhecimento das atividades operacionais. Aqui tem que ser tratado de forma diferente, dando autonomia. Eu acho que falta efetivamente uma integração maior dessas três dimensões. Precisa avançar.
<b>IC2 - Ideia Central 2</b>	<b>Expressões-chave da IC dos sujeitos S.2 e S.6</b>
S.2 – Distante	Distante, porque a Diretoria tem um poder centralizado de decisão, mas ainda há pouco envolvimento e conhecimento das atividades operacionais. Precisa avançar.
S.6 – Falta uma integração maior dessas três dimensões.	Eu acho que o diretivo é uma questão de mandato. Aqui tem que ser tratado de forma diferente, dando autonomia. Eu acho que falta efetivamente uma integração maior dessas três dimensões.

### Pergunta 5

<b>5. Qual é o comportamento/postura esperado dos gestores?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 15 sujeitos (100%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Postura proativa, de melhoria de processos, inovação e responsabilidade, sempre pensando em qualidade. Cumprir o papel com eficiência. Satisfação de alunos e de todos. Redução de custos.	É uma postura proativa, de melhoria de processos, de inovação e responsabilidade, pensando em qualidade. Eu acho que principalmente esses dois pontos: qualidade e proatividade. Eles esperam iniciativa, que tenha proposições, buscar soluções. É que cumpram o seu papel com eficiência. E que os valores da Fundação devem nortear o comportamento e postura dos gestores. Ademais, que a gente seja transparente, que ofereça o melhor que a gente tem de nós e que a gente se dedique. Além disso, atentar para a satisfação dos alunos e dos professores, e de todos que trabalham, como também a capacidade de solução de problemas. Uma postura <i>sênior</i> , que seja uma pessoa que saiba negociar. Negociador, paciente, doutrinador, que também tenha o perfil “mão na massa”.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1, S.2 a S.15</b>
S.1 – Qualidade e proatividade.	Eu acho que a preocupação com a qualidade, proatividade, observar, tentar evoluir. Eu acho que principalmente esses dois pontos: qualidade e proatividade.
S.2 – Proatividade, inovação e qualidade.	É uma postura proativa, de melhoria de processos e de inovação de processos e responsabilidade pensando em qualidade.

S.3- Cumprir papel e melhoria nos processos.	É esperado que os gestores coordenem suas áreas para garantir que os objetivos e as metas sejam cumpridas. O gestor deve buscar melhorias nos processos, sempre tendo como base os valores da Fundação.
S.4 – Performance, qualidade, satisfação de todos, solução de problemas.	Além da performance, eu acho que qualidade, e a satisfação dos alunos e dos professores, a capacidade de solução de problemas.
S.5- Postura pelos valores.	Entendo que os valores devem nortear o comportamento/ postura dos gestores
S.6 – Transparência, dedicação.	Esperam que a gente seja transparente, que ofereça o melhor que a gente tem de nós e que a gente se dedique.
S.7-Responsabilidade e qualidade.	Eu acho que é sempre ter responsabilidade no cargo e a questão da qualidade que é sempre enfatizada.
S.8- Proatividade, comprometimento, qualidade, e resolver problemas.	Acho que primeiro o comprometimento. Segundo, sempre procurar a qualidade. Acho que proatividade é sempre bem-vinda com relação a ideias que é aquela questão de inovação. Acho também que é bem-vindo resolver os problemas para só passar pra cima quando o problema se tornar mais grave.
S.9 –Zelar pela qualidade e redução de custos. Resolver.	Entendo que a Diretoria espera que os gestores resolvam o que precisa ser resolvido e que zelem pela qualidade que é uma das nossas diretrizes, e a redução de custos.
S.10- Compromisso com uma coisa bem feita na perspectiva educacional.	Compromisso com uma coisa bem feita na perspectiva educacional. Se eu estiver fazendo isso, todo o restante virá: desempenho, satisfação.
S.11 – Negociador, paciente, doutrinador, “mãos na massa”.	Uma postura <i>sênior</i> , que seja uma pessoa que saiba negociar. Negociador, paciente, doutrinador, que tenha o perfil também <i>hands on</i> que é o famoso “mão na massa”.
S.12 – Cumpram seu papel com eficiência.	A postura esperada dos gestores é que cumpram o seu papel com eficiência e atinjam os resultados econômicos adequados. Cumprir aquilo que está determinado em termos de volume dos serviços, qualidade de serviço à um determinado nível de custo preestabelecido. Isso está muito claro para os gestores.
S.13 – Proatividade para cumprir as suas funções	Na minha visão eu acho que é proatividade para executar aquilo o que se espera dele.
S.14 – Processos redondos para os cursos, inovação.	Assegurar que os processos para que os cursos aconteçam estejam bem redondinhos. O processo de inovação. O <i>Advisor</i> chega e dá uma sugestão e aí a gente avalia se é viável ou não e implementa.
S.15 – Iniciativa, proposições, buscar soluções, melhorias.	Eles esperam iniciativa, que tenha proposição, buscar soluções. Melhoria do curso, você abrir outros cursos em outras localidades,

## Pergunta 6

**6. Como é estruturado o processo decisório? Há uma forma estruturada em etapas coordenadas? Exemplo: como é estruturado o processo orçamentário, há sistema estruturado de alçadas, etc.**

<b>IC1 – Ideia Central 1 12 sujeitos (80%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
O processo decisório é estruturado em etapas coordenadas para a elaboração do orçamento e rotina de pagamento. Decisão de execução centralizada.	Sim. Tem um primeiro processo decisório que se dá no momento do planejamento, uma participação intensa dos gestores, até no nível orçamentário. Existe um processo estruturado e coordenado por etapas para o orçamento. a) Apresentação das premissas aos gestores; b) Elaboração da peça orçamentária sob a ótica do gestor; c) Discussão com a Controladoria; d) Ajustes, quando aplicável. e) Apresentação da proposta orçamentária à Diretoria; f) Ajustes, quando aplicável; g) Aprovação. No orçamento existe uma estrutura: o gestor recebe uma planilha modelo da Contabilidade e ele passa o que pretende, um plano de trabalho, quais são as receitas, quais são os custos. Ele constrói, a Controladoria analisa, tem uma reunião de discussão com a Diretoria e com a Superintendência e o Diretor ratifica ou não. A gente faz uma revisão e submete novamente para fechar. Existe uma outra tomada de decisão, mais de curto prazo, que é fazer as coisas acontecerem e ir avaliando o resultado dessa execução. Também existe um sistema de alçada para pagamentos, um fluxo de aprovação em que o gestor precisa validar esse pagamento e a Controladoria também. Não existe alçada para execução do orçamento. Não há alçada para compras. É centralizado.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1, S.3 a S.5, S.7 a S.14</b>
S.1 – Sim, para pagamentos e orçamentos.	Sim. Tem sistema de alçada definido para pagamentos. No processo orçamentário, construo o orçamento da área e depois é feita a discussão com a Diretoria e com a Superintendência. A gente faz uma revisão e submete novamente para fechar.
S.3 – Sim. Processo orçamentário.	Sim. No orçamento existe uma estrutura: o gestor recebe uma planilha modelo da Contabilidade e ele passa o que pretende, um plano de trabalho, quais são as receitas, quais são os custos. Ele constrói, a Controladoria analisa, tem uma reunião de discussão com a Diretoria e o Diretor ratifica ou não.
S.4 – Sim, processo de pagamentos.	Sim, os pagamentos tem uma rotina, quer dizer, tem alçadas. Então passa por um processo onde a Coordenação assina, o <i>Controller</i> assina, o Diretor assina.
S.5- Sim, processo de orçamento.	Sim, existe um processo estruturado e coordenado por etapas para o orçamento. a) Apresentação das premissas aos gestores; b) Elaboração da peça orçamentária sob a ótica do gestor; c) Discussão com a Controladoria; d) Ajustes, quando aplicável. e) Apresentação da proposta orçamentária à Diretoria; f) Ajustes, quando aplicável; g) aprovação.
S.7 – Sim. Tem processo orçamentário e de pagamentos. Coordenador não tem alçada para gastos.	O orçamento sim, existe um procedimento específico, ele vem para nós, e nesse último teve uma participação muito maior dos gestores, de dizer aquilo que concorda e que não concorda, a única coisa que a gente não tem efetivamente é alçada para definir gastos. O processo de pagamento tem um procedimento específico e só vem para que eu confirme que aquilo aconteceu, aí eu aprovo ou não aprovo. Eu libero aquilo que já foi aprovado por outra instância. Eu não tenho alçada para autorizar.
S.8 – Sim. Decisões de mudanças em cursos, o processo orçamentário e o de pagamentos tem rotinas estruturadas.	As decisões mais estruturadas do curso, como as disciplinas, tem um processo. Eu vou ter que passar para o <i>Advisor</i> para pedir a aprovação. Depois passar para a Diretoria de Curso para aprovarem. O processo orçamentário também é estruturado. Sempre que vai ter um pagamento para um professor, alguém do NAI vai receber a NF do professor e mandar pra minha aprovação e eu aprovo. Feita a minha aprovação vai para o financeiro que pega o aval do Diretor Financeiro e paga.
S.9 - Sim, existe um fluxo de aprovação de pagamento.	Sim, existe um fluxo de aprovação de pagamento em que o gestor precisa validar esse pagamento e a Controladoria também. Essa solicitação vai passar pela minha aprovação para eu analisar se realmente aconteceu aquela aula e também se eu tenho recurso no meu orçamento para pagar.
S.10 – Sim, ritos próprios, orçamento.	Eu diria que sim, existem ritos próprios, existem orçamentos, existe toda uma lógica.
S.11 – Não, só para aspectos operacionais como pagamentos.	Eu autorizo o pagamento via sistema, com base no orçamento. Aí depois vai pra alguém do contas a pagar, lá da tesouraria. Mas de modo geral acho que não. Para aspectos operacionais sim.

S.12 – Sim, decisões de planejamento até o nível orçamentário e decisões de execução, existe uma estrutura bem definida de como fazer as coisas para todos os gestores.	Eu acho que tem dois níveis de processos decisórios. Tem um primeiro processo decisório que se dá no momento do planejamento, uma participação intensa dos gestores, até no nível orçamentário. Existe uma outra tomada de decisão, mais chão de fábrica, mais de curto prazo, que é fazer as coisas acontecerem e ir avaliando o resultado dessa execução. E eu acho que nesses dois níveis, existe uma estrutura bem definida de como fazer as coisas, de maneira geral, para todos os gestores.
S.13 – Sim, planejamento, orçamento, execução, prestação de contas. É centralizado. Faltam alçadas para a execução.	Em princípio sim, falo de você já ter um planejamento estratégico que é discutido lá no mês de agosto, setembro, o orçamento que é feito em cima do planejamento, a aprovação do Conselho Curador pro orçamento e execução com prestação de contas, isso acaba automatizando o processo decisório. Eu acho que está um pouco centralizado. A Diretoria tem que tomar muita decisão que eu acho que estariam fora da alçada dela. Tem que criar alçadas e delegar. Não há alçada para compras.
S.14 – Sim, a maioria das coisas aqui tem formulário, tem a requisição, tem toda uma parte burocrática por trás.	Sim, por exemplo, tem alguma decisão que precisa ser tomada, ela precisa passar primeiro pela aprovação de uma pessoa, depois de outra. Tem sistemas de alçadas sim. E aí tem todas as aprovações que tem que acontecer para que aquela coisa aconteça. Tem os formulários já próprios. A maioria das coisas que a gente faz aqui tem formulário, tem a formalização, tem a requisição, tem toda uma parte burocrática por trás.
<b>IC2 - Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Não. Limitado à visão do orçamento e pagamentos. Não tem alçada de aprovação. A decisão é centralizada.	Não. Enquanto modelo de decisão não vejo assim algo estruturado muito maior do que o ligado à administração operacional. Acho que é limitado à visão do orçamento que até determinado ponto pode ser ajustado. O orçamento é estruturado. O gestor preenche, mas depois ele tem pouco poder de implementá-lo quando envolve investimentos. Não tem alçada de aprovação. A decisão é centralizada. Acho que o modelo de decisão deveria cuidar de situações pouco frequentes e complexas. Quando surgem tenho levado para a Direção.
<b>IC2 - Ideia Central 2</b>	<b>Expressões-chave da IC dos sujeitos S.2 e S.6</b>
S.2 – Não. O orçamento só na elaboração, não tem alçada de execução. Decisão centralizada.	O orçamento ele é estruturado, o gestor preenche, mas depois ele tem pouca gestão sobre o orçamento, ele tem pouco poder de implementá-lo quando envolve investimento. Ele projetou, mas vai ter que ser aprovado ainda. Não tem uma etapa coordenada, não tem alçada de aprovação. A decisão é centralizada.
S.6 – Não. Limitado à visão do orçamento e pagamentos. Decisão centralizada.	Não. Acho que é limitado à visão do orçamento que até determinado ponto pode ser ajustado. Hoje tem um modelo que está sendo inclusive reformulado, que envolve um ciclo por meio da ferramenta Totus onde você manda uma informação, sob a ótica financeira, pra ser aprovada, aprova, inclui documento, paga, mas enquanto modelo de decisão não vejo assim algo estruturado muito maior do que isso. Está muito ligado à administração operacional. O processo decisório deveria tratar de questões pouco frequentes e complexas. Quando surgem tenho levado para a Direção.
<b>Não sei: 1 (7%)</b>	S.15 - Não sei te dizer, não tive essa experiência ainda aqui.

## Pergunta 7

7. Há planejamento estratégico na organização? Em caso positivo, é formal ou informal? Como é elaborado? Qual a sua periodicidade? Como é o acompanhamento? Quais ferramentas de gestão utiliza (ex: BSC)? Que ferramentas de TI utiliza?	
<b>IC1 – Ideia central 1 7 sujeitos (47%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Há planejamento estratégico na organização. Ele é formal e constitui a base para o Plano de Trabalho anual e orçamento.	Sim, pelo que sei há o PEM - Plano Estratégico de Marketing que aborda os objetivos estratégicos da Instituição e visa fortalecer a marca, a longo prazo e direciona o PAM – Plano Anual de Marketing, que é o propulsor de nossos planos de trabalho para o orçamento, específico para os produtos. O PEM não tem periodicidade específica para revisão. O planejamento estratégico da IES é feito pela Diretoria. É formal. Eles passam objetivos desse planejamento maior e cada gestor faz o plano de trabalho de sua área. É anual. O orçamento integra o plano de trabalho. O plano é levado à Diretoria, ajustado, aprovado e utilizado no exercício seguinte. O acompanhamento é mensal em reuniões, onde é discutido com a Diretoria, se existe alguma diretriz a ser compartilhada. No planejamento tem coisas que a gente quer fazer no curto prazo e de longo prazo para 2 a 3 anos. Há reuniões com a coordenação e com a Diretoria para alinhamento. Seria um <i>bottom-up</i> . Usa planilha Excel e tem no sistema também. A gente tem como acessar, mas a Diretoria manda para gente um consolidado. A gente tem o orçado, o realizado, eu consigo ver as minhas despesas e tudo.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1, S.3, a S.5, S.8, S.9 e S.14</b>
S.1 – Sim, anualmente plano de ação formal para o ano seguinte.	As áreas fazem um plano de ação para o que vai ser feito estrategicamente, no ano seguinte, e no final é feito depois um relatório com um detalhamento do que foi feito e tudo mais. É formal. A periodicidade é anual.
S.3 – Sim, o plano de trabalho é uma forma de planejamento estratégico.	O plano de trabalho é uma forma de planejamento estratégico. É discutido o que se pretende fazer, quais são as estratégias para o próximo ano, o que eles pretendem para um curso aumentar a meta ou conseguir mais alunos, quais são as estratégias.
S.4 – Sim, formal, feito pela Diretoria. Objetivos comunicados em reuniões mensais.	O planejamento estratégico da Instituição é feito pela Diretoria. Acredito que seja formal sim. Eles passam objetivos desse planejamento maior e cada um faz o planejamento de seu curso. Os objetivos da empresa são comunicados quando a gente faz reunião pelo menos mensal onde é discutido com a Diretoria e se existe alguma diretriz a ser compartilhada.
S.5 – Há o PEM com os objetivos estratégicos e o PAM que gera os Planos de trabalho anuais para o orçamento, cujo acompanhamento é mensal.	Pelo que sei há o PEM - Plano Estratégico de Marketing que aborda os objetivos estratégicos da Instituição e visa fortalecer a marca, a longo prazo e direciona o PAM – Plano Anual de Marketing, que é o propulsor de nossos planos de trabalho para o orçamento, específico para os produtos. O PEM não tem periodicidade específica para revisão. Há um plano de trabalho anual. Cada gestor faz o plano de sua área e é acompanhado mensalmente. O plano é levado à Diretoria, ajustado, aprovado e utilizado no exercício seguinte. O orçamento integra o plano de trabalho
S.8 – Sim, formal.	Sim. Me parece que é formal. Tem um planejamento estratégico. Nas apresentações que o Diretor Presidente mostra tem.
S.9 – Sim. Existe. Cada área faz um plano de trabalho, que tem objetivos estratégicos, alinhados com os da Instituição, e o orçamento em termos financeiros.	Existe o planejamento estratégico na instituição. Cada área faz um plano de trabalho, para cada CR. Tem objetivos estratégicos alinhado com os objetivos da diretoria. Alinhado a esse planejamento a gente tem o orçamento pra espelhar em termos financeiros o que precisa ser feito. É feito uma vez por ano. O acompanhamento acontece em termos orçamentários. A gente está em fevereiro e eu estou tendo acompanhamento sim do meu plano de trabalho. A gente usa planilha Excel e tem dentro do sistema também. A gente tem como acessar, mas a Diretoria manda pra gente um consolidado. A gente tem o orçado, o realizado, eu consigo ver as minhas despesas e tudo.

<p>S.14 - Sim, existe um planejamento estratégico da Fundação que é elaborado à nível da Diretoria e depois existe o planejamento da Coordenação coerente com os objetivos da Fundação. É formal. acontece de forma anual. E o acompanhamento acontece a cada 2 ou 3 meses.</p>	<p>Sim, existe um planejamento estratégico. Existem os dois. Existe o planejamento estratégico da Fundação elaborado à nível da Diretoria e da Presidência e depois existe o planejamento estratégico da própria coordenação. O planejamento estratégico da coordenação ele precisa ser coerente com os objetivos estratégicos que são estabelecidos no plano macro. Tem a parte de orçamento, de plano de ação. É formal sim. É o maior que é elaborado primeiro, os objetivos estratégicos da Fundação que a Diretoria elenca e esse planejamento ele vem de cima pra baixo, eles passam pra gente qual que é... quais são os objetivos, qual é o plano da instituição, o plano macro, à partir desse plano são oferecidas várias diretrizes. E ele é todo formalizado nos mínimos detalhes, até porque a gente presta contas ao Conselho desse plano. Ele acontece de forma anual. E o acompanhamento acontece... a cada 2 ou 3 meses. No Planejamento acontece primeiro a comunicação formal que é por e-mail, convocação, memorando. As reuniões são feitas com a coordenação e com a Diretoria para que esses pontos sejam alinhados. No planejamento a gente tem os objetivos e dentro desses objetivos a gente tem planejamento de coisas que a gente quer fazer no curto prazo pro próximo ano e de longo prazo para 2 a 3 anos. Nós temos a liberdade para propor isso, desde que ela esteja lá dentro do planejamento estratégico macro, a gente respeite aqueles objetivos. Então nesse caso seria sim um <i>bottom-up</i>. Pelo conteúdo dos objetivos eles são de longo prazo. Então é um planejamento estratégico mesmo. Aí a gente acompanha esse orçamento. A gente vê se há desvios porque o planejamento foi feito errado, a gente estimou um orçamento muito grande, um faturamento muito grande que não vai se realizar. E o segundo ponto é ver o que pode fazer para corrigir isso e alcançar aquilo que estava sendo previsto. A gente coloca essas ações em prática para tentar alcançar o planejamento e entregar o resultado. A estratégia aqui é bastante centralizada na Diretoria.</p>
<p><b>IC2 – Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b></p>	<p><b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b></p>
<p>Sim, existe. Não é formal. É menos estruturado que o operacional. Quase todo ano se discute os objetivos estratégicos. Há várias reuniões com o Conselho Curador.</p>	<p>O planejamento estratégico existe, hoje é menos estruturado do que o operacional. Não é formal. Mas tem um pensamento estratégico que é sempre discutido, monitorado e vai guiando as ações. Os objetivos fazem parte do plano operacional. A Fundação tem um <i>software</i> para geração de relatórios gerenciais para orçamento e para o acompanhamento. Eu acho que ela tem 2 níveis de informação, um as informações de rentabilidade e outro as informações operacionais. Então, hoje está consolidada a demonstração de margens de contribuição de produtos, da entidade como um todo, tanto no nível da Diretoria, quanto no nível do Conselho. A periodicidade de acompanhamento desses relatórios, de modo geral é mensal.</p>
<p><b>IC2 – Ideia Central 2</b></p>	<p><b>ECH – Expressões-Chave da IC2 dos sujeitos S.12 e S.13</b></p>
<p>S.12 – Sim, existe, é menos estruturado que o operacional.</p>	<p>O planejamento estratégico existe, hoje é menos estruturado do que o operacional. Tem um pensamento estratégico que é sempre discutido, monitorado e vai guiando as ações. Os objetivos fazem parte do plano operacional. A Fundação tem um <i>software</i> para geração de relatórios gerenciais para orçamento e para o acompanhamento. Eu acho que ela tem 2 níveis de informação, um as informações de rentabilidade e outro as informações operacionais. Então, hoje está consolidada a demonstração de margens de contribuição de produtos, da entidade como um todo, tanto no nível da Diretoria, quanto no nível do Conselho. A periodicidade de acompanhamento desses relatórios, de modo geral é mensal.</p>
<p>S.13 - Sim. Não, é formal. Quase todo ano se discute os objetivos estratégicos Há várias reuniões com o Conselho Curador.</p>	<p>Sim. Não, é formal, faz parte de discussão de Diretoria. Quase todo ano a gente tem discutido objetivos estratégicos que nós queremos atingir. A decisão final acaba ficando no nível da Diretoria. Mas a gente pede informações dos gestores também. No nível da Diretoria são várias reuniões, reunião com Conselho Curador. Basicamente seria o acompanhamento orçamentário, porque o orçamento é a materialização do teu plano operacional. Então, deveria ter pelo menos a cada 3 meses um acompanhamento com explicações, Isso não tem sido feito de uma forma sistemática.</p>

<b>IC3 – Ideia Central 3 5 sujeitos (33%)</b>	<b>DSC3 – Discurso do sujeito coletivo da IC3</b>
Não há planejamento estratégico formal, só objetivos estratégicos no Plano de Trabalho e o orçamento.	A Fundação não tem um planejamento estratégico formalizado. Apesar de existir a formalização dos objetivos estratégicos, não existem metas estabelecidas, não existem atividades efetivamente de longo prazo que tenham sido declaradas que vão ser feitas. A visão não está definida. Tem um plano de trabalho com alguns objetivos estratégicos e o orçamento. Os objetivos da IES geralmente são comunicados em reuniões semestrais, sobre meus cursos com a Diretoria (Presidente, Diretor Financeiro, Diretor de Cursos) e a Superintendente Acadêmica.
<b>IC3- Ideia Central 3</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC3 dos sujeitos S.2, S.6, S.7, S.10 e S.11</b>
S.2 – Não há planejamento estratégico formal Tem um plano de trabalho e o orçamento.	A Fundação não tem um planejamento estratégico formalizado. Apesar de existir a formalização dos objetivos estratégicos, não existem metas estabelecidas, não existem atividades efetivamente de longo prazo que tenham sido declaradas que vão ser feitas. A visão não está definida. Tem um plano de trabalho com alguns objetivos estratégicos e o orçamento.
S.6 – Não existe um planejamento estratégico, só objetivos estratégicos	Não. Apesar de existir a formalização dos objetivos estratégicos, não existem metas estabelecidas, não existem atividades efetivamente de longo prazo que tenham sido declaradas que vão ser feitas. A visão não está definida.
S.7 – Não. Existe um planejamento de cada área com o orçamento.	Não, existe um planejamento específico de cada área. Faço o orçamento e já digo qual é o meu planejamento para o ano seguinte. Vem uma planilha da Controladoria e as ações são sugerida por nós, A gente envia, é feito reuniões com a Diretoria para discutir o orçamento. Há uma participação bastante efetiva agora. Eu não tive retorno se foi aprovado. O acompanhamento é feito periodicamente quando a gente recebe uma planilha em que vai constar uma coluna de orçado e uma do que foi realizado, e aí eu avalio os desvios, mas não tem uma cobrança efetiva. Acho que é a cada 3 meses mais ou menos. Evoluiu bastante o processo orçamentário. Existe um sistema com as ferramentas de orçamento, mas geralmente na produção do processo orçamentário a gente está controlando tudo via planilha no Excel e depois é imputado no sistema.
S.10 – Sim, não formal.	Não posso responder pra você que há um processo formal de planejamento estratégico, eu acho que existe obviamente definição de estratégia, e eu realmente acredito que poderia agregar. As principais ameaças, por exemplo, que a Fundação tem hoje, não são conhecidas de forma estrutural. Assim, oportunidades, o processo estratégico de posicionamento, do que você deseja realmente fazer, ele poderia ser beneficiado de algo um pouco mais estruturado.
S.11 – Nunca vi o planejamento estratégico. Há objetivos comunicados pela Diretoria.	Eu nunca vi o planejamento estratégico. Eu sei que existem ideias que são sempre implementadas, mas ninguém nunca me mostrou esse planejamento. Os objetivos da IES geralmente são comunicados em reuniões semestrais, sobre meus cursos com a Diretoria (Presidente, Diretor Financeiro, Diretor de Cursos) e a Superintendente Acadêmica. Uma reunião comigo, que dessa vez foi diferente, eles pediram um número e nós que propomos e eles fizeram ajustes depois, sobre o orçamento e margem de contribuição esperada para o curso.
<b>Não sei: 1(7%)</b>	S.15 - Não, não participei de absolutamente nada. Não sei.



## Pergunta 8

8. Como funciona o sistema de orçamento ( <i>top-down</i> ou <i>bottom-up</i> (participativo)? Qual a periodicidade? Como é o acompanhamento? Como são tratados os desvios? Periodicidade? Que ferramentas de TI utiliza?	
<b>IC1 – Ideia Central 1 13 sujeitos (87%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
O orçamento é participativo ou <i>bottom-up</i> . Faço o orçamento, discuto com a Diretoria e a Superintendência Acadêmica. Há uma revisão e envio para fechar e aprovar. Tem acompanhamento trimestral pelas planilhas que a Controladoria envia, e posso acompanhar mensalmente pelo sistema. Há solicitação de justificativa para desvios acentuados. É muito legal a maneira como o orçamento está sendo usado agora.	Eu acho que o orçamento é <i>bottom-up</i> . Tem sido trabalhado um modelo participativo. A periodicidade é anual. A Controladoria envia uma planilha aos gestores, cada um preenche o seu plano de ação e respectivo orçamento. Eu como gestor recebo a planilha modelo da Contabilidade e passo o que pretendo, um plano de trabalho, quais são as receitas, quais são os custos. Faço o orçamento sempre em bases anuais e com proposições de cursos para serem implantados no semestre subsequente. Eu construo o orçamento, a Controladoria analisa, tem uma reunião de discussão com a Diretoria e a Superintendência Acadêmica e o Diretor ratifica ou não. A gente faz uma revisão e submete novamente para fechar a aprovação. Agora no último processo já teve uma participação muito maior dos gestores, de dizer aquilo que concorda e que não concorda. A elaboração foi basicamente eu que fiz dentro dos números da experiência que a gente já tem no curso em turmas anteriores e qual a expectativa que você tem de novos alunos. Tem acompanhamento trimestral pelas planilhas que a Controladoria envia, mas eu, como gestor, posso acompanhar mensalmente, e os desvios são discutidos. Há solicitação de justificativa para variações significativas, por meio de anotação na planilha de controle. Os gestores vão poder acessar o sistema <i>Strategic Business Planning (SBPL)</i> , ligado ao Protheus, da Totus, para ver os seus resultados. O que falta nesse processo é um retorno para a gente saber das propostas que a gente fez o que evoluiu e o que não. A gente não tem alçada para definir gasto. Para implementar alguma coisa precisa pedir a aprovação. O próximo passo é preencher automaticamente no SBPL
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1 a S.3, S.5 a S.11 e S.13 a S.15</b>
S.1 – Participativo. Faço o orçamento, discuto com a Diretoria. Há uma revisão e envio para fechar.	A gente faz o orçamento da área e depois é feita a discussão com a Diretoria e com a superintendência. gente faz uma revisão e submete novamente para fechar. É participativo.
S.2 – <i>Bottom-up</i> . Gestores fazem o seu plano de ação em planilhas. O acompanhamento é trimestral, com justificativas/reuniões quando não adere. Há sistema Protheus.	O orçamento é <i>bottom-up</i> . A Controladoria envia uma planilha aos gestores, cada um preenche o seu plano de ação e respectivo orçamento. Essa planilha é analisada pela Diretoria, ajustada, se necessário, e aprovada. O acompanhamento é trimestral, são enviadas justificativas quando não há aderência e eventualmente reuniões. Toda vez que alguma coisa que está no orçamento vai ser implementada ela só é implementada mediante aprovação. Dá para extrair os resultados do Protheus, mas na prática o pessoal do financeiro manda as planilhas e os gestores analisam.
S.3- É participativo. O gestor recebe uma planilha e passa um plano de trabalho. É anual e o acompanhamento é trimestral por planilhas ou mensal no sistema..	É participativo. O gestor recebe uma planilha modelo da Contabilidade e ele passa o que pretende, um plano de trabalho, quais são as receitas, quais são os custos. Ele constrói, a Controladoria analisa, tem uma reunião de discussão com a Diretoria e o Diretor ratifica ou não. A periodicidade é anual. Tem acompanhamento trimestral. Mas o gestor pode acompanhar mensalmente. A gente vai liberar para os gestores o acesso ao sistema que é o SBPL, <i>Strategic Business Planning</i> , ou a Contabilidade exporta a planilha do SBPL e faz o orçado e o realizado e encaminha para o gestor as planilhas. Algumas vezes fizeram reuniões para verificar as variações.

S.5- É <i>bottom-up</i> . Os gestores fazem. O acompanhamento é mensal e há solicitação de justificativa para variações acentuadas.	Tem sido trabalhado um modelo participativo. O orçamento é <i>bottom-up</i> . Os gestores fazem e há reuniões para discussão com a Diretoria que faz ajustes e aprova para o uso no exercício seguinte. Há acompanhamento mensal e solicitação de justificativa para variações significativas, por meio de anotação na planilha de controle.
S.6 – É anual, <i>bottom-up</i> . Acompanhamento mensal. Trata no mês os desvios ocorridos, com justificativas. Usa planilha Excel, mas há sistema.	A formulação é anual, ele foi <i>bottom-up</i> este ano, eu participei. E o acompanhamento é mensal. Acho que há vários atributos importantes, mas a ausência das metas corporativas de forma clara, faz com que cada gestor crie necessidades que podem não estar alinhadas. A gente tem que prestar contas disso em termos de relatórios mensais e faz sempre uma projeção de 90 dias futuros e trata no mês os desvios ocorridos, tentando justificar o que aconteceu. Aqui na Fundação a gente enxerga isso por meio de uma planilha de Excel que recebe da Contabilidade. Existe de fato uma ferramenta, mas nós não acessamos.
S.7 – Participação dos gestores. Não tem alçada para definir gastos. Falta retorno das aprovações.	O orçamento sim, existe um procedimento específico. Agora no último processo já teve uma participação muito maior dos gestores, de dizer aquilo que concorda e que não concorda, mas a gente não tem alçada para definir gastos, e acho que até aí é natural, uma definição própria da Diretoria. Acho que falta nesse processo um retorno para a gente saber o que das propostas que a gente fez evoluiu e o que não.
S.8- É participativo. O gestor alimenta os dados, em planilha e faz o orçamento anual com propostas de cursos. Acompanha c/planilhas mensais. Desvios relevantes são justificados. Há sistema.	Enquanto gestores, a gente alimenta os dados, faz o orçamento sempre em bases anuais e com proposições de cursos para serem implantados no semestre subsequente. O acompanhamento é assim: a gente verifica as metas de alunos com o Marketing para eventualmente corrigir o curso. A gente recebe todos os meses do Financeiro a planilha atualizada do orçamento que vai ter o orçado e o realizado e verifica o quanto a gente conseguiu, se aquilo é mais eficiente ou ineficiente. A periodicidade de elaboração é anual, com reuniões para discutir e acompanhamento. É participativo, eu proponho e aí o tema vai pra discussão com o Diretor Financeiro, o Presidente e a Controladoria. Os desvios se forem relevantes, a gente vai procurar identificar as causas. Esses desvios tem quase sempre uma justificativa. Usamos planilha Excel.
S.9 – É participativo. Cada gestor elabora o seu. Reuniões com a Diretoria validação. Acompanha c/planilha e reuniões trimestrais para justificar e ver se precisa de revisão.	O sistema de orçamento é participativo. Cada gestor elabora o seu orçamento e tem reuniões com a Diretoria para a validação desse orçamento. Para o acompanhamento a gente tem reuniões, geralmente a cada 3 meses para saber o que aconteceu, justificar se for o caso, e se precisa de revisão. E pensando em nível de Coordenação de curso, o que impacta muito no orçamento é o número de entrantes. Então a gente tem esse acompanhamento do processo seletivo que vai impactar no orçamento. Na verdade eles chamam para conversar e se necessário a gente faz uma adequação do orçamento. Tem um sistema, mas esse acompanhamento do orçamento a gente usa muito planilha.
S.10 – É participativo, com acompanhamento e os desvios tratados.	O orçamento é bem participativo. E o acompanhamento também. Está muito legal a maneira que o orçamento está sendo usado agora. E os desvios estão sendo tratados sistematicamente.
S.11- É participativo. Recebemos planilha da Controladoria, preenchemos,enviamos para a reunião com a Diretoria e acertos. Acompanhamos. Justificamos desvios.	O orçamento é participativo. Nós recebemos uma planilha que é um <i>template</i> da Controladoria, nós preenchemos e enviamos para a primeira rodada de reunião com a Diretoria. Após a primeira reunião, nós fazemos os acertos e fazemos uma apresentação final. O próximo passo é preencher automaticamente no SBPL, o sistema de controle de gestão. É feito no ano anterior, o orçamento para o próximo ano. Os acompanhamentos são mensais, planilhas que recebo, mas em um futuro muito próximo será uma consulta no sistema. Qualquer divergência que seja gritante é justificada e depende do que for a gente faz uma revisão.
S.13- É mais <i>bottom up</i> . O orçamento feito no final do ano é o que se presta contas no fim do outro ano para o Conselho. Revisão, no meio do ano, para ver desvios e fins comerciais. Há sistema, mas usa planilhas de controle.	É mais <i>bottom up</i> , eu não diria 100% talvez não, mas está mais próximo de um <i>bottom up</i> . O orçamento formal é uma vez por ano. A gente faz uma revisão no meio do ano porque o mercado é muito dinâmico, para objetivos comerciais, mas essa revisão não entra pra prestação de contas pro Conselho. O orçamento que a gente faz no final do ano é o que nós vamos prestar contas no final do ano seguinte. Quanto a desvios do orçamento o que a gente faz é na revisão do orçamento questionar com os gestores o que aconteceu. Então ele tem que trazer um posicionamento e o que que ele está planejando para reverter. Eu acho que os gestores deveriam ser bonificados por atingir certos objetivos. Para o orçamento tem o sistema Totus. Tem obviamente aquelas planilhas de Excel, mas a consolidação é no sistema formal.

S.14 – É <i>bottom-up</i> ., É anual. Acompanhamento ocorre a cada 2 ou 3 meses.	É <i>bottom-up</i> . Então ele é muito bem estruturado. Ele acontece de forma anual. E o acompanhamento acontece a cada 2 ou 3 meses, isso depende da Diretoria.
S.15 – É <i>bottom-up</i> . Eu que fiz com o apoio do <i>Controller</i> .	A elaboração foi eu que fiz com o apoio do <i>Controller</i> dentro dos números da experiência que a gente já tem no curso em turmas anteriores e qual a expectativa que você tem de novos alunos
<b>IC2 – Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo 2</b>
É um misto de <i>top-down</i> e <i>bottom-up</i> . É anual com uma revisão no meio do ano e acompanhamento mensal por sistema ou planilhas. Os desvios são discutidos com os gestores. A Fundação tem um <i>software</i> para geração de relatórios gerenciais para acompanhamento de informações financeiras como rentabilidade e operacionais.	Existe um orçamento global que é feito pela Controladoria. O orçamento é anual, tem uma revisão durante o ano. A gente faz em conjunto com a Controladoria. Essa planilha que é feita e ratificada pela Diretoria vai pro Conselho. Não sei se o orçamento é <i>bottom-up</i> ou <i>top-down</i> . Mais ou menos, porque tem alguns números que eu tenho autonomia de trabalhar e outros não. Alguns gastos, algumas contratações que eu faço, alguns professores que eu trago, alguns livros que eu distribuo, alguns alunos, alguns seminários... isso eu tenho autonomia e tenho o quanto para gastar nisso. Agora os números institucionais são passados pela Controladoria. Eu não discuto quanto custa uma sala pra mim. Assim, eu entendo que ele é um misto de <i>top-down</i> e participativo. Eu acho que em alguns aspectos é <i>top-down</i> no sentido que a Diretoria estabelece algumas propostas, mas é participativo porque essas propostas também são ajustadas, são modificadas e são consensadas, já que os gestores têm o direito de opinar e de tentar, se tiverem argumentos, ajustar isso. O acompanhamento orçamentário é feito mensalmente, do planejado, do orçado e do realizado. Eventualmente podem ter desvios, mas geralmente a gente dá satisfação desses desvios. Portanto, os desvios são discutidos com os gestores. A Fundação tem um <i>software</i> para geração de relatórios gerenciais, para acompanhamento de informações de rentabilidade, e outro, das informações operacionais quantitativas, como matrículas por produto.
<b>IC2 – Ideia Central 2</b>	<b>ECH – Expressões-chave dos sujeitos S.4 e S.12</b>
S.4 – Não sei se é <i>bottom-up</i> . Mais ou menos. Tem alguns números que eu tenho autonomia de trabalhar e outros não, que são institucionais, como o custo das salas. Depende de qual conta a gente está falando. O acompanhamento é mensal. Tem acesso ao sistema e às planilhas. Os desvios são justificados.	Existe um orçamento global que é feito pela Controladoria, existe o orçamento de cursos. A gente faz em conjunto com a Controladoria, porque tem alguns números que eu tenho autonomia de trabalhar e outros não. Alguns gastos, algumas contratações que eu faço, alguns professores que eu trago, alguns livros que eu distribuo, alguns alunos, alguns seminários... isso eu tenho autonomia e tenho o quanto para gastar nisso. Agora os números institucionais são passados pela Controladoria. Essa planilha que é feita e ratificada pela Diretoria vai pro Conselho. O acompanhamento é feito mensalmente, pelo sistema. Tem planilhas também. Eventualmente podem ter desvios, mas geralmente a gente dá satisfação desses desvios. Não sei se o orçamento é <i>bottom-up</i> . Mais ou menos. Se a gente está falando que alguns números que eu tenho eu recebo e dentro disso eu tenho que gerenciá-los, ou seja, custo das salas, então... Tem algumas coisas sim que a gente tem essa flexibilidade outras não. Eu tenho autonomia para escolher professores fora de São Paulo e ter um gasto maior por exemplo, mas eu tenho contrapartida disso que é ter mais alunos para que eu tenha esses professores. Então depende de qual conta a gente está falando.
S.12 – É anual. É um misto de <i>top-down</i> , porque a Diretoria faz algumas proposições, e de participativo, porque os gestores têm o direito de opinar, argumentar e ajustar se consenso. O acompanhamento por sistema é mensal e os desvios discutidos com os gestores.	O orçamento é anual, tem uma revisão durante o ano. Eu entendo que ele é um misto de <i>top-down</i> e participativo. Eu acho que em alguns aspectos é <i>top-down</i> no sentido que a Diretoria estabelece algumas propostas, mas é participativo porque essas propostas também são ajustadas, são modificadas e são consensadas. Então, não é <i>top-down</i> no sentido de impositivo, mas é <i>top-down</i> no sentido de que muitas vezes a Diretoria tem algumas visões e propõe isso, mas é participativo porque os gestores têm o direito de opinar e de tentar, se tiver argumentos e ajustar isso. O acompanhamento orçamentário é feito mensalmente. E os desvios são discutidos com os gestores. Isso é consolidado, vira um hábito, tem acompanhamento mensal do planejado, do orçado e do realizado. A Fundação tem um <i>software</i> para geração de relatórios gerenciais, para acompanhamento de informações de rentabilidade, e outro, das informações operacionais quantitativas, como matrículas por produto.

## Pergunta 9

<b>9. Como é feita a avaliação de desempenho? Há critérios objetivos para avaliação de desempenho das áreas? E dos gestores? Qual a periodicidade? Como é o processo de feedback? Que ferramentas de TI utiliza?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 11 sujeitos (73%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Não há processo formal de avaliação de desempenho. Em relação às áreas, os gestores possuem o acompanhamento do que foi previsto no plano de trabalho. Há reuniões com a Diretoria. Vê-se o desempenho como um todo, inclusive o fator subjetivo.	Não há processo formal de avaliação de desempenho. Em relação às áreas a gente tem o acompanhamento do que foi previsto no plano de trabalho, se as metas estabelecidas foram alcançadas. É uma avaliação de desempenho financeiro que, juntamente com outros aspectos, são considerados para tomadas de decisão. O orçamento comparado está bem objetivado e fora isso tem as avaliações dos professores e da IES no final do curso e tem a avaliação do Coordenador pelos alunos. A gente tem o processo de avaliação dos funcionários que trabalham aqui, as pessoas que estão na minha alçada. A Coordenação é avaliada pela Diretoria, pela Superintendência Educacional e pelos alunos. A gente tem reuniões constantes com a Diretoria. Então, do ponto de vista dos alunos é mais da atuação do Coordenador dentro do curso. Pela Superintendência e Diretoria é o desempenho como um todo inclusive o fator subjetivo. A única coisa que é objetiva, que tem uma métrica é quando termina o processo seletivo ( <i>para ingresso de novos alunos [grifo nosso]</i> ) que olha se bateu ou não a meta.
<b>IC1 Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC dos sujeitos S.1 a S.3, S.5 a S.9, S.11, S.13 e S.14</b>
S.1 – Não tem uma sistemática. É informal.	Não tem uma sistemática para isso. É informal.
S.2 – Não existe uma avaliação de desempenho oficialmente.	Não existe uma avaliação de desempenho oficialmente. Está sendo criado um plano de carreiras pela Administração de Recursos Humanos (ARH).
S.3 - Ainda não há um processo de avaliação de desempenho.	Ainda não foi realizado um processo de avaliação de desempenho. No ano passado iniciou-se um processo para avaliação de desempenho e plano de carreira.
S.5 - Não há processo formal de avaliação de desempenho. Há avaliação econômica dos resultados.	Não há processo formal de avaliação de desempenho. Existe a avaliação econômica dos resultados que juntamente com outros aspectos, são considerados para tomadas de decisão.
S.6 - Nunca vi ferramenta de avaliação de desempenho. Há acompanhamento de orçamento.	Eu percebo que há um acompanhamento no sentido de avaliar os acumulados e como estão acontecendo as variações. Ainda não vi nenhum tipo de ferramenta ou critério que busque mostrar isso.
S.7 – Eu desconheço qualquer tipo de avaliação de desempenho. É bem informal.	Eu desconheço qualquer tipo de avaliação de desempenho. Nas reuniões com a Diretoria, qualquer assunto que discute, elogios, como você está desenvolvendo muito bem o seu trabalho. Não algo que seja realmente uma cobrança. Uma coisa mais objetiva. A única coisa que tem uma métrica é quando termina o processo seletivo que olha se bateu ou não bateu a meta. É bem informal.
S.8 - Não é formal. Há acompanhamento das metas do orçamento. E também o fator subjetivo. Tem avaliação pelos alunos.	Do Coordenador é um conjunto da obra. Olha para as metas estabelecidas se elas foram alcançadas. Olha também em que proporção elas foram alcançadas e olha pra questão orçamentária quanto aquele curso está gerando. E olha mais para o desempenho e os aspectos mais subjetivos. O orçamento comparado está bem objetivado e fora isso tem as avaliações dos professores no final do curso tem a avaliação do coordenador pelos alunos. Não é formal. É o conjunto da obra e tem mais o fator subjetivo.
S.9 – Não tem avaliação formal de desempenho. Tem acompanhamento do Plano de Trabalho.	Hoje a Instituição não tem implementada a avaliação de desempenho dos gestores. Em relação às áreas a gente tem o acompanhamento do que foi previsto no plano de trabalho. A gente tem reuniões constantes com a Diretoria.

S.11 - Não tem. Tem avaliação pelos alunos e avaliação de desempenho financeiro pelo orçamento.	A avaliação de desempenho, é tudo feito pelos alunos. Eles avaliam a Coordenação, estrutura do curso, estrutura da Faculdade e os docentes. Além dessa dos alunos a Instituição mesmo não tem, eu nunca recebi um <i>feedback</i> . Em termos financeiros existe por exemplo, a margem de contribuição. Acho que termina sendo o orçamento. É uma avaliação de desempenho financeiro.
S.13 - Não tem. Temos critérios objetivos, como meta de alunos, mas é informal.	Hoje não tem ainda. Nós temos critérios objetivos, mas ela não está sendo feita de uma maneira formal. Assim que o plano de carreiras estiver implantado, em paralelo nós vamos implantar um sistema de avaliação de desempenho. Aí com objetivos traçados e acompanhamentos. O único objetivo que a gente tem aqui é meta de alunos, que é muito pobre. O <i>feedback</i> hoje é informal. Vai da nossa sensibilidade.
S.14 - É mais informal. Tem avaliação pelo alunos.	A gente tem o processo de avaliação dos funcionários que trabalham aqui, as pessoas que estão na minha alçada. Tem avaliação dos docentes, que ela acontece a cada semestre. A Coordenação é avaliada pela Diretoria, pela Superintendência Educacional e pelos alunos. A avaliação é mais informal. Então, do ponto de vista dos alunos ela é mais da atuação do Coordenador dentro do curso e da Superintendência e da Diretoria ela é mais do desempenho como um todo.
<b>IC2 – Ideia Central 2 3 sujeitos (20%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
A avaliação é formal pelo desempenho financeiro no orçamento planejado versus realizado. Também aspectos subjetivos.	É formal, está no planejamento o que se espera dos gestores. Existe avaliação de desempenho e o parâmetro fundamental para isso é o planejado. É sobre a margem de contribuição. Com a maior participação no sistema do orçamento, as áreas se sentem mais envolvidas, mas também eles se comprometem mais, então se não alcança uma meta, o responsável vai ser chamado a justificar. Claro que tem outros aspectos quando você olha para o gestor, a criatividade, a competência dele, a proatividade, aí são <i>skills</i> a nível da pessoa.
<b>IC2 – Ideia Central 2</b>	<b>ECH – Expressões-chave dos sujeitos S.4, S.10 e S.12</b>
S.4 - A avaliação de desempenho existe e vai ser sobre a margem de contribuição. Também como soluciona problemas.	A avaliação de desempenho existe e vai ser sobre a margem de contribuição. Se tem uma questão, por exemplo, uma ouvidoria da vida, um aluno reclamou não sei o quê, isso vai passar para a Superintendência, ela vai ver a performance, como eu resolvo esse problema, isso também é visto.
S.10 – É uma rotina formal de acompanhamento das metas do orçamento.	Hoje é muito mais próxima essa avaliação das áreas. E a avaliação dos gestores ela é formal. Com a maior participação no sistema do orçamento, as áreas se sentem mais envolvidas, mas também eles se comprometem mais, então se não alcança uma meta, o responsável vai ser chamado a justificar.
S.12 - É formal, está no planejamento o que se espera dos gestores. Também aspectos subjetivos.	Existe avaliação de desempenho e o parâmetro fundamental para isso é o planejado. Claro que tem outros aspectos quando você olha para o gestor, a criatividade, a competência dele, a proatividade, aí são <i>skills</i> a nível da pessoa. É formal, está no planejamento, está no planejado o que se espera dos gestores.
<b>Não sei: 1 (7%)</b>	S.15 - Não tive tempo de se discutir esse assunto.

## Pergunta 10

**10. Caso a IES possua um sistema de controle gerencial (SCG) formal, comente sobre as suas características e como é utilizado (ex.: definição de objetivos, planejamento, orçamento, acompanhamento, feedback e ações corretivas).**

<b>IC1 – Ideia Central 1 13 sujeitos (87%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
<p>Possui um sistema ERP Protheus da Totus, com todo o contábil e financeiro, usado para a gestão econômica e financeira. Tem módulos de RH, compras, almoxarifado, ponto, faturamento, estoque, contas a pagar, contas a receber. Ele se comunica com o SBPL, que é um BI (<i>Business Intelligence</i>) em que é feito o orçamento. Com os dois sistemas se obtém a DRE, balancete, fluxo de caixa, orçamento estimado versus realizado, etc.</p>	<p>Eu sei que temos um sistema <i>Enterprise Resource Planning</i> (ERP) que é o Protheus da Totus. E a gente tem o sistema acadêmico que é o <i>Sophia</i>. No Protheus tem todo o contábil e financeiro. É para a gestão econômica financeira. Tem também o RH, compras, almoxarifado, ponto, faturamento, estoque, contas a pagar, contas a receber. Todos os pacotes básicos. Agora estamos implantando o almoxarifado e compras. A Totus vem uma vez por semana nos assessorar. Além disso, a Instituição tem o SBPL (<i>Strategic Business Planning</i>). No SBPL se importa todas as despesas, são várias planilhas, mas dentro de um BI. Por exemplo, para a receita, se coloca a informação de número de alunos, o preço do curso unitário e a quantidade de meses. Essas três informações vão gerar lá na DRE o valor da receita para aquele mês e depois subsequente para o ano. Para a folha de pagamento se coloca todos os encargos que existem e os cargos por centro de resultado. O próprio sistema pega quantos funcionários tem, o salário daqueles funcionários, faz toda a conta, vê os encargos, vê os benefícios e isso gera as contas contábeis que a gente utiliza para salários, benefícios etc. As despesas que cada gestor passa se implanta. Tem o CAPEX que é o que se pretende investir em instalação, móveis, computadores. O SBPL tem todo o orçamento. Depois de eu imputar todos esses dados, ele vai gerar uma DRE. Ele trabalha com CR e centros de resultado. O balanço também poderia ser gerado, mas ainda a gente não finalizou essa etapa. O fluxo de caixa a gente também gera no SBPL. Toda a parte do orçamento é interligada com o Protheus. O módulo do Protheus que a gente tem de compras puxa informação do orçamento. Tem acompanhamento anual e mensal. Então essa informação do orçamento o Protheus busca do SBPL e em contrapartida, o SBPL busca a informação do Protheus para o realizado, e aí se tem um relatório gerencial que é uma DRE que compara o orçado e o realizado e a variação. O balancete se faz o fechamento mensal por conta da Diretoria e do Conselho para eles acompanharem todas as contas todo mês.</p>
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.2 a S.13 e S.15</b>
<p>S.2 – Tem o Protheus, com sistema financeiro e ARH, e o <i>Sophia</i>.</p>	<p>Hoje o sistema financeiro é o Protheus, eu tenho contato com ele só para aprovação de alguns valores. É um sistema financeiro, e tudo o que envolve folha de pagamento, transações financeiras. E a gente tem o sistema acadêmico, o <i>Sophia</i>.</p>
<p>S.3 – Tem o Protheus, que é o sistema contábil, financeiro, de ARH, de pagamento, estoque. E tem o SBPL onde se importa todas as despesas e receitas dentro de um BI que gera a DRE. Tem o CAPEX de investimentos e o orçamento por centro de resultado. Emite um relatório gerencial que é uma DRE que compara o orçado e o realizado e qual foi a variação. Também faz o balancete mensal.</p>	<p>A IES tem o SBPL (<i>Strategic Business Planning</i>). No SBPL se importa todas as despesas, são várias planilhas, como se fossem em Excel, mas dentro de um BI. Para a receita, se coloca a informação de número de alunos, o preço do curso unitário e a quantidade de meses. Essas três informações vão gerar na DRE o valor da receita para aquele mês e depois subsequente pro ano. A folha se coloca todos os encargos que existem e os cargos por centro de resultado. O próprio sistema pega quantos funcionários tem, o salário daqueles funcionários, vê os encargos, vê os benefícios e isso gera as contas contábeis que a gente utiliza para salários, benefícios, etc. As despesas que cada gestor passa se implanta. Tem o CAPEX que é o que se pretende investir em instalação, móveis, computadores. O SBPL todo o orçamento. Depois de eu imputar todos esses dados, ele vai gerar uma DRE. Ele trabalha com CR e centros de resultado. O balanço também poderia ser gerado, mas ainda a gente não finalizou essa etapa. O fluxo de caixa a gente também gera no SBPL. Toda a parte do orçamento é interligado com o Protheus, que é o nosso sistema contábil, financeiro, de RH, de pagamento, estoque. A gente tem vários módulos do Protheus, e o módulo que a gente de compras puxa informação do orçamento. Tem acompanhamento anual e mensal. Então essa informação do orçamento o Protheus busca do SBPL. E em contrapartida o SBPL ele busca a informação do Protheus para pegar o realizado, e aí se tem um relatório gerencial que é uma DRE que compara o orçado e o realizado e qual foi a variação. O balancete se faz o fechamento mensal para a Diretoria e o Conselho acompanharem.</p>

S.4 – Tem um ERP para os controles da Contabilidade.	Quando a gente fala de sistema de controle gerencial formal tem o ERP que existe em relação à controles de Contabilidade. Não sei dizer especificamente que tipos de controles que eles passam.
S.5 – Tem um sistema ERP que é o Protheus da Totus. No Protheus tem todo o contábil e financeiro.	Temos um sistema ERP que é o Protheus da Totus. No Protheus tem todo o contábil e financeiro. Tem também o RH, compras, almoxarifado, ponto, faturamento, estoque, contas a pagar, contas a receber. Todos os pacotes básicos. Agora estamos implantando o almoxarifado e compras. A Totus vem uma vez por semana nos assessorar.
S.6- Tem um sistema de informação, o Totus Protheus para a gestão econômica financeira.	A Instituição tem um sistema de informação que é o Totus Protheus para a parte de gestão econômica financeira. No Protheus o que eu vi até agora foram as rotinas associadas à liberação de pagamento e controle orçamentário.
S.7-Tem o sistema. A Controladoria usa. Eu acesso um sistema de controle de alunos para educação.	O sistema existe, mas a utilização dele é mais pela Controladoria. Quando eles mandam também o realizado e o orçado vem em uma planilha que a gente analisa. Não mexemos no sistema de orçamento não. O que eu acesso é um sistema de controle de alunos só para educação.
S.8 - Tem um sistema Financeiro, mas não acesso. Só acadêmico.	Da nossa parte enquanto gestores não temos acesso ao sistema Financeiro. Temos acesso à plataforma Acadêmica que faz controle de metas, controle de alocação de salas e, acadêmico mesmo, é o <i>BlackBoard</i> .
S.9- Tem acesso ao sistema com os dados da Controladoria que envia esses dados para a análise organizados.	A gente tem acesso ao sistema para acompanhar os dados, mas até onde eu sei mexer ele não gera muito relatório. Por isso que geralmente a gente pega a informação com a Controladoria, porque eles já pegam os dados já organizados e mandam pra gente.
S.10 – Tem um sistema com resultados físicos e financeiros.	A gente tem um sistema de informação com resultados físicos e financeiros. Há uma transparência disso junto aos gestores e nas reuniões com o Conselho Curador. Agora o nível de detalhamento é uma discussão adicional.
S.11- Tem um sistema usado no orçamento, o SBPL. E o Totus que é o ERP interligado. Acadêmico <i>BlackBoard</i>	A Fundação tem um sistema de controle usado no orçamento que é o SBPL Eu não mexo, mas eu sei que tem o Totus também que é o ERP. O SBPL que é ligado nele. Faz orçamento, o realizado versus o orçado. Tenho acesso. O acadêmico utiliza uma das melhores ferramentas que é o <i>BlackBoard</i> .
S.12- Tem um sistema de gestão com o controle contábil e financeiro e o sistema educacional.	Sim. A Fundação tem um sistema de gestão com todo o controle contábil e financeiro e o sistema educacional.
S.13 - Possui um sistema no âmbito da Controladoria, para apresentar resultados, o acompanhamento de metas.	A Fundação possui um sistema de controle gerencial. Ele está muito no âmbito da Controladoria, para uso em reuniões trimestrais do Conselho para apresentar resultados, etc. E tem os acompanhamentos diários de fluxo de caixa, o acompanhamento de metas a serem atingidas com a contratação de alunos, formação de turmas, tudo isso é acompanhado. A parte de Controladoria está bem provida de informações.
S.15 – Tem um sistema gerencial. Após o orçamento ser fechado fica no ERP.	Tem um sistema de controle gerencial formal, tem um sistema orçamentário. Depois que o orçamento for fechado isso vai estar disponibilizado dentro de um ERP, dentro de um sistema estruturado em que é feito o acompanhamento dele que é interligado com a Controladoria.
<b>IC2 – Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Tem o sistema educacional de alunos, secretaria, que é o <i>Sophia</i> . Não conversa com o Totus. Não atende necessidades gerenciais diversas.	Para a parte educacional, de alunos, secretaria, tem o <i>Sophia</i> . É um sistema mais simples, só para educação, que não fornece o que eu precisaria, como por exemplo, ter informação de evasão para ver que medidas eu posso tomar. O <i>Sophia</i> me parece extremamente travado e não conversa com o Totus. A possibilidade de você trabalhar integrando essas informações é muito limitada, e nós temos a obrigação em função do Programa usar a Plataforma Sucupira que é específica da CAPES aonde você tem que reportar anualmente um zilhão de informações. Existem ferramentas atuais da própria Totus, versões na área educacional que poderiam ser avaliadas. Não temos ferramenta adequada para a gestão.

IC2 – Ideia Central 2	Expressões-chave da IC2 dos sujeitos S.6 e S.13
S.6 – Para a parte Educacional, de alunos, secretaria, tem o <i>Sophia</i> . Me parece muito travado e não conversa com o Totus. Não temos ferramenta adequada para a gestão.	Para a parte Educacional, de alunos, secretaria, tem o <i>Sophia</i> que me parece extremamente travado e não conversa com o Totus. A possibilidade de você trabalhar integrando essas informações é muito limitada, e nós temos a obrigação em função do Programa usar a Plataforma Sucupira que é uma plataforma específica da CAPES aonde você tem que reportar anualmente um zilhão de informações. Essas ferramentas não se falam e é muito difícil hoje eu obter informação da forma como está estruturado. Existem ferramentas atuais da própria Totus, versões na área educacional que poderiam ser avaliadas. Não temos ferramenta adequada para a gestão.
S.13 - Na educação tem um sistema que não atende bem o gerencial.	O nosso sistema de gestão tem duas partes. A parte de Controladoria está bem provida de informações. A área educacional tem 30% que é muito mal atendido. É gerencial, ele vai gerar informações, por exemplo, para o acompanhamento de evasão. Para nós é fundamental. Eu precisaria ter informação disso pra ver que medidas posso tomar.
<b>Não sei/não respondeu: 2 (13%)</b>	S.1 - Não sei.
	S.14 - Não respondeu.
Obs,:	Dois entrevistados participam do DSC 1 e do DSC2.



**Bloco 4a: Preço de transferência – Percepções gerais (verificar se o artefato gerencial é aplicado na IES)**

**Pergunta 1**

<p><b>1. Nos relatórios gerenciais e balancetes você vê algum número relativo a preço de transferência? Caso positivo, há análise e discussão sobre o mesmo? Sabe como foi determinado? Qual a sua percepção sobre os valores utilizados? Há processo de revisão de valores? Como ocorre?</b></p>	
<p><b>IC1 – Ideia Central 1 14 sujeitos (93%)</b></p>	<p><b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b></p>
<p>Sim, tem no orçamento uma linha de preço de transferência para disciplinas EAD. A IES está no processo de implementação desse preço. Os relatórios apresentados para o Conselho tem preço de transferência e quando ele não é contabilizado a linha fica vazia. Nas últimas reuniões ela estava vazia. Eu acho que preço de transferência é um problema aqui. Eu não faço ideia porque foi orçado, eu usei o serviço, mas não foi realizado no orçamento. Como foi revisado recentemente, acho que hoje ele está mais adequado. Mas ainda pode ser questionado</p>	<p>Sim, a gente tem no orçamento uma linha para preencher de preço de transferência e coloca só quando tem disciplina EAD. A gente começou a discutir no ano passado. Pelo o que eu entendi o número ainda está sendo trabalhado, precisando de um aperfeiçoamento. A IES está passando por um processo de implementação desse preço. Os relatórios apresentados para o Conselho têm preço de transferência e quando ele não é contabilizado a linha fica vazia. Nas últimas reuniões ela estava vazia. Vejo, mas está zerado. Vejo que tem orçado, mas não está realizado. E isso aconteceu no orçamento deste ano. Eu acho que preço de transferência é um problema na verdade aqui. Eu não faço ideia porque que foi orçado, eu usei o serviço, mas no orçamento não foi realizado. Eu avisei o pessoal do NEAD, falei que estava no orçamento, mas não estava sendo transferido. Preço de transferência já foi um assunto bastante discutido por conta dos <i>Advisors</i>, hoje menos até porque a linha não estava sendo contabilizada até recentemente. No ano passado a gente teve discussões com a gerente do NEAD para chegar no número que deveriam cobrar. O preço de transferência do NEAD prestando serviço, quando ele vai oferecer um curso EAD ou disciplinas EAD para um curso presencial. Existia um preço de transferência antes, do NEAD, mas os gestores reclamavam muito com relação ao valor, porque se for esse valor é preferível pagar presencial do que pagar EAD. Eu perguntei e tenho ciência de como foi determinado. Ela (<i>gerente do NEAD</i> [grifo nosso]) fez com os preços como se o NEAD ofertasse esse produto no mercado. Fez uma tabela de preços para isso. Então o NEAD definiu um número e mandou para a Diretoria. Eu acho que foi em 2018. Eu achei que os valores de fato eram mais altos do que eu acharia razoável, mas confesso que eu não me preocupei muito porque eu achei que era só uma questão de preço de transferência. Só vai sair de um curso para o outro. Preferi evitar o conflito. Foi feita uma reunião com os Coordenadores. Alguns disseram que aceitariam se é uma decisão institucional. Outros discordaram, principalmente os gestores de cursos EAD com muito alunos, pois poderia reduzir significativamente a margem do curso. Mostraram que prefeririam fazer o curso presencial do que pagar o valor cobrado pelo NEAD, pois ficaria muito mais caro. Depois o valor foi reduzido e o assunto ficou pacificado. Tem um valor predeterminado de preço de transferência dado (<i>na planilha do orçamento</i> [grifo nosso]). O EAD tem um teto, nunca pode ser maior que o valor presencial. Mais de 30 alunos o EAD ficaria mais caro. É preocupação para os Coordenadores dos cursos que estão consumindo EAD. Como foi revisado recentemente, acho que hoje ele está mais adequado. Se ele é razoável, depende do ponto de vista que você analisa. Acho que o atual está coerente. Mas ainda pode ser questionado.</p>
<p><b>IC1-- Ideia Central 1</b></p>	<p><b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1 a S.5, S.7 a S.15.</b></p>
<p>S.1 – Sim, no orçamento. Sei como foi determinado. Os coordenadores conversam com a Superintendência. Revisão foi recente. Mais adequado.</p>	<p>Eu sei que nos orçamentos ele consta. Eu perguntei e tenho ciência de como foi determinado. Tem uma preocupação do impacto que isso vai ter principalmente para os coordenadores dos cursos que estão consumindo isso. Geralmente eles conversam com a Superintendência. Como foi revisado recentemente, acho que hoje ele está mais adequado, porque considera o impacto que atender demandas externas aos cursos EAD tem dentro do NEAD. Só que tem outros custos não relativos: a estrutura, a sala, energia, água, telefone. Acho que o atual está coerente. Mas ainda pode ser questionado.</p>

<p>S.2 – Sim, nos relatórios para o Conselho, mas a linha estava vazia na última reunião. Assunto foi bastante discutido por conta dos <i>Advisors</i>. A Controladoria fez um custo de oportunidade para as salas. O NEAD fez uma tabela de preços de serviços.</p>	<p>As demonstrações financeiras apresentadas para o Conselho tem preço de transferência e quando ele não é contabilizado a linha fica vazia. Nas últimas reuniões ela estava vazia. Preço de transferência já foi um assunto bastante discutido por conta dos <i>Advisors</i>, hoje menos até porque a linha não estava sendo contabilizada até recentemente. Foi feito o preço de transferência do NEAD prestando serviço, quando ele vai oferecer um curso EAD ou disciplinas EAD para um curso presencial. A Controladoria tem uma tabela de preços de serviços, que não é exatamente um preço de transferência, mas um serviço que o NEAD presta. Os valores foram atualizados recentemente. Não tinha processo de revisão de valores.</p>
<p>S.3- Sim, tem uma planilha de preço de transferência que foi discutida. Após revisão está coerente.</p>	<p>Sim, tem uma planilha de preço de transferência que foi discutida. Existia um preço de transferência antes, do NEAD, mas os gestores reclamavam muito com relação ao valor, porque se for esse valor é preferível pagar presencial do que pagar EAD. Só que tem outros custos não relativos: a estrutura, a sala, energia, água, telefone. Acho que o atual está coerente. Mas ainda pode ser questionado.</p>
<p>S.4 – Sim, vejo o número e se discutiu no ano passado. Está sendo revisado. Analisar se é melhor custo do presencial ou preço do NEAD.</p>	<p>A gente vê o número e começou a discutir no ano passado. Mas pelo o que eu entendi o número ainda está sendo trabalhado. A gente recebe a informação porque foi feito um trabalho em cima disso e o que a gente vai analisar é se vale a pena colocar esse preço como se fosse mesmo prestação de serviço pelo NEAD ou o custo do presencial que eu pago as salas também.</p>
<p>S.5- Sim, mas precisando de um aperfeiçoamento. O NEAD fez uma tabela de preços para isso. A princípio me pareceu muito alto. Depois foi reduzido e parece ok.</p>	<p>Sim, mas precisando de melhor amadurecimento, um aperfeiçoamento. O NEAD fez uma tabela de preços para isso. A princípio me pareceu muito alto. Foi feita uma reunião com os Coordenadores. Alguns disseram que aceitariam se é uma decisão institucional. Outros discordaram, principalmente os gestores de cursos EAD com muito alunos, pois poderia reduzir significativamente a margem do curso. Mostraram que prefeririam fazer o curso presencial do que pagar o valor cobrado pelo NEAD, pois ficaria muito mais caro. Depois o valor foi reduzido e o assunto ficou pacificado.</p>
<p>S.7 – Sim, coloquei o orçamento, usei o serviço, mas não apareceu no realizado não sei o porquê. O NEAD enviou um número que me pareceu alto, a Diretoria definiu um valor e eu coloquei no orçamento. Desconheço processo de revisão de valores.</p>	<p>Eu acho que preço de transferência é um problema na verdade aqui, porque eu coloquei no meu orçamento preço de transferência relacionado a matérias no EAD como orçado, foi utilizado o serviço do NEAD, mas no orçamento realizado não tem. Então, eu não faço ideia porque que foi orçado, eu usei o serviço, mas não foi realizado. Eu avisei o pessoal do NEAD, falei que estava no orçamento, mas não estava sendo transferido. Foi no ano passado. Sobre preço de transferência foi marcada uma reunião pelo NEAD e alguns Coordenadores do presencial não apareceram. Então o NEAD definiu um número e mandou para a Diretoria. Eu acho que foi 2018. Eu achei que os valores de fato eram mais altos do que eu acharia razoável, mas confesso que eu não me preocupei muito com isso porque eu achei que era só uma questão de preço de transferência. Só vai sair de um curso para o outro, então eu não me preocupei muito com isso. Preferi evitar o conflito e eu coloquei no orçamento. Foi definido pela Diretoria quais seriam os valores. Desconheço sobre processo de revisão de valores, nunca ouvi discussão nesse sentido.</p>
<p>S.8- Sim, no orçamento a gente usa para disciplinas EAD, com valor que vem predeterminado.</p>	<p>No orçamento a gente coloca preço de transferência só quando tem disciplina EAD. Vou verificar a quantidade de horas que vai ser aquela disciplina EAD e multiplico pelo valor da hora aula é aquilo que vou transferir pro curso EAD. Tem um valor predeterminado de preço de transferência dado. O EAD tem um teto, nunca pode ser maior que o valor presencial. Mais de 30 alunos o EAD ficaria mais caro.</p>
<p>S.9- Sim, tem no orçamento uma linha de preço de transferência. Teve discussões sobre isso com o NEAD. Fez um preço baseado no mercado. Acho que ficou bom e justo.</p>	<p>Sim, a gente tem no orçamento uma linha para preencher de preço de transferência. A Instituição está passando por um processo de implementação desse preço. No ano passado a gente teve discussões com a gerente do NEAD para chegar no número que deveriam cobrar. Ela fez com os preços como se o NEAD ofertasse esse produto no mercado. Achei que ficou bom e que ficou justo. Essa revisão aconteceu recentemente, no início do ano passado. A Controladoria é que tem que preencher o preço de transferência do NEAD quando recebe as informações de todos que usam EAD.</p>

<p>S.10- Sim, a gente sabe como é determinado. Houve estudo envolvendo a Controladoria, NEAD e coordenadores de cursos. Está melhor. Não vi ainda incorporado.</p>	<p>Sim, a gente sabe como é determinado, esse é um problema central para o NEAD, porque historicamente houve uma transferência massiva de resultados da área do EAD para outras áreas. Não estava justo. Em questão de um ano atrás, houve uma discussão um pouco mais séria a respeito de preço de transferência. Foi objeto de um estudo, de uma reflexão grande envolvendo a Controladoria e a gerente do NEAD. Culminou com uma negociação, conversando com vários Coordenadores dos cursos que contratam e aparentemente foi para um caminho melhor. E eu não vi ainda incorporado. Há processo de revisão de valores sim. Passou mais de um ano em discussão.</p>
<p>S.11 – Vejo, mas está zerado. Tem orçado, mas não está realizado. Não sei como foi feito. Veio o número pronto. Quem fez os números foi o NEAD. É caro.</p>	<p>Vejo, mas está zerado. Vejo que tem orçado, mas não está realizado. E isso aconteceu no orçamento deste ano, por exemplo. Para 2020 eu tenho preço de transferência sim. Eu preciso entender melhor como é que funciona esse preço de transferência. Então, não sei como foi feito. Chegaram com o número pronto. Acho que quem fez os números foi o NEAD. Na minha opinião, é caro.</p>
<p>S.12- A Fundação pratica preços de transferência. Não sei dos detalhes como o é determinado porque é muito operacional.</p>	<p>Eu sei que a Fundação pratica preços de transferência. Eu não conheço os detalhes operacionais de como são determinados, não estou no dia a dia. Sobre percepção sobre os valores utilizados eu não tenho como julgar isso. Eu imagino que ocorre processo de revisão de valores, porque isso é uma coisa muito operacional, bate no resultado mensal. Então, com certeza é uma coisa que é super acompanhada sim. É uma coisa que é olhada com muito cuidado.</p>
<p>S.13 – Sim, tem preço de transferência para uso das salas e para os serviços do NEAD. Acho que o preço das salas está super avaliado. O preço do NEAD eu não conheço como foi calculado. Precisar de revisão no que compõe o modelo de cálculo e valor após mudanças previstas na estrutura.</p>	<p>Tem, nós temos um conceito de preço de transferência aqui, principalmente para uso das salas de aula, que cada gestor de curso paga. Há discussão sobre esse preço. Temos uma unidade aqui chamada Unidade X. O prédio é ocioso grande parte do tempo, então ela aluga. O cara que usar a sala aqui tem que pagar o preço que alguém terceiro pagaria, e eu discordo totalmente. Eu discordo porque a Unidade X que usa a sala não paga o preço da sala. E tem diferenças de risco, por exemplo, a Unidade X não tem risco de captação de aluno. Ela aluga a sala, se o cliente que alugou puser 2 alunos na sala ou 50 ele vai pagar a mesma coisa, não tem risco de evasão, não tem continuidade, porque o cara aluga três dias e vai embora, gerando receita por 1 ano e meio, 2 anos. Por exemplo, todo mundo que usa o serviço do NEAD tem que pagar um preço por usar o serviço, de desenvolvimento, de atendimento e tudo mais. No caso do uso da sala eu acho que o número está super avaliado, nos outros eu não sei. Eu não conheço como é que eles definiram o preço, base EAD, em que estrutura... e provavelmente isso vai passar por uma revisão, porque nós estamos fazendo uma reestruturação interna no NEAD, no serviço de atendimento ao aluno, uma série de coisas. Então, acho que essa revisão de funções vai ter que fazer com que se revisem também esses preços de transferência. Não só de valores como de o que compõe aquele preço.</p>
<p>S.14 – Sim, mas neste semestre não houve essa transferência no realizado do orçamento. Sei que o preço de transferência foi feito pela Diretoria e pela Controladoria e a Superintendência. Várias pessoas participaram. Já havia a metodologia há algum tempo. Difícil dizer, parece justo.</p>	<p>Há todo o cálculo de qual seria o custo disso, que o presencial teria que pagar para o NEAD para que aqueles cursos estivessem lá. Mas neste semestre não houve essa transferência no realizado do orçamento. Sei que o preço de transferência foi feito pela Diretoria e pela área de Controladoria e a Superintendência também participa. Várias pessoas fizeram parte desse processo. Quando eu entrei na Instituição esse cálculo já existia, a metodologia já tinha sido criada. Então, se ele é razoável, depende do ponto de vista que você analisa. É, eu acredito que sim, porque por exemplo, a graduação EAD ela já vai acontecer de qualquer forma, e se eu colocar 10 alunos do presencial lá, eles não vão dar um trabalho muito grande, a disciplina já está acontecendo, ela vai acontecer de qualquer forma, então o preço de transferência que eu conseguir ele vai contribuir lá para o meu EAD. Só que, obviamente, se eu tivesse fazendo uma disciplina no EAD para ofertar exclusivamente para o presencial, o preço de transferência não seria suficiente, aí ele teria que ser maior do que ele é praticado hoje.</p>
<p>S.15- Vi só no orçamento o preço de transferência das matérias EAD.</p>	<p>A única coisa que eu vi foi no orçamento, foi me passado o número do preço de transferência relativo às matérias EAD que vão ter no meu curso. Não sei como foi determinado.</p>

<b>IC2 – Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Não vê preço de transferência. Talvez porque os cursos ainda não atingiram o ponto de equilíbrio. Sabe sobre custo de oportunidade do uso das salas.	Não vejo. Talvez até de uma forma a preservar a possibilidade de que os cursos ainda não sejam tão pressionados, porque ainda não atingiram o ponto de equilíbrio. O que eu vejo é nosso caso, que ainda não está sendo implementado, mas será, seria o custo de oportunidade do uso das salas. Porque a partir do momento que nós usamos salas e a Instituição disponibiliza também essas mesmas salas pro mercado por meio da Unidade X, então do resultado que estaria sendo apurado em cada uma das áreas seria deduzido esse custo de oportunidade.
<b>IC2 – Ideia Central 2</b>	<b>Expressões-chave da IC2 dos sujeitos S.2 e S.6</b>
S.2- Controladoria aplicou custo de oportunidade pela locação das salas para o NEAD.	Uma determinação que partiu da Controladoria, pegou um custo de oportunidade de salas e replicando isso para o NEAD, então qual seria o custo de um curso presencial deixar de ter que locar uma sala internamente, dependendo da quantidade de alunos, quantidade de horas e quanto que ele repassa para o NEAD.
S.6 – Não vê preço de transferência. Talvez por ainda não atingir o ponto de equilíbrio. Há custo de oportunidade do uso das salas.	As análises foram feitas e ainda sem imputar esse custo, talvez até de uma forma a preservar a possibilidade de que os cursos ainda não sejam tão pressionados, porque ainda não atingiram o ponto de equilíbrio. Se fossem colocados os custos o negócio ficaria pior. O que eu vejo na realidade é no nosso caso e que ainda não está sendo cobrado, mas será, seria o custo de oportunidade do uso das salas. Porque usamos as salas e a IES disponibiliza também pro mercado por meio da Unidade X.

### Pergunta 2

<b>2. Considera importante a implantação de um sistema de preços de transferência? Por que?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 15 sujeitos (100%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Sim. Considero muito importante para uma correta avaliação de desempenho de cada unidade. Para descentralizar e delegar responsabilidade, com comprometimento dos gestores. Para traduzir o valor de um serviço de EAD e mudar a cultura de que EAD é sempre mais barato do que curso presencial.	Sim, para poder avaliar de uma forma muito mais clara o resultado de cada unidade, principalmente a margem, é extremamente importante. Assim a gente consegue realmente saber quanto que a área utilizou, porque às vezes o custo fica para o NEAD de uma disciplina EAD que foi ofertada para uma turma do presencial. Então não reflete a realidade do que realmente aconteceu. A gente vê o NEAD extremamente sobrecarregado com demanda e que talvez pode ser um problema de preço de transferência, que eles talvez não estejam gerando o resultado que seria o correto para ter uma estrutura maior. O preço de transferência tem um papel de modificar uma cultura de que é mais barato eu prestar serviço EAD, sendo que a Instituição se diferencia por nicho em qualidade. Então, o preço de transferência tem um papel interno cultural muito importante, mais do que financeiro. Eu traduzo um valor de um serviço de EAD por meio do preço de transferência. É fundamental. Se você quer delegar, se você quer que as áreas entendam seu papel como responsável por resultados, se você quer que isso esteja descentralizado, se não existir um preço de transferência, um sistema bem implementado, você não consegue que o gestor se comprometa. Porque não dá para fazer avaliação do desempenho correto de uma IES, de alguns centros de resultado, se não tiver o conceito de preço de transferência.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1 a S.15</b>
S.1 - Sim. Muito importante	Sim. Muito importante
S.2 – Sim. NEAD só será eficiente se a gente caracterizar a sua importância via preço de transferência. Tem papel de mudar uma cultura de que o EAD é mais barato.	Sim. É importante porque o NEAD vem crescendo bastante, e só funciona de maneira eficiente se a gente conseguir caracterizar a importância desse departamento via preço de transferência. O preço de transferência tem um papel em modificar uma cultura de que é mais barato eu prestar serviço para o EAD, sendo que a IES se diferencia por nicho em qualidade. Então, o preço de transferência tem um papel interno cultural muito importante, mais do que financeiro. É como que eu sendo gestora acadêmica de um curso presencial enxergo valor, eu traduzo o valor de um serviço de EAD por meio do preço de transferência.

S.3 – Sim e tem que ser bem estudado para não ter discussão se é justo ou não.	Acho que é importante sim e que tem que ser bem estudado para não ter discussão se é justo ou não.
S.4 - Sim para quem tem EAD.	Sim. É importante para quem tem EAD.
S.5 – Sim, para avaliar unidades.	Sim. Para poder avaliar de uma forma muito mais clara o resultado de cada unidade, principalmente a margem, a gente tem que ter isso, é extremamente importante.
S.6- Eu acho que sim, uma vez que está utilizando recursos.	Eu acho que sim, uma vez que está utilizando recursos. Agora, se vai implantar isso, então o gestor tem que ter autonomia de contratar o serviço onde vale a pena, porque senão você acaba inviabilizando alguns negócios pelo fato de estar imputando custos que não seriam capazes de ser suportados pelo negócio, como o valor de aluguel das salas.
S.7- Sim, hoje eu reconheço a importância muito mais do que antes, vendo o NEAD sobrecarregado.	Sim, hoje eu reconheço a importância muito mais do que durante aquele processo. Hoje eu reconheço, porque a gente vê, por exemplo, o NEAD extremamente sobrecarregado com demanda e que talvez pode ser um problema de preço de transferência, que eles talvez não estejam gerando o resultado que seria o correto para ter uma estrutura maior. Então, eu acho que talvez, muitos dos problemas que a gente está tendo com o NEAD hoje está ligado a uma ineficiência no nosso sistema de preço de transferência.
S.8 – Sim. É importante. Você tem que precificar.	É importante porque você tem que precificar. Cada setor tem que ser entendido como um centro de resultado.
S.9 – Sim. Às vezes o custo era do presencial e ficou aqui no EAD.	Muito importante. Porque a gente consegue realmente saber quanto que a área utilizou, porque às vezes o custo fica pra mim em relação à, por exemplo, uma disciplina que foi ofertada pra uma turma do presencial, mas ficou o custo aqui no EAD. Então não reflete a realidade do que realmente aconteceu.
S.10 – É fundamental para delegar e descentralizar para as áreas entenderem seu papel como responsáveis por resultados.	É fundamental. Se você quer delegar, se você quer que as áreas entendam seu papel como responsável por resultados, tudo o que você perguntou antes de qualidade, custo, valor, se você quer que isso esteja descentralizado, se não existir um preço de transferência, um sistema bem implementado, você não consegue que o gestor se comprometa, porque ele vai falar ‘Isso aqui é uma ficção’.
S.11 – Sim. Eu acho essencial.	Eu não acho muito importante, eu acho essencial.
S12 – Sim. considero muito importante. Porque não dá para fazer avaliação do desempenho correto de alguns centros de resultado, se não tiver o conceito de preço de transferência	Eu considero muito importante. Porque não dá para fazer avaliação do desempenho correto de uma Instituição, de alguns centros de resultado, se não tiver o conceito de preço de transferência. Então, e ali na Fundação existe preço de transferência para vários tipos de serviços, serviços operacionais à nível do produto etc., e tem também preço de transferência de custos estruturais. Isso é uma coisa importante a ser observada na Fundação, tem uma transferência que é o conceito de preço de transferência de coisas que são estruturais para os seus usuários efetivos daqueles recursos.
S.13 - Sim. Isso faz com que os gestores se preocupem mais.	Eu acho que sim. Isso faz com que os gestores se preocupem mais. E ele precisa saber gerir, o serviço que prestam para ele não é de graça. O NEAD tem lá o pessoal que recebe salário, gasta energia elétrica, tem computador, tem um monte de coisa que é custo, então ele tem que prestar... como ele presta um serviço, tem que ter uma remuneração na avaliação dele. E quem usa tem que ter um custo na avaliação dele. Porque se o NEAD não tivesse aqui ele tinha que contratar lá fora.
S.14 - Sim. É muito importante.	Sim. É muito importante.
S.15- Concordo plenamente.	Concordo plenamente que é importante. Em tese é um assunto que em todas as empresas ele é muito discutido.

## Pergunta 3

<b>3. Considera importante a participação das áreas provedoras de serviços e das áreas tomadoras de serviços, como NEAD, cursos EAD e cursos presenciais? Por que?</b>	
<b>IC1 – Ideia central 1 14 sujeitos (93%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
<p>Sim. É importante a participação dos dois lados, porque o valor tem que ser percebido como justo pelas partes. Tem que envolver os gestores, a Controladoria e a Direção. Como gestor, quero saber como você formou esse valor que está me cobrando. Porque se eu fizesse um serviço fora talvez fosse mais barato. É importante saber os componentes desse custo, até para eu tomar uma decisão.</p>	<p>Sim, é importante que isso seja integrado, tendo a participação dos dois lados. O processo de definição tem que envolver os gestores, a Controladoria e a Direção. É importante porque eles que devem determinar o preço, para realmente chegar num valor que seja justo, tanto para quem consome, como para quem oferta. Eles têm que compreender o conceito, senão, não funciona. É essencial, porque nós somos clientes, nós vamos pagar. É muito importante até porque é a gente que coordena a área então nós estamos envolvidos no processo, nada mais justo que a gente também ajude a determinar o preço de transferência. Considero importante sim, acho que para todas as áreas, não é só o NEAD que atua como prestador de serviço, mas eu acho que especialmente no NEAD por conta do modelo. Muitas vezes não se tem noção do impacto que implementar outras coisas que não estavam previstas, tem na área, em termos de tempo, em termos de impacto que se tem na equipe, eu preciso ampliar a equipe, atender mais cursos, então é bastante importante que a gente tenha esse processo. Houve a intervenção dos Coordenadores apontando algumas coisas que depois, posteriormente, foram revistas. Então eles não participaram efetivamente do processo de construção, mas a opinião deles foi considerada. É essencial, porque eles têm um conhecimento operacional e sabem a importância dos processos. Eu acho que são centros de serviços compartilhados, de alguma forma eles precisam estar envolvidos, mesmo porque, como são áreas de serviço eu acho que precisam ser avaliadas também. Justamente porque eu acho que isso não está sendo calibrado corretamente e eles (<i>as partes</i> [grifo nosso]) que tem a informação. Então eu acho que precisa ter uma discussão mais técnica a respeito de qual que é o custo, se eu terceirizar o serviço qual seria o custo, comparar, de repente a gente não está sendo tão eficiente, então vamos terceirizar. Quando houve um conflito que não avançou a Diretoria definiu junto com o NEAD um valor e a gente ficou sabendo que aquele valor estava aprovado. Eu, como gestor, quero saber como você formou esse valor que está me cobrando. Então é importante saber os componentes desse custo, até pra eu tomar uma decisão.</p>
<b>IC1 – Ideia central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1 a S.14</b>
S.1–Sim, acho que para todas as áreas, não é só o NEAD que atua como prestador de serviço	Considero sim, acho que para todas as áreas, não é só o NEAD que atua como prestador de serviço, mas eu acho que especialmente no NEAD por conta do modelo. Muitas vezes não se tem noção do impacto que implementar outras coisas que não estavam previstas, tem na área, em termos de tempo, em termos de impacto que se tem na equipe. E eu preciso ampliar a equipe, atender mais cursos, então é bastante importante que a gente tenha esse processo. Que isso seja integrado, tendo a participação dos dois lados. Houve, talvez não na concepção propriamente da discussão, mas sim teve a intervenção dos coordenadores, tipo ‘Olha, isso aqui talvez tem que rever’, apontando algumas coisas que depois, posteriormente, foram revistas sim. Então eles não participaram efetivamente do processo de construção, mas a opinião deles foi considerada.
S.2 – Sim. Os dois lados tem que participar. É importante você envolver quem está atuando nele	É essencial, porque eles têm um conhecimento operacional e sabem a importância dos processos e dos trabalhos. Os dois lados tem que participar. Eu acho que em todos os processos que a gente tem é importante você envolver quem está atuando nele.
S.3 – Sim tem que ser os dois lados para não ter discussão.	Sim, tem que ser os dois lados para não ter discussão se é justo ou não.
S.4 – Sim, eu acho que as áreas tem que participar.	Sim, eu acho que tem que ter a participação das áreas sim.

S.5 – Sim, envolver os gestores, a Controladoria e a Direção.	O processo de definição tem que envolver os gestores, a Controladoria e evidentemente a Direção.
S.6 – Sim, são centros de serviços compartilhados e de alguma forma eles precisam estar envolvidos	Sim, eu acho que são centros de serviços compartilhados, de alguma forma e eles precisam estar envolvidos, mesmo porque pode chegar um momento e falar ‘Olha, não vamos mais querer manter o NEAD aí para nos atender, vamos contratar uma outra empresa que vai fazer isso pra gente’. Então, como são áreas de serviço eu acho que precisam ser avaliadas também.
S.7- Com certeza. Justamente porque percepção que eu tenho hoje, é que isso não está sendo calibrado corretamente, e eles que têm a informação	Com certeza. Justamente porque eu acho que, a percepção que eu tenho hoje, é que isso não está sendo calibrado corretamente, e eles que têm a informação. A palavra final tem que ser da Diretoria, mas quem sabe efetivamente quais são os custos são as áreas envolvidas, então eu acho que precisa ter uma discussão mais técnica a respeito de qual que é o custo, qual que é o gasto, aquilo que eu falei antes, e se eu fizesse esse serviço fora, se eu terceirizar o serviço qual que é o custo, comparar, de repente a gente não está sendo tão eficiente, então vamos terceirizar, essa discussão não houve assim dessa forma técnica, o que houve foi que quando houve um conflito que não avançou a Diretoria definiu junto com o NEAD um valor e a gente ficou sabendo que aquele valor estava aprovado, aí tudo bem, vamos seguir dessa forma.
S.8 - Sim é importante porque eles que devem determinar o preço.	Sim é importante porque eles que devem determinar o preço.
S.9 – Sim, tem que envolver a área de Controladoria e também envolver os Coordenadores.	É um processo que tem que envolver a área de Controladoria com certeza, mas também envolver os Coordenadores de todas as áreas, porque para realmente chegar num valor que seja justo, tanto para quem consome, como para quem oferta.
S.10	Sim, sim, sim. Foi o que aconteceu agora recentemente, tanto a provedora, o NEAD, quanto as consumidoras, os outros cursos, tiveram que sentar e conversar para entender. Acho que a conversa tem que existir para que as pessoas, os gestores, as áreas compreendam o que está acontecendo. E sempre vai ter que ter uma supervisão de um órgão hierárquico superior para que delibere.
S.11 - É essencial. Porque nós somos clientes. Nós vamos pagar.	É essencial. Porque nós somos clientes. Nós vamos pagar. Tem que estar justo. Acho que tem que ser o custo real.
S.12 - Sem dúvida, eles têm que estar de acordo.	Sem dúvida, eles têm que estar de acordo. Eles têm que compreender o conceito, se não, não funciona.
S.13 – Sim, como gestor, quero saber como você formou esse valor que está me cobrando.	Com certeza. Eu, como gestor, quero saber como você formou esse valor que está me cobrando. Porque se eu fizesse um serviço fora talvez fosse mais barato. Então é importante saber os componentes desse custo, até pra eu tomar uma decisão. Então eu acho que a participação é importante, até para quem tem a receita saber o que ele tem direito.
S.14 – Sim, porque nós coordenadores estamos envolvidos no processo.	Isso, é muito importante. Até porque nós coordenadores estamos envolvidos no processo, nada mais justo que a gente também ajude a determinar o preço de transferência.
S.15	Não. Não tenho a menor condição de falar sobre isso.

## Pergunta 4

<b>4 O preço de transferência usado é percebido como justo pelas áreas envolvidas? Alguma área leva vantagem ou desvantagem significativa? Por que?</b>	
<b>IC1 – Ideia Central 1 4 sujeitos (27%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Sim, está bem aceito após a revisão. Nenhuma área parece levar vantagem.	Não estava justo. Passou mais de um ano em discussão, culminou com uma negociação, depois de algumas conversas e reuniões com a Controladoria, Superintendência Acadêmica e Diretoria com os Coordenadores foi revisado para menor e bem aceito. Não me parece que tenha conflitos. Não acho que alguma área leve vantagem.
<b>IC1– Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.5, S.9, S.10 e S.12</b>
S.5 - Sim, está bem aceito após a revisão.	Inicialmente eu mesmo vi que não estava justo o feito pelo NEAD. Estava favorecendo o NEAD. Depois de algumas conversas e reuniões com a Controladoria, Superintendência Acadêmica e Diretoria com os Coordenadores foi revisado para menor e bem aceito.
S.9 – Com o preço de transferência sinto justiça, mas ainda não dá para avaliar pois está em implantação.	Na minha visão, sem o preço de transferência o NEAD ele fica com um custo que não é dele, então eu acho que é desvantajoso, mas com a implementação do preço de transferência eu já sinto justiça na hora que a gente pega os números e vai analisar. Como ainda está em processo de implantação, eu ainda não consegui ver o tanto que reflete no orçamento do NEAD, porque só tem custo no orçamento, não tem receita.
S.10 – Não era justo, revisado, está melhor.	Historicamente houve uma transferência massiva de resultados da área do EAD para outras áreas. Não estava justo. Passou mais de um ano em discussão, culminou com uma negociação, conversando com vários Coordenadores e foi para um caminho melhor.
S.12- Acredito que sim. Sem conflitos.	Eu acredito que sim, embora não tenha discutido. No nível operacional eu não consigo avaliar. Não me parece que tenha conflitos. Não acho que alguma área leve vantagem.
<b>IC2 – Ideia Central 2 4 sujeitos (27%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Não, talvez alguns gestores dos dois lados reclamem.	Não. Acho que temos um valor neutro, mas a percepção que existe é de que para o NEAD é um valor baixo, para os cursos é um valor alto. É que para alguns é justo e para alguns não é. A impressão é que a área acadêmica está sendo prejudicada. Os Coordenadores, os cursos que demandam o serviço. No presencial por exemplo, se os alunos fizerem duas disciplinas lá no EAD, tem a contratação de dois professores a menos, só que essas disciplinas já estão acontecendo lá no EAD, o presencial não paga nada a mais para acontecer a disciplina. Então nesse ponto de vista, o presencial está sendo favorecido pela forma de cálculo. Agora se a disciplina não tiver acontecendo é outra estória.
<b>IC2 – Ideia Central 2</b>	<b>ECH - Expressões-chave da IC-2 dos sujeitos S.2, S.3, S.11 e S.14</b>
S.2 – Não. Acho que não é percebido como justo.	Acho que não. Acho que hoje nós temos um valor neutro, mas a percepção que existe e talvez seja uma percepção que seja natural é de que para o NEAD é um valor baixo, para os cursos é um valor alto. Acho que não está justo, porque a graduação presencial tem uma vantagem porque ela não paga muito lá para o EAD e acaba recebendo uma vantagem bem grande com a forma calculada hoje.
S.3 - Não. Para alguns são justos, para outros não.	É que para alguns são justos e para alguns não é. A minha percepção é que o atual está coerente. Mas ainda pode ser questionado.
S.11 – Não. Os cursos EAD são prejudicados.	Não. A impressão é que a área acadêmica está sendo prejudicada. Os Coordenadores, os cursos que demandam o serviço.
S.14 – Não. O presencial está favorecido porque o professor presencial é mais caro do que o preço do EAD (NEAD)	Acho que não está justo, porque a graduação presencial tem uma vantagem porque ela não paga muito lá para o EAD e acaba recebendo uma vantagem bem grande com a forma calculada hoje. Então, no presencial por exemplo, se os alunos fizerem 2 disciplinas lá no EAD, tem a contratação de 2 professores a menos, só que essas disciplinas já estão acontecendo lá no EAD, o presencial não paga nada a mais. Então, nesse ponto de vista, o presencial está sendo favorecido pela forma de cálculo. Agora se a disciplina não tiver acontecendo é outra estória.



<b>IC-3: Ideia Central 3 6 sujeitos (40%)</b>	<b>DSC3 – Discurso do sujeito coletivo da IC3</b>
Essa percepção eu não consigo ter.	Não sei como que eles enxergam, essa percepção eu não consigo ter por não ter uma base de comparação de custo no mercado. Eu teria uma percepção que dado como foi o processo, muito atropelado, vai ser natural as pessoas desconfiarem daquele número, se seria o ideal. Isso pode estar causando problema principalmente para o NEAD.
S.1 – Não sei como eles percebem.	Não sei como que eles enxergam, sinceramente.
S.4 - Não vou saber dizer.	Não vou saber dizer, porque o meu curso não ia usar. Não sei se alguma área leva vantagem ou o que acham.
S.6- Não sei, não tenho essa visão.	Não sei, não tenho essa visão.
S.7- Eu não sei dizer, sinceramente.	Eu não sei dizer, sinceramente. Eu teria uma percepção que dado como foi o processo, muito atropelado, vai ser natural as pessoas desconfiarem daquele número, se seria o ideal.
S.8- Essa percepção eu não consigo ter. Não tenho uma base de custo no mercado.	Essa percepção eu não consigo ter por não ter uma base de comparação de custo no mercado independente, então acaba sendo o custo que o NEAD nos dá e eu não sei se ele é justo ou não.
S.15	Não sei dizer.
<b>IC-4: Ideia Central 4 1 sujeito (7%)</b>	<b>DSC4 – Discurso do sujeito coletivo da IC4</b>
Não. A Unidade X tem uma receita transferida e não tem o respectivo custo.	Sempre que não há conforto há uma discussão e uma revisão. Nessa área da Unidade X sim, ela tem uma receita de transferência e não tem custo pelo uso da sala. Eu discordo porque a Unidade X que usa a sala não paga o preço pelo uso.
<b>IC4 – Ideia Central 4</b>	<b>ECH - Expressões-chave da IC de S.13</b>
S.13 – Quando não há conforto há uma discussão e uma revisão. A Unidade X leva vantagem nas salas.	Eu diria que hoje, sempre que não há conforto há uma discussão e uma revisão. Eu diria que hoje nessa área da Unidade X sim, ele tem uma receita de transferência e não tem custo pelo uso da sala. Na verdade a sala pra mim não é a Unidade X que disponibiliza, é a corporação que disponibiliza.



**Bloco 4b: Preço de transferência – Subsídios para desenhar uma PPT**

**Pergunta 1**

<p><b>1. Como deveria ser o processo de definição e revisão dos preços de transferência? Há metodologias baseadas em custos, mercado, negociação e custo de oportunidade. Tem preferência por alguma? Por que?</b></p>	
<p><b>IC1 – Ideia Central 1 8 sujeitos (53%)</b></p>	<p><b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b></p>
<p>Considerar quatro princípios, sendo referenciado no mercado quando possível. Algumas vezes pode ser arbitrado. Mercado ou mercado ajustado.</p>	<p>O preço de transferência tem que ter algumas premissas. Primeiro, levar em consideração a realidade física e operacional da prestação de serviço, aquilo que acontece no chão de fábrica mesmo, entender claramente a realidade. Segundo, tem que haver justiça para com as partes. Terceiro, tem que haver incentivo a buscar otimização da entidade como um todo. O quarto princípio eu colocaria, não é tão relevante assim, mas também é se espelhar sempre em alguma referência do mercado, quando possível. Acho que o processo deveria ser transparente. Eu prefiro preço de mercado porque você está comparando com terceiros. Eu acredito que em primeiro lugar você tem que ter a metodologia para determinar esse preço de transferência. Periodicamente ela precisa ser revista para ver se ela está sendo adequada aos processos ou não. Você tem que aplicar aquele preço de transferência para cada resultado, mensalmente ou trimestralmente ou anualmente, esse preço teria que ser transferido. Pode ser base mercado ou mercado ajustado.</p>
<p><b>IC1- Ideia Central 1</b></p>	<p><b>ECH – Expressões-chave das IC dos sujeitos S.5, S.6, S.7, S.8, S.10, S.12, S.13 e S.14</b></p>
<p>S.2 – Primeiro determinar o critério de preço de transferência. Critério: não tem opinião formada..</p>	<p>Eu acho que a definição deveria primeiro se determinar como que o preço seria construído com base em qual critério. Determinação de critério que hoje não é clara e manutenção. Não tenho opinião formada sobre o critério.</p>
<p>S.5 – Vejo o mercado como parâmetro.</p>	<p>Não tenho uma preferência por metodologia, mas vejo o mercado como sendo parâmetro, mas a gente se inclina realmente ao custo.</p>
<p>S.6- À luz da visão de preço de mercado.</p>	<p>Eu entendo que tem que ser sempre à luz da visão de preço de mercado. Preços pelos custos de oportunidade seria ideal, mas é difícil, então seria o preço de mercado. E a periodicidade dessa revisão de acordo com características de cada tipo de serviço, alguns com revisões mais frequentes, outros menores.</p>
<p>S.7- Comparar com o mercado para verificar eficiência interna.</p>	<p>A minha preferência seria comparar com o mercado, porque aí eu posso perceber uma eficiência ou uma ineficiência, então se o mesmo serviço é oferecido pelo mercado por um preço menor, com mais qualidade, eu consigo ver onde chegar.</p>
<p>S.8- Processo deve ser transparente para saber se é justo ou não. Prefiro preço de mercado.</p>	<p>Acho que ele poderia ser mais transparente. Eu não tenho noção se o preço de transferência atualmente vigente é justo ou não. Muitas vezes ficou caro e para uma sala grande viabilizou, aí foi uma briga contra o pessoal do NEAD para limitar, mas deu certo. Isso há um ano atrás, quando foi o pessoal do NEAD que fez, a gerente e um atual coordenador que trabalhavam no NEAD. Eles fizeram a planilha para verificar qual a prescrição correta e aí a planilha foi nos passada com o valor dado e não teve muito o que discutir a não ser essa questão de a gente limitar para não ficar mais caro do que o presencial. Eu prefiro preço de mercado porque você está comparando com terceiros.</p>
<p>S.10 – Preferencial mercado para começar e analisar o todo.</p>	<p>Eu acho que não tem uma forma única. Eu acho assim, mercado é um critério que eu iria começar essa conversa, mas você tem que ter uma análise geral, porque senão você vai inviabilizar a sinergia entre as áreas.</p>
<p>S.12- Considerar quatro princípios, sendo referenciado no mercado quando possível. Algumas vezes pode ser arbitrado.</p>	<p>O preço de transferência tem que ter algumas premissas. Primeiro, levar em consideração a realidade física e operacional da prestação de serviço, aquilo que acontece no chão de fábrica, entender claramente a realidade. Segundo, tem que haver justiça para com as partes. Terceiro, tem que haver incentivo a buscar otimização da entidade como um todo. O quarto princípio eu colocaria, não é tão relevante assim, mas também é se espelhar sempre em alguma referência do mercado, quando possível. Assim, com certeza, eu vou estabelecer preços de transferências adequados, sabendo que em algumas vezes ele poderá ser arbitrado.</p>

S.13- Envolver todas as partes, para saberem quais são os custos que aquela unidade tem para tal. Gosto do preço de mercado adaptado.	Eu acho que tem que envolver todas as partes. Acho que pra ficar claro pra quem usa o serviço, quais são os custos que aquela unidade tem pra poder prestar o serviço pra ele. E pra quem gera o serviço ter consciência que ele tem gastos e que o preço de transferência não é para ele ter a melhor avaliação, é para a instituição ter um bom serviço. Eu gosto muito da ideia de preço de mercado, só que o mercado adaptado, porque você tem que descontar aqui a margem adicional pelo risco do negócio'. Aí você ganha em termos de competitividade para a Instituição.
S.14 – Definir metodologia, revisar periodicamente, aplicar de fato transferindo os custos. Considerar base do mercado.	Eu acredito que em primeiro lugar você tem que ter a metodologia para determinar esse preço de transferência. Periodicamente ela precisa ser revista para ver se ela está sendo adequada aos processos ou não. Você tem que aplicar aquele preço de transferência para cada resultado, mensalmente ou trimestralmente ou anualmente, esse preço teria que ser transferido. Dá para a gente considerar o fornecedor externo como uma métrica de cálculo para o preço de transferência, que seria bem interessante. Aí a gente já foge da metodologia do custo de oportunidade e vai para o preço de mercado.
<b>IC2 – Ideia Central 2 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Envolver os gestores que são afetados, método custo de oportunidade.	Tem que envolver os gestores que são afetados no resultado como o Coordenador, o <i>Advisor</i> , a Controladoria, a Diretoria, porque acho que tem que ver o ponto de vista de cada um e ter uma discussão, para ser justo. Acredito que custo de oportunidade seja o melhor.
<b>IC2 – Ideia Central 2</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC2 dos sujeitos S.3 e S.15</b>
S.3 - Envolver os gestores afetados, como o Coordenador, o <i>Advisor</i> , Controladoria, Diretoria, para ser justo. Custo de oportunidade.	Tem que envolver os gestores que são afetados no resultado como o Coordenador, o <i>Advisor</i> , a Controladoria, a própria Diretoria, porque acho que tem que ver o ponto de vista de cada um e ter uma discussão, para ser justo. Acredito que custo de oportunidade seja o melhor. Porque custo de mercado você vai analisar outras instituições e que não necessariamente é igual à Fundação. Negociação acho subjetivo.
S.15- Custo de oportunidade.	Custo de oportunidade.
<b>IC3 – Ideia Central 3 2 sujeitos (13%)</b>	<b>DSC3 – Discurso do sujeito coletivo da IC3</b>
Considerar custo da estrutura como um todo, para ampliar quadro e recursos.	No NEAD eu acho que deveria ser considerando a estrutura como um todo ( <i>o custo da estrutura</i> [grifo nosso]). Tem que considerar ampliar a equipe e licenças para atender o presencial que utiliza o EAD
<b>IC3 – Ideia Central 3</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC3 dos sujeitos S.1 e S.11</b>
S.1 - Considerar custo da estrutura como um todo, para ampliar quadro e recursos, se necessário.	Eu acho que deveria ser considerando a estrutura como um todo ( <i>o custo da estrutura</i> [grifo nosso]), como nessa revisão feita recentemente. Se eu preciso atender às vezes 4, 5 cursos presenciais que estão vindo fazer disciplinas aqui, então eu já vou ter que considerar ampliar a minha equipe. Se eu preciso alocar todos os alunos de graduação presencial aqui, porque eles vão fazer disciplinas aqui também, isso já vai virar, não sei, 1200, 1500 licenças. Então assim, tudo isso vai ter impacto não só em termos de custo, mas em termos do que eu vou ter que ampliar de equipe, como eu vou distribuir as minhas atividades aqui dentro para que a gente consiga atender esse tipo de demanda. Então, por exemplo, eu vou ter que pagar um professor, para a turma do presencial via EAD, tem que ter alguém gerenciando o ambiente virtual quando essa aula vai ocorrer, ter alguém fazendo a interface, orientando professor, recebendo material, repassando aos alunos, orientando os alunos. Tudo isso.
S.11- Custos das áreas que prestam o serviço.	Tem que ser os custos das áreas que prestam o serviço. Então se ela vende cursos, então as áreas acessórias elas são custos dos cursos. Não faz sentido o NEAD ter lucro com preços de mercado. Eu sou cliente dele dentro da Instituição. Quando eu aloco serviços dele dentro do meu curso, eu tenho que alocar o custo daquela estrutura. E o custo da sala, 'Quanto custa a sala pra manter...?', 'É isso'. O aluguel da sala é igual. Então não concordo com esse negócio de custo de oportunidade.

<b>IC4 – Ideia Central 4 1 sujeito (7%)</b>	<b>DSC4 – Discurso do sujeito coletivo da IC4</b>
S.9- Envolver a área de Controladoria, os coordenadores de todas as áreas, para chegar num valor que seja justo. Negociação.	É um processo que tem que envolver a área de Controladoria, mas também envolver os coordenadores de todas as áreas, para realmente chegar num valor que seja justo, tanto pra quem consome como para quem oferta. Acredito que um preço de transferência que seja em negociação das duas áreas vai chegar num valor que as duas áreas acham justas.
S.1- Não sei	Isso não vou saber.
S.2- Não sei.	Não tenho opinião formada.
S.4- Não sei.	Não sei.
<b>Não sei: 3 (20%)</b>	

## Pergunta 2

**2. Se custo de oportunidade, tem alguma sugestão para a determinação?**

<b>IC1 - Ideia Central 1 3 sujeitos (20%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Há três visões: melhor alternativa olhando o mercado, aplicação financeira e aplicação na área de Consultoria da IES.	Eu penso que seriam 3 visões, olhar mercado, para cada tipo de grupo de serviço e verificar o custo de oportunidade, como por exemplo comparar o custo de oportunidade de um curso de mesma qualidade do mercado. Olhar oportunidade em termos de valor que está sendo colocado <i>versus</i> aplicação financeira, ou olhar se eu parasse de gastar isso aqui com a Faculdade e colocasse aqui na Consultoria, como é que seria o meu retorno. Quando eu penso em custo de oportunidade é a melhor alternativa disponível no mercado. A grande variável é a qualidade.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH - Expressões-chave da IC de S.6, S.10 e S.12</b>
S.6 – Há três visões: investimento versus retorno de aplicação financeira, área educacional versus consultoria, e cada área versus mercado.	Então, eu penso que seriam três visões, olhar mercado, para cada tipo de grupo de serviço e verificar o custo de oportunidade. Olhar oportunidade em termos de valor que está sendo colocado <i>versus</i> aplicação financeira ou olhar e falar ‘Tá bom, esquece a parte de Faculdade, se eu parasse de gastar isso aqui com a Faculdade e colocasse isso aqui na área de consultoria, como é que seria o meu retorno?’
S.10- Comparar o curso ofertado com outro de mesma qualidade no mercado.	No caso de mercado educacional, se eu tenho uma área que está contratando um curso de Contabilidade Financeira, eu tenho uma maior facilidade de mercado. A grande variável é a qualidade.
S.12- Penso em melhor alternativa disponível no mercado.	Quando eu penso em custo de oportunidade eu sempre penso em melhor alternativa disponível no mercado.
<b>IC2 – Ideia Central 2 3 sujeitos (20%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Custo do aluguel das salas.	O custo de oportunidade do aluguel da sala de aula.
<b>IC2– Ideia Central 2</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC2 dos sujeitos S.3, S.5 e S.15</b>
S.3- Custo do aluguel das salas.	O custo de oportunidade das salas.
S.5- Custo do aluguel das salas	O custo de oportunidade do aluguel da sala de aula. Quanto eu deixo de obter lá fora, mas você vai me remunerar não economicamente, mas gerencialmente.
S.15- Custo do aluguel das salas	Você facilmente consegue determinar o preço do metro quadrado aqui e precificar isso. É o preço de transferência pelo custo dessa oportunidade de alugar a sala o mais adequado’ falando especificamente da Fundação.
Obs.	
S.1- Não sei	Isso não sei dizer.
S.2- Não sei dizer	Não sei dizer. Questiono se está correto o custo das salas porque o espaço já é nosso.
S.4- Nem sei dizer	Eu nem sei dizer.

S.7- Não saberia	Não, eu não saberia dizer, não tenho conhecimento e técnica pra isso.
S.8- Não sei	Eu já não sei te responder, porque eu não tenho esse parâmetro.
S.11- Não respondeu. Não concorda com o custo de oportunidade.	Não concordo com o custo de oportunidade. Acho que tem que ser o custo da estrutura da sala e da estrutura do NEAD.
S.9- Não sei	Não sei. Teria que pensar um pouco mais.
S.13- Não sabe	Não respondeu.
S.14- Não conhece	Não conheço.
<b>Não sei: 8 (53%)</b>	
<b>Não respondeu: 1 (7%)</b>	

### Pergunta 3

#### 3. Você acha que os serviços que compra do NEAD poderiam ser comprados no mercado? De quem?

<b>IC1– Ideia Central 1 4 sujeitos (27 %)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Não. A decisão é corporativa. O NEAD é para atender os clientes internos. Risco de perda de qualidade e problemas de operacionalização.	Não. A decisão é corporativa no sentido de que absorva a oferta interna. Temos o NEAD para atender os clientes internos. A liberdade de ir lá no mercado, eu sou contra isso. Agora, a decisão de um gestor poder comprar fora ou comprar dentro, não tem nada a ver com preço de transferência. É um modelo de gestão que eu acho que é perverso. A desvantagem seria a garantia da qualidade ( <i>perda</i> [grifo nosso]) e em termos de operacionalização também.
<b>IC1– Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.1, S.5, S.11, S.12</b>
S.1 – Não, pela garantia da qualidade e operacionalização.	Especificamente sobre o que o NEAD oferta eu acho que não. A desvantagem seria a garantia da qualidade e em termos de operacionalização também. Quando é feito internamente a gente sabe como está, como está produzido, o que está ofertado.
S.5- Não, a decisão é mais corporativa.	Não, a decisão eu acho que é mais corporativa no sentido de que absorva a oferta interna.
S.11 – Não. O NEAD é para clientes internos.	Não. Eu acho que temos o NEAD para atender os clientes internos.
S.12 – Não. A decisão de um gestor poder comprar fora ou dentro, é um modelo de gestão que eu acho perverso.	Eu acho que não. Uma coisa é ter preços de transferência para fazer avaliação. Outra é a liberdade de ir lá no mercado, eu sou contra isso. Agora, a decisão de um gestor poder comprar fora ou comprar dentro, não tem nada a ver com preço de transferência. É um modelo de gestão que eu acho que é perverso, eu já vi isso quebrar empresa.
<b>IC2-Ideia Central 2 5 sujeitos (33%)</b>	<b>DSC2-Discurso do sujeito coletivo 2</b>
Sim. Se fizesse convênio com outra instituição. Pode comprar a estrutura, mas não garante a qualidade.	Acho que até poderia ser comprado. Só se fizesse convênio com uma outra instituição, mas não seria o foco da Fundação. Pode comprar a estrutura, com certeza sim. Mas não garante a qualidade, no sentido de ter um nível predeterminado. Tem estúdios particulares. Poderia, só que a gente corre um grande risco em relação à qualidade e em relação também à alinhamento. Se cada coordenador resolve comprar fora, a gente não tem uma identidade da IES. Seria até desejável a gente considerar o fornecedor externo como uma métrica de cálculo para o preço de transferência, que seria bem interessante. A vantagem de você utilizar uma estrutura externa é que em alguns pontos você conseguiria contratar alguém que é muito especialista em alguma área, só que você precisaria colocar isso para dentro ( <i>da plataforma</i> [grifo nosso]).
<b>IC2-Ideia Central 2</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC2 dos sujeitos S.3, S.8,S.9, S.13, S.14</b>
S.3 – Sim. Se fizesse convênio com outra instituição. Pode comprar a estrutura, mas não garante a qualidade.	Acho que até poderia ser comprado. Só se fizesse convênio com uma outra instituição, mas não seria o foco da Fundação. Pode comprar a estrutura, com certeza sim. Mas não garante a qualidade.

S.8 -Sim. Tem estúdios particulares. Não conheço bem o mercado, mas sei que tem.	Potencialmente poderiam, mas teriam aquelas perdas de qualidade no sentido de ter um nível predeterminado. Tem estúdios particulares. Não conheço bem o mercado, mas sei que tem.
S.9 – Sim, risco de perder qualidade, alinhamento e identidade..	Poderia, só que a gente corre um grande risco em relação à qualidade e em relação também à alinhamento. Se cada coordenador resolve comprar de fora, a gente não tem uma identidade da IES.
S.13 – Sim, com certeza.	O que o NEAD faz é colocar numa plataforma um curso disponível. Qualquer um que trabalha nessa área consegue fazer. Agora, entram outras variáveis, qualidade, confiabilidade. São variáveis que tem valores que pra quantificar são mais difíceis.
S.14 – Sim, seria até desejável a gente considerar o fornecedor externo como uma métrica de cálculo para o preço de transferência	Sim, seria até desejável a gente considerar o fornecedor externo como uma métrica de cálculo para o preço de transferência, que seria bem interessante. A vantagem de você utilizar uma estrutura externa é que em alguns pontos você conseguiria contratar alguém que é muito especialista em alguma área, só que aí você precisaria colocar isso dentro.
<b>IC3-Ideia Central 3 3 sujeitos (20%)</b>	<b>DSC3 – Discurso do sujeito coletivo 3</b>
Alguns sim, como produção de vídeo e de material. Outros não por serem procedimentos mais padronizados.	Alguns sim. Hoje você tem empresas que te entregam o curso totalmente pronto. Existem soluções com maior vantagem econômica. Tem situações que são mais burocráticas, que não tem como terceirizar; são procedimentos mais padronizados, mas a parte mais criativa, gravação, diagramação, isso daria. Eu já fiz pesquisa e no mercado tem um monte. O que poderia se comprar para pensar em cursos executivos, terceirizar produção de vídeo, terceirizar produção de material.
<b>IC3-Ideia Central 3</b>	<b>ECH – Expressões-chave dos sujeitos S.2, S.5 e S.7</b>
S.2 – Alguns sim, outros não. Poderia terceirizar produção de vídeo, produção de material, mas seria impossível hoje terceirizar isso em outra plataforma	Não, para cursos presenciais não, porque envolve acompanhamento de alunos que já estão aqui dentro. O que poderia se comprar para pensar em cursos executivos, terceirizar produção de vídeo, terceirizar produção de material, mas seria impossível hoje um coordenador terceirizar isso em outra plataforma. O curso está aqui dentro.
S.5- Alguns sim, outros não.	Eu olharia sim em alguns casos porque existem soluções com maior vantagem econômica.
S.7 - Alguns sim, outros não. Existem soluções com maior vantagem econômica.	Alguns sim. Hoje você tem empresas que te entregam o curso totalmente pronto. Tem situações que são mais burocráticas aí não tem como terceirizar, são procedimentos mais padronizados, mas a parte mais criativa, gravação, diagramação, isso daria. Eu já fiz pesquisa e no mercado tem um monte.
Obs.	
S.4	Não sei dizer.
S.6	Não sei. Não tenho essa experiência.
S.15	Não sei dizer.
<b>Não sei: 3 (20%)</b>	

## Pergunta 4

<b>4. Com que periodicidade o preço de transferência deve ser revisado? (semestral, anual, dois anos?)</b>	
<b>IC1 – Ideia central 1 8 sujeitos: 53%</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Anualmente	Anualmente, na época do orçamento ou quando são revistos os preços dos cursos.
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 de cada sujeito S.1, S.2, S.4, S.10, S.12, S.13, S.14 e S.15</b>
S.1 – Anual	Acho que anualmente.
S.2 – Anual	Eu entendo que poderia ser revisado sem grandes alterações, mas anualmente quando são revistos os preços dos cursos.
S.4 - Anual	Imagino que deveria ser revisado pelo menos uma vez por ano. Porque se teve alguma mudança ali pode ser ajustado.
S.10 - Anual	Pelo menos a cada ano.
S.12 - Anual	Anual.
S.13 – Anual	Eu acho que revisaria só na época do orçamento, anualmente, porque senão você perde base de análise.
S.14 – Anual	Anualmente
S.15 - Anual	Considerando um curso que tem uma duração de 12 meses, eu diria pra você que anualmente seria válido.
<b>IC2 – Ideia Central 2 4 sujeitos (27%)</b>	<b>DSC2 – Discurso do sujeito coletivo da IC2</b>
Semestral	Os preços devem ser revistos semestralmente.
<b>IC2– Ideia Central 2</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.3, S.5, S.7 e S.11</b>
S.3 - Semestral	Os preços devem ser revistos semestralmente.
S.5 - Semestral	A gente faz revisão, semestralmente pelo menos, porque tem mudança.
S.7 – Semestral	Semestralmente, alguma coisa que seja razoável.
S.11 - Semestral	Semestralmente.
<b>IC3 – Ideia Central 3 3 sujeitos: 20%</b>	<b>DSC3 – Discurso do sujeito coletivo da IC3</b>
IC-3 - Semestral ou anual	Os preços devem ser revistos semestralmente ou anualmente, por conta da oferta de cursos semestrais e anuais e do impacto orçamentário.
<b>IC3- Ideia Central 3</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC3 dos sujeitos S.6, S.8, e S.9</b>
S.6 - Semestral ou anual	São características de cada tipo de negócio. Se eu for avaliar colocação de salas eu faria isso semestralmente porque a gente trabalha com ofertas semestrais de programas, de cursos, ou anualmente.
S.8 - Semestral ou anual	Olha tem que está sendo realizado semestralmente ou anualmente porque as condições de mercado podem mudar significativamente.
S.9 – Semestral ou anual	Semestralmente, porque a gente trabalha com ofertas semestrais de programas, de cursos, ou anualmente, por conta de impacto orçamentário.



## Pergunta 5

5. Uma política de preço de transferência pode contribuir com os objetivos gerais da IES? Em quais aspectos?	
<b>IC1 – Ideia Central 1 14 sujeitos (93%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
Sim. Avaliar de forma mais clara o resultado de cada unidade, estimular a eficiência, criar mais envolvimento dos gestores, fazer com que o recurso seja melhor gasto, ser uma ferramenta que estimula os gestores a buscar qualidade à medida que você vai ser comparado com alguém, melhor tomada de decisão, etc.	Sim. O preço de transferência permite avaliar de uma forma mais clara o resultado de cada unidade. Pode estimular a eficiência, fazendo com que o recurso seja melhor gasto. Pode ser uma ferramenta que estimula os gestores a buscar parâmetros de qualidade, pois à medida que você vai ser comparado com alguém, então os atributos que estão sendo entregues podem ser vistos de uma forma diferente. A gente pode caracterizar a importância do NEAD via preço de transferência e mudar a cultura que prestar serviço no EAD é mais barato que no presencial, em uma IES de nicho em qualidade. Se o preço de transferência não está bem calibrado, talvez a gente não vá ter como tomar decisão ou vamos tomar a decisão errada. Ter uma política contribui para o alinhamento entre setores. Posso avaliar se o que eu estou pagando para a área prestadora de serviços está valendo à pena. Pode criar mais envolvimento dos gestores. Sendo avaliado com o preço de transferência, o gestor vai tomar cuidado para que o resultado seja adequado. Ele sabe que está comprando um serviço e que tem que pagar por isso. E quem está vendendo sabe que tem que vender com qualidade, porque se não vender com qualidade quem compra vai questionar. Pago mais barato lá fora, com mais qualidade. O gestor vai fazer esse <i>benchmarking</i> .
<b>IC1 – Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.2 a S.15</b>
S.2 – Modificar uma cultura de que é mais barato prestar serviço no EAD, sendo que a IES se diferencia em qualidade.	Sim. Pra você ver como que o preço de transferência tem um papel em modificar uma cultura de que é mais barato eu prestar serviço no EAD, sendo que a IES se diferencia por nicho em qualidade. Então, o preço de transferência tem um papel interno cultural muito importante, mais do que financeiro.
S.3 – Pode contribuir para avaliar melhor o desempenho de uma área.	Pode contribuir para avaliar melhor o desempenho de uma área. No momento, quando eu olho a DRE eu não consigo analisar totalmente o resultado daquela área porque não está o custo de uma estrutura. Após a margem de contribuição eu vejo no negócio que é a área educacional eu vejo quanto que essa estrutura ela afeta o meu desempenho, mas quando eu olho, por exemplo, um curso de pós-graduação presencial, eu não sei o quanto o NAI e o NEAD interfere no meu resultado lá da graduação presencial.
S.4 – Vou ver o desempenho da margem de contribuição do presencial versus EAD.	O que eu vou usar é ver se o presencial vale mais à pena ou o EAD. Então a performance que eu vou ver é o desempenho de margem de contribuição. Se a parte EAD me der uma margem de contribuição maior, é algo para se pensar <i>versus</i> a satisfação do aluno.
S.5 – Avaliar de forma bem clara o resultado de cada unidade.	O propósito realmente é poder avaliar de uma forma muito mais clara o resultado de cada unidade, principalmente a margem, é extremamente importante.
S.6- Pode estimular a eficiência. Pode ser uma ferramenta que estimula os gestores a ultrapassar obstáculos e situações de mercado de forma diferente.	Ela pode estimular a eficiência. Pode sob a ótica de fazer com que o recurso seja melhor gasto, buscar parâmetros de qualidade à medida que você vai ser comparado com alguém. Eu acho que pode te ajudar em momentos de baixa, fazendo com que você otimize os seus recursos, tem várias possibilidades. Eu acho que o preço de transferência não deveria ser utilizado simplesmente para fazer o fechamento contábil e gerar consistência num número. Ele pode ser uma ferramenta que estimula os gestores a ultrapassar obstáculos e situações de mercado de forma diferente.
S.7 – Se o preço de transferência não está bem calibrado, talvez a tomada de decisões de investimentos seja inadequada.	Nenhuma dúvida em relação a isso. Eu não consigo imaginar como que a Diretoria vai tomar uma decisão, por exemplo, olha o NEAD precisa ter maiores investimentos, se olha lá e fala que o resultado é negativo. Eu travo os investimentos do NEAD, talvez por conta que o resultado deles é distorcido. Então, se o preço de transferência não está bem calibrado, talvez a gente não vá ter como tomar decisão nesse sentido ou vamos tomar a decisão errada.

S.8 Vai conseguir ver com uma melhor qualidade, quanto cada centro de resultado está agregando para a tomada de decisão.	Pode contribuir na medida em que você tendo uma informação mais adequada, então você tendo os preços de transferência você vai conseguir ver com uma melhor qualidade, quais são os centros de resultados e quanto que cada um está agregando e aí você pode focar nas melhorias naqueles que não está indo bem ou se aproveitar que ele está bem pra investir mais. E você não tendo preço de transferência pode estar trabalhando com informação totalmente errada para a tomada de decisão.
S.9- Contribui para o alinhamento. Os gestores vão ficar mais atentos ao preço de transferência.	Com certeza. A gente ter uma política contribui para o alinhamento. Com o preço de transferência todos os gestores vão ficar mais atentos a esse ponto.
S.10- Pode ajudar você a conquistar alguma coisa ou desestruturar qualquer operação.	Ela é tão importante, a política de preço de transferência, que ela pode ajudar você a conquistar alguma coisa ou desestruturar qualquer operação.
S.11- Para medir o desempenho do curso.	Pra medir o desempenho do curso. O que eu posso avaliar é se o que eu estou pagando, aquele custo que eu estou pagando para essa área que está me prestando o serviço, se realmente está valendo à pena ou não. Eu estou pagando um custo muito alto e exemplo, alguém de fora cobra muito mais barato, então eu tenho que fazer esse <i>benchmarking</i> pra entender se realmente o serviço que está sendo prestado ele está sendo a contento,
S.12- Avaliar de uma maneira mais correta as unidades de negócio.	Eu acho que o preço de transferência permite avaliar de uma maneira mais correta as unidades de negócio e contribuir para a gestão da Fundação.
S.13- Criar mais envolvimento dos gestores. Se avaliado por um modelo que incorpora o preço de transferência, o gestor vai tomar cuidados para que o resultado dele seja adequado.	Eu acho que é criar mais envolvimento dos gestores. Se ele é avaliado por um modelo que incorpora o preço de transferência, ele vai tomar os devidos cuidados para que o resultado dele seja adequado. Ele sabe que ele está comprando um serviço e que ele tem que pagar por aquilo. E quem está vendendo sabe que tem que vender com qualidade, porque se ele não vender com qualidade quem compra vai questionar, falar 'Eu pago mais barato lá fora, com mais qualidade', então eu acho que cria um processo de envolvimento, se ele for bem colocado. Mas eu acho que não é o nosso caso ainda, eu acho.
S.14- Tomada de decisão. Pra gente identificar o que a gente pode potencializar no curso ou não.	Tomada de decisão. Pra gente identificar o que a gente pode potencializar no curso ou não. Ele pode ser utilizado, mas ele ainda não está bem formalizado, bem internalizado pela instituição, ele ainda não ocorre. Mudaria muito o resultado.
S.15- Eu acredito que sim.	Eu acredito que sim. Acho que o preço de transferência está muito mais próximo para discussão do que é valor justo, do que os objetivos gerais da Fundação. Porque os objetivos gerais da Fundação são tão amplos, quer dizer, preço de transferência é só um detalhe a mais nisso tudo.
Obs.	S.1 – Não sei.
<b>Não sei: 1 (7%)</b>	

## Pergunta 6

<b>6. Para que propósitos os preços de transferência podem ser utilizados como ferramenta de controle gerencial e avaliação de desempenho dos cursos? E dos gestores?</b>	
<b>IC1 – Ideia central 1 14 sujeitos (93%)</b>	<b>DSC1 – Discurso do sujeito coletivo da IC1</b>
O principal propósito é proporcionar uma avaliação correta e adequada de resultados de negócios e dos gestores. Criar mecanismos de descentralização e de uma gestão mais participativa, com responsabilidade. Criar envolvimento e comprometimento nas pessoas. Para corrigir os rumos ao avaliar a área. Para tomar decisões.	O principal propósito é proporcionar uma avaliação correta de resultados de negócios e também promover uma avaliação de desempenho de gestores de uma maneira correta e, eventualmente, corrigir os rumos. Criar mecanismos de descentralização e de uma gestão mais participativa, para responsabilizar os gestores das áreas. Criar envolvimento nas pessoas, para que elas se comprometam mais com a gestão, para saber que não é só vender, ele tem que vender e gerar resultado para a IES e para vender, se ele está usando serviços internos ele tem que pagar por aquilo. O artefato cria mais responsabilidade, envolvimento, talvez até criatividade. Acaba afetando o aspecto comportamental. Se o modelo for mal implementado ele contribui negativamente. Eu vejo dois aspectos, primeiro ele tem que ser utilizado para que você force os gestores a atingirem os objetivos, mas, em contrapartida, tem que ter uma bonificação, em função de ultrapassar metas financeiras. Pode servir para diversas questões que envolvam medida de desempenho, otimização da estrutura existente, vencer situações de perda de mercado. Pode te dar uma flexibilidade maior para estimular os gestores e otimizar resultados. Ele pode ser um direcionador de esforços para ajudar a vencer limitações circunstanciais. Para escolhermos entre a opção do curso presencial e EAD, analisando os preços, vantagens e desvantagens para os alunos nos cursos. Então acaba interferindo no próprio planejamento estratégico. Com o preço de transferência dá para ver se a minha atividade fim se remunera. Se tenho um curso em que os custos não se pagam a valor de mercado eu tenho que repensar o meu negócio. Para verificar se um departamento se caracteriza só como <i>backoffice</i> , só prestando serviço, se ele é viável financeiramente, se ele está cobrindo a sua estrutura.
<b>IC1- Ideia Central 1</b>	<b>ECH – Expressões-chave da IC1 dos sujeitos S.2 a S.15</b>
S.2 – Sim. Para você verificar se o NEAD que se caracteriza como <i>backoffice</i> é viável financeiramente, para cobrir a estrutura.	Para você verificar se um departamento se caracteriza só como <i>backoffice</i> se ele é viável financeiramente, se ele está cobrindo a sua estrutura. O NEAD tem que prestar serviços internamente para a conta fechar. Se ele estiver sendo superavitário, na minha visão, ele precisa de mais investimento. Eu acho que a minha conta deveria equilibrar, porque eu tenho que ter exatamente a quantidade de pessoas e estrutura necessária para atender o meu público interno, não pode sobrar, nem faltar.
S.3- Analisar melhor o desempenho da área.	Analisar melhor o desempenho da área. Porque se eu coloco, por exemplo, um pouco da estrutura em cada atividade que eu tenho, eu verifico o real desempenho dela.
S.4- Para escolhermos entre curso presencial e EAD, analisando os preços.	Para escolhermos entre a opção do curso presencial e EAD, analisando os preços, vantagens e desvantagens para os alunos nos cursos.
S.5- Avaliar de uma forma mais clara o resultado de cada unidade.	O propósito realmente é poder avaliar de uma forma muito mais clara o resultado de cada unidade, principalmente a margem, a gente tem que ter isso, é extremamente importante.
S.6- Medida de desempenho, otimização da estrutura, vencer situações de perda de mercado, pode ser um direcionador de esforços para ajudar a vencer limitações circunstanciais	Acho que ele pode servir para diversas questões que envolvam medida de desempenho, otimização da estrutura existente, vencer situações de perda de mercado. À medida que você tem uma demanda que ultrapassa a sua expectativa ou que ela fica abaixo da sua expectativa, você poder ou não trabalhar a sua visão de custo interno, custo de transferência, pode te dar uma flexibilidade maior para você estimular os gestores, para você otimizar resultados. Ele pode ser um estímulo, ele pode ser um direcionador de esforços para ajudar a vencer limitações circunstanciais que estão acontecendo.

S.7- Se a gente tiver os preços de transferência é possível dizer se o NEAD está dando resultado ou não, se estiver distorcido não consigo avaliar correto.	Eu acho que se a gente tiver bem calibrado com os preços de transferência é possível dizer se o NEAD está dando resultado ou não, se estiver distorcido eu não consigo avaliar ou eu vou avaliar equivocadamente. A margem de contribuição é óbvio que é importante, mas eu acho que é mais no nível da Direção, pra mim eu preciso ter uma informação mais precisa possível e mais rápida possível da avaliação da satisfação dos alunos.
S.8 - Para fazer uma avaliação de desempenho da área e eventualmente corrigir os rumos.	Dá pra fazer uma avaliação de desempenho pra área e eventualmente corrigir os rumos. Então acaba interferindo no próprio planejamento estratégico. Avaliação dos gestores em si não vejo.
S.9- Vou conseguir saber realmente a margem de um curso, se é vantajoso a gente ter esse curso.	O preço de transferência vai realmente mostrar o quanto que o meu curso ele é deficitário, ele é superavitário, porque às vezes pode achar, por exemplo, a gente tem um curso no presencial que vai usar umas disciplinas do EAD e a gente não vai transferir. No orçamento ele vai apresentar uma margem muito mais alta do que seria, então a gente analisar com o preço de transferência tem muito impacto no orçamento e eu vou conseguir saber realmente a margem desse curso, se é vantajoso a gente ter esse curso.
S.10- Criar mecanismos de descentralização e de uma gestão mais participativa, com responsabilidade.	Eu acho que o principal propósito é você criar mecanismos de descentralização. Criar mecanismos de uma gestão mais participativa, de você responsabilizar os gestores das áreas. Para mim o preço de transferência deveria ser mais praticado, mas entendendo bem essa lógica da descentralização e da responsabilização.
S.11- Para medir o desempenho dos cursos, a margem de contribuição real.	Para medir o desempenho dos cursos, a margem de contribuição real.
S.12- Proporcionar uma avaliação correta de resultados de negócios e promover uma avaliação de desempenho de gestores de uma maneira correta	No caso da Fundação eu entendo que o preço de transferência ele tem dois papéis que são típicos das empresas de maneira geral, proporcionar uma avaliação correta de resultados de negócios e concomitantemente promover uma avaliação de desempenho de gestores de uma maneira correta. A gente dá mais ênfase no preço de transferência principalmente para avaliar os resultados corretos daquilo que a gente está produzindo, de cada área.
S.13- Para criar envolvimento nas pessoas, que elas se comprometam mais com a gestão	Para criar envolvimento nas pessoas, que elas se comprometam mais com a gestão, pra saber que não é só vender, ele tem que vender e gerar resultado para a instituição e para vender, se ele está usando serviços internos ele tem que pagar por aquilo. Então eu acho que ele cria um pouco de responsabilidade, envolvimento, talvez até criatividade. É uma ferramenta que acaba afetando o aspecto comportamental. Se o modelo for mal implementado ele contribui negativamente. Eu vejo dois aspectos, primeiro ele tem que ser utilizado para que você force os gestores a atingirem os objetivos, mas eu acho que em contrapartida tem que ter uma bonificação, em função de ultrapassar metas.
S.14- Para avaliações de desempenho financeiro.	Para avaliações de desempenho financeiro, com a margem de contribuição dos cursos e das áreas. Aí a gente vê qual curso está contribuindo mais, se algum eventualmente está dando prejuízo e no final a gente vê a margem da área como um todo. A graduação presencial e graduação EAD.
S.15- Para avaliação de desempenho financeiro.	Para avaliação de desempenho financeiro. Vai pegar o preço de transferência e vai ver se o que que a minha atividade fim se remunera perto daquela atividade secundária que é o preço de transferência no caso de uma sala de aula, se não remunera eu vou parar de dar aula e vou alugar a sala que é mais negócio. Objetivamente é isso. Se eu me proponho a dar um curso em que os custos deles não se paga a valor de mercado, eu tenho que repensar o meu negócio.
Obs.	S.1 – Não sei dizer.
<b>Não sei: 1 (7%)</b>	

## ANEXO A - Roteiro do artigo Allen e Helms (2006)

Roteiro do artigo Allen, R. S., & Helms, M. M. (2006). Linking strategic practices and organizational performance to Porter's generic strategies. *Business Process Management Journal*. <https://doi.org/10.1108/14637150610678069>

### Business Strategy and Rewards Survey

This survey examines how strategy and rewards work together to affect people's behavior in the workplace. The survey asks you to answer questions about the organization where you are presently employed or were formerly employed. It should take less than twenty minutes to complete. Your individual responses will be kept strictly confidential and anonymous. Results will only be reported as aggregate totals.

Thank you for your time and participation in this important study.

#### BUSINESS STRATEGY

Please estimate how frequently each of the following elements of strategy are used by this organization:

	NEVER (0%)	ALMOST NEVER (1-20%)	SOME TIMES (21-40%)	ABOUT HALF (41-60%)	MOST TIMES (61-80%)	ALMOST ALWAYS (81-99%)	ALWAYS (100%)
16. Vigorous pursuit of cost reductions	1	2	3	4	5	6	7
17. Tight control of overhead costs	1	2	3	4	5	6	7
18. Providing outstanding customer service	1	2	3	4	5	6	7
19. Improving operational efficiency	1	2	3	4	5	6	7

	NEVER (0%)	ALMOST NEVER (1-20%)	SOME TIMES (21-40%)	ABOUT HALF (41-60%)	MOST TIMES (61-80%)	ALMOST ALWAYS (81-99%)	ALWAYS (100%)
20. Controlling the quality of products/services	1	2	3	4	5	6	7
21. Extensive training of front-line personnel	1	2	3	4	5	6	7
22. Intense supervision of front-line personnel	1	2	3	4	5	6	7
23. Extensive training of marketing personnel	1	2	3	4	5	6	7
24. Maintaining high inventory levels (for manufacturing organizations) or high staffing levels (for non-manufacturing organizations)	1	2	3	4	5	6	7
25. Competitive pricing	1	2	3	4	5	6	7
26. Developing a broad range of new products/services	1	2	3	4	5	6	7
27. Refining existing products/services	1	2	3	4	5	6	7
28. Developing brand or company name identification	1	2	3	4	5	6	7

	NEVER (0%)	ALMOST NEVER (1-20%)	SOME TIMES (21-40%)	ABOUT HALF (41-60%)	MOST TIMES (61-80%)	ALMOST ALWAYS (81-99%)	ALWAYS (100%)
29. Innovation in marketing techniques and methods	1	2	3	4	5	6	7
30. Providing specialty products/services	1	2	3	4	5	6	7
31. Producing products/services for high price market segments	1	2	3	4	5	6	7
32. Utilizing advertising	1	2	3	4	5	6	7
33. Building a positive reputation within the industry for technological leadership	1	2	3	4	5	6	7
34. Forecasting existing market growth	1	2	3	4	5	6	7
35. Forecasting new market growth	1	2	3	4	5	6	7
36. Fostering innovation and creativity	1	2	3	4	5	6	7
37. Partnering with suppliers	1	2	3	4	5	6	7
38. Minimizing distribution costs (for manufacturing organizations) or service costs (for non-manufacturing organizations)	1	2	3	4	5	6	7

		NEVER (0%)	ALMOST NEVER (1-20%)	SOME TIMES (21-40%)	ABOUT HALF (41-60%)	MOST TIMES (61-80%)	ALMOST ALWAYS (81-99%)	ALWAYS (100%)
39.	Dropping unprofitable customers	1	2	3	4	5	6	7
40.	Building high market share	1	2	3	4	5	6	7
41.	Targeting a specific market niche or segment	1	2	3	4	5	6	7

**The following section asks questions regarding the strategic language used in the organization. Please estimate based on your experience how often each type of language is used in the organization.**

		NEVER (0%)	ALMOST NEVER (1-20%)	SOME TIMES (21-40%)	ABOUT HALF (41-60%)	MOST TIMES (61-80%)	ALMOST ALWAYS (81-99%)	ALWAYS (100%)
42.	How often are references to <b>cost minimization</b> (for example, “cost reduction”, “being the low cost provider”, “efficiency”, etc....) included in <b>official strategic statements</b> (such as the vision statement, mission statement, business plans, policies, procedures, etc....)?	1	2	3	4	5	6	7
43.	How often are references to <b>cost minimization</b> made during <b>informal discussions</b> of the strategic direction of the organization? For example, in decision making meetings and business discussions.	1	2	3	4	5	6	7



	NEVER (0%)	ALMOST NEVER (1-20%)	SOME TIMES (21-40%)	ABOUT HALF (41-60%)	MOST TIMES (61-80%)	ALMOST ALWAYS (81-99%)	ALWAYS (100%)
44. How often are references that <b>differentiate the organization's products or services from the competition</b> (for example, "uniqueness", "quality", "features", "design", "service") included in <b>official strategic statements</b> (such as the vision statement, mission statement, business plans, policies, procedures, etc....)?	1	2	3	4	5	6	7
45. How often are references to <b>products or services as compared to the competition</b> used in <b>informal discussions</b> of the strategic direction of the organization? For example, in decision making meetings and business discussions.	1	2	3	4	5	6	7

### **ORGANIZATIONAL PERFORMANCE**

Please circle the number that you feel best estimates how this organization *compares to its competitors* for each of the following items. Consider how the organization performed, on average, *over the most recent three years in which you worked there.*

Circle [n/a] *only if* the question clearly does not apply to the organization you are using as your point of reference. For example, market share growth may not apply to a government agency. In this case, you would circle [n/a] for question 73.

	LOWEST 1-20%	LOWER 21-40%	MIDDLE 41-60%	NEXT 61-80%	TOP 81-100%	NOT APPLIC- ABLE
70. Total Revenue Growth (AVERAGE over 3 years)	1	2	3	4	5	[n/a]
71. Total Asset Growth (AVERAGE over 3 years)	1	2	3	4	5	[n/a]
72. Net Income Growth (AVERAGE over 3 years)	1	2	3	4	5	[n/a]
73. Market Share Growth (AVERAGE over 3 years)	1	2	3	4	5	[n/a]
74. Overall Performance/Success (AVERAGE over 3 years)	1	2	3	4	5	[n/a]

This completes the survey. Thank you for your participation.