

Preços de transferência interna como ferramenta de controle gerencial – o caso de uma montadora automobilística

André Luiz de Azevedo Guapo (PUCSP) - andre.guapo@hotmail.com

Roberto Fernandes dos Santos (PUCSP) - setrob@pucsp.br

Neusa Maria Bastos F. Santos (PUCSP) - admneusa@pucsp.br

Resumo:

O presente trabalho apresenta uma avaliação do funcionamento dos sistemas de controle baseados em preços de transferência, visando entender suas conseqüências e trazer reflexões que possam contribuir para adoção de melhores práticas no contexto da estratégia organizacional das empresas. Para tanto utiliza um estudo de caso da Scania Latin América, empresa do setor automobilístico, que produz e comercializa veículos comerciais pesados no Brasil. É traçado um paralelo entre o sistema de apuração utilizado pela Scania, avaliado no contexto de 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. O referencial teórico do trabalho está principalmente baseado nos trabalhos de Watson e Baumler (1975), Eccles (1983), Hill et. al. (1992) e Adler (1996), que analisam as metodologias de apuração sob o aspecto da estratégia organizacional. Conclui-se que a Scania utiliza os preços de transferência como ferramenta de controle gerencial buscando desafiar continuamente custos e preços, através de um processo interno de negociação baseado em parâmetros de benchmarking e metas de produtividade. Esse sistema mostra-se alinhado a estratégia de diversificação relacionada de perfil colaborador da empresa.

Palavras-chave: *Divisionalização. Preços de transferência. Controle estratégico.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Preços de transferência interna como ferramenta de controle gerencial – o caso de uma montadora automobilística

Resumo

O presente trabalho apresenta uma avaliação do funcionamento dos sistemas de controle baseados em preços de transferência, visando entender suas conseqüências e trazer reflexões que possam contribuir para adoção de melhores práticas no contexto da estratégia organizacional das empresas. Para tanto utiliza um estudo de caso da Scania Latin América, empresa do setor automobilístico, que produz e comercializa veículos comerciais pesados no Brasil. É traçado um paralelo entre o sistema de apuração utilizado pela Scania, avaliado no contexto de 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. O referencial teórico do trabalho está principalmente baseado nos trabalhos de Watson e Baumler (1975), Eccles (1983), Hill et. al. (1992) e Adler (1996), que analisam as metodologias de apuração sob o aspecto da estratégia organizacional. Conclui-se que a Scania utiliza os preços de transferência como ferramenta de controle gerencial buscando desafiar continuamente custos e preços, através de um processo interno de negociação baseado em parâmetros de *benchmarking* e metas de produtividade. Esse sistema mostra-se alinhado a estratégia de diversificação relacionada de perfil colaborador da empresa.

Palavras chave: Divisionalização. Preços de transferência. Controle estratégico.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

Em empresas divisionalizadas os preços de transferência afetam a realização de múltiplos objetivos organizacionais, que muitas vezes podem estar em conflito. O termo divisionalização significa segmentar a empresa em divisões que possuem relativo grau de autonomia de decisão, funcionando como unidades de negócio separadas (para um aprofundamento do conceito ver SANTOS (2002, p.4)).

Os preços de transferência visam promover sinais econômicos adequados dos impactos das decisões dos gerentes, permitir a correta avaliação do desempenho das divisões e seus gerentes, e viabilizar a transferência de recursos entre as divisões. (MERCHANT e STEDE, 2007, p.278) Desvios no processo de definição dos preços podem ter impactos importantes na tomada de decisões e resultar em riscos para as organizações.

A presente pesquisa tem como foco o estudo da utilização de sistemas de controle gerencial baseados em preços de transferência que valorizam as transações internas entre as unidades de negócio de organizações empresariais divisionalizadas. Para isso, analisa o caso de uma organização industrial multinacional instalada no Brasil, com o objetivo de entender como essa organização aplica a ferramenta de preços de transferência no contexto do sistema de controle gerencial e da estratégia organizacional da mesma, buscando através da avaliação dos procedimentos adotados, entender suas conseqüências e trazer reflexões que possam contribuir para adoção de melhores práticas no mercado.

O trabalho possui caráter descritivo, ao buscar maior familiaridade com o problema do uso de uma ferramenta de controle gerencial de determinada população. Sua abordagem é qualitativa, já que procura o entendimento do comportamento dos indivíduos e organizações com relação às suas melhores práticas gerenciais, e do ponto de vista técnico será bibliográfica e documental, ao se valer de informações principalmente de livros e artigos científicos, mas também de material não elaborado obtido na pesquisa de campo, através de questionários, documentos, relatórios e manuais e relatos de entrevistas.

Sua principal importância reside na possibilidade de avaliar a aplicação da ferramenta de apuração interno dentro de um contexto de estratégia organizacional, trazendo uma visão contextual com relação ao assunto, pouco observado nos trabalhos recentes pesquisados no Brasil. Ressalta-se ainda, que a Scania Latin América, objeto do estudo de caso, é uma das líderes de mercado da indústria automobilística no setor de veículos comerciais pesados, possui uma estrutura de produção e distribuição bem diversificada, atua num dos setores mais intensivos em tecnologia e de alto grau de investimento e possui também estrutura organizacional bastante complexa sob o aspecto de diversidade funcional, de produtos e mercados, com características de empresa global em todos os processos em que atua, constituindo-se dessa forma, um vasto campo a ser explorado do ponto de vista do estudo de organizações divisionalizadas e de preços de transferência.

Finalmente, tendo em mente seus objetivos procurou-se explorar os seguintes aspectos: a) o estágio atual da literatura à respeito dos preços de transferência no contexto da estratégia organizacional das empresas divisionalizadas, através de pesquisa bibliográfica, em livros técnicos e artigos científicos relacionados ao assunto e artigos selecionados de trabalhos sobre o tema, desenvolvidos recentemente no Brasil; b) funcionamento do sistema de controle gerencial baseado nos preços de transferência através de entrevistas com os controllers das unidades de negócio e do material disponibilizado durante essas entrevistas, principalmente manuais de funcionamento de sistemas, de metodologias de cálculo e de planejamento estratégico de cada unidade; c) aspectos importantes da estratégia organizacional da empresa através de manuais e documentos corporativos obtidos durante entrevista com os controllers das unidades de negócio, de informações contidas no site da empresa na rede mundial de computadores e da análise do cenário da indústria automobilística desenvolvida por meio de artigos sobre o assunto.

2 Referencial Teórico

2.1 Estratégia organizacional

A questão estratégica fundamental, segundo (Anthony e Govindarajan, 2008, p.70), é em que conjunto de negócios uma empresa deve atuar. No nível corporativo, as estratégias podem ser de uma empresa de uma única indústria, uma empresa de diversificação relacionada, ou uma empresa de diversificação não relacionada. Além disso, nesse contexto de definição da estratégia, segundo os autores, deve ser levado em consideração o conceito de competência central, que é um ativo intelectual no qual a empresa possui excelência e diferencial frente à concorrência.

Hill et. al. (1992), afirmam que as empresas divisionalizadas são as que possuem as características mais adequadas para realizar estratégias de diversificação e diferenciam claramente as vantagens de estratégias alternativas de diversificação, apontando que os benefícios da diversificação relacionada estão voltados para os ganhos com economias de escala e as vantagens da diversificação não-relacionada estão ligados aos processos de *governança*.

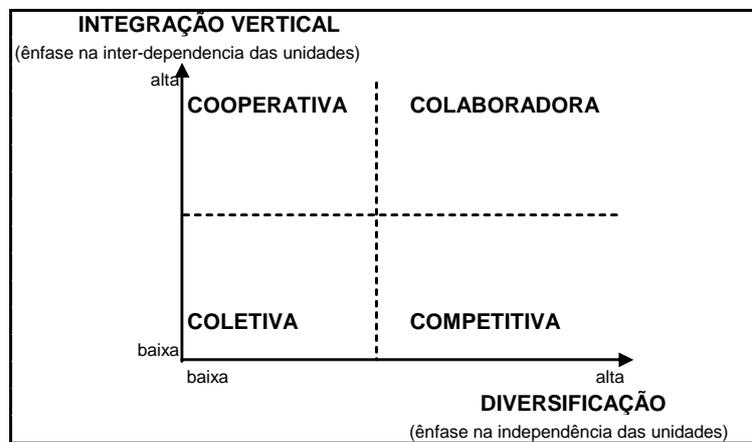
Os autores afirmam ainda que empresas que desejam obter economias de escala através de estratégias de diversificação relacionada devem adotar arranjos organizacionais de

empresas divisionalizadas com características mais cooperativas, enquanto organizações que buscam melhorias no processo de *governança* através de uma estratégia de diversificação não-relacionada, preferem optar por uma estrutura organizacional de cunho mais competitivo.

Esse aspecto de tipificação das companhias de acordo com suas características organizacionais, alocando-as como mais cooperativas (maior grau de integração), ou mais competitivas (maior nível de independência ou diversificação), conforme o fizeram os autores Hill et. al. (1992), é também bem desenvolvida no trabalho de Eccles (1983).

Eccles (1983) define o que chama de MAP (*manager's analytical plane*), sobre as características organizacionais das empresas descentralizadas. A tipologia de Eccles está baseada numa análise bidimensional, que considera o nível de integração vertical e o grau de diversificação da empresa. Dependendo de uma avaliação de como a empresa se posiciona perante essas duas dimensões, é classificada em quatro tipologias de empresas: coletiva, competitiva, cooperativa e colaboradora.

A figura 2.1 a seguir ilustra essas quatro tipologias de acordo com o nível de integração vertical e diversificação num gráfico dividido em quadrantes.



Fonte: Eccles (1983, p.5)

Figura 2.1 Mapa de tipologias organizacionais

Cinco características básicas da estratégia corporativa das empresas, segundo o autor, servem de base para classificá-las nos quadrantes da figura 2.1, de acordo com as tipologias: a natureza da estratégia corporativa; o perfil de controle da alta administração; os critérios de avaliação de desempenho; os métodos de avaliação das responsabilidades dos gerentes; e a natureza dos processos de negociação interna.

No quadro 2.1 abaixo o autor faz um resumo das principais características de três das quatro tipologias estratégicas competitiva, a cooperativa e a colaborativa, já que as organizações do tipo coletivas não são objeto de estudo, já que são empresas centralizadas, que não possuem divisões e não realizam transferências internas.

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

Fonte: Eccles (1983, p. 6)

Quadro 2.1 Características das tipologias de organização

2.2 Preços de transferência

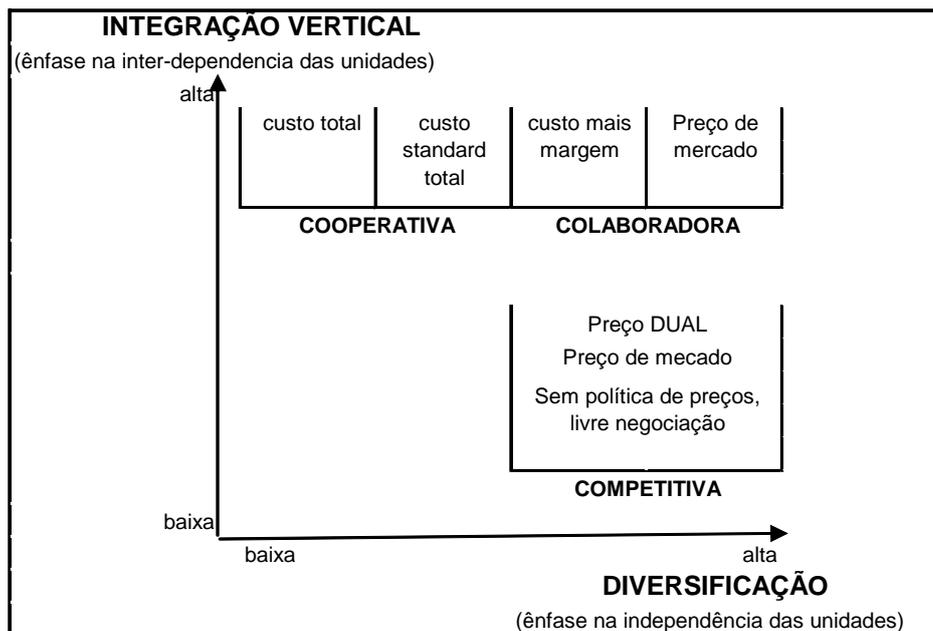
Como numa organização divisionalizada, que transfere parte da autonomia das decisões para os gerentes das subunidades, o preço de transferência é importante instrumento de medição, a maneira como esses preços são mensurados torna-se um diferencial para uma boa estratégia de gerenciamento.

De acordo com Horngren et al. (2004, vol. 2, p.224), há três métodos para determinar os preços de transferência: preços de transferência baseados no mercado; preços de transferência baseados no custo; preços de transferência negociados.

Watson e Baumler (1975) avaliam essas metodologias de apuração de transferência no contexto da indústria em que a organização está inserida, seu nível de competitividade e desenvolvimento tecnológico, o ciclo de vida do produto e a estratégia de diversificação organizacional. Os autores defendem que, quanto maiores as incertezas inerentes ao ambiente e tecnologia da empresa, maior sua necessidade de se dividir em partes e descentralizar decisões. Como isso, os sistemas de controle gerencial podem favorecer um aumento da diversificação ou facilitar a integração entre as divisões.

Organizações que buscam um maior grau de diversificação devem optar por sistemas de controle baseados em preços internos calculados com base em fórmulas determinadas. Já em casos em que o objetivo da organização é alcançar um maior nível de integração através da resolução de conflitos internos pela confrontação entre as unidades, possivelmente com a ajuda de um arbitrador, a metodologia mais apropriada deve ser de preços negociados.

Eccles (1983) utiliza sua tipologia estratégica bidimensional, onde classifica as empresas em cooperativas, competitivas e colaboradoras, para definir quais metodologias de apuração são mais adequadas para cada uma dessas tipologias. De acordo com as características de cada um desses arranjos organizacionais propostos pelo autor, foram estabelecidas quais as metodologias de apuração melhor se encaixariam a essas características, conforme ilustrado na figura 2.2 abaixo.



Fonte: Eccles (1983, p. 12)

Figura 2.2 Estratégias organizacionais e preços de transferência

O autor entende não somente que as políticas de apereçamento podem ser usadas de acordo com a classificação das empresas na tipologia estratégica, mas também que podem funcionar como uma ferramenta para promover a mudança de uma tipologia para outra.

Empresas normalmente desejam mudar de um perfil cooperativo para colaborativo porque desejam aumentar a diversificação e dar mais ênfase para o desempenho individual das unidades, ou porque querem incentivar o espírito empreendedor para facilitar a diversificação. Ao mesmo tempo, outras empresas, por exemplo, podem querer sair de uma condição de competitiva para colaboradora, o que normalmente ocorre porque desejam aumentar o grau de integração interna para aproveitar ganhos com sinergias.

Do ponto de vista conceitual puro, empresas de característica competitiva não teriam uma política definida de preços de transferência, sendo que suas unidades estariam livres para negociar interna e externamente os preços e volumes de fornecimento, como em condições normais de mercado. Por outro lado, isso poderia trazer um nível de integração muito baixo, levando a maioria das empresas com essas características a utilizar com mais frequência preços de mercado institucionalizados.

Soluções Duais, onde as unidades fornecedora e compradora adotam preços de transferência diferentes, também podem ser usadas para organizações que desejam caminhar de um perfil competitivo para um mais colaborativo, criando boas condições de avaliação de desempenho para ambas as unidades e evitando conflitos extremos entre elas (para um aprofundamento com relação aos conceitos da metodologia de preços Dual, consultar BUFONI (2007)).

Para empresas de característica cooperativa, os preços de transferência são estipulados para os vendedores e fornecedores internos num nível de custo total. Normalmente, nesse tipo de organização os preços internos são definidos depois que a decisão de fornecimento (interno ou externo) já foi tomada, ao contrário do que acontece nas organizações competitivas.

Nas organizações cooperativas, os preços baseados em custo mais retorno sobre o investimento têm o mesmo papel dos preços Duais nas organizações competitivas. Nesse caso, buscam obter algumas vantagens inerentes as organizações mais competitivas, incentivando um foco maior no resultado individual da unidade. Partindo de uma metodologia com base no custo total para um método de custo mais margem busca-se uma maior

independência das unidades. Esse tipo de conceito de obterem-se os benefícios tanto de organizações competitivas quanto cooperativas, se consolida nas empresas de tipologia colaboradora.

Nessas organizações Eccles (1983) considera que as questões de preço de transferência são mais complexas, já que constituem uma mistura das duas primeiras tipologias, competitivas e cooperativas, e como consequência, as unidades, ao mesmo tempo em que competem entre si, por terem alto grau de interdependência, têm que cooperar umas com as outras para aproveitar sinergias.

A definição centralizada do fornecimento interno, característica das organizações cooperativas, é combinada com a utilização de preços de mercado, característica das organizações competitivas.

Como nessas empresas se incentiva as discussões internas, os conflitos são bem vindos e os preços de mercado são utilizados para isso. O fornecimento interno é mandatário, para muitos produtos é difícil encontrar um preço de mercado, para outros não há produto similar no mercado, ou as especificações variam muito, o que gera diversas discussões a cerca dos valores.

Esses conflitos, nessas organizações, são elementos inevitáveis, utilizados pela alta administração, para obter informações importantes das unidades, que se questionarão uma as outras constantemente, e facilitarão o surgimento de sinais quando as condições de mercado se alterarem, por exemplo, e a estratégia precisa ser revista.

Principalmente nas organizações colaboradoras, com isso, o problema da definição dos preços de transferência não será nunca uma questão resolvida que satisfará sempre a todas as partes, mas uma discussão constante.

Nesse sentido, há visões diferentes nos conceitos de Eccles (1983) e de Watson e Baumler (1975) com relação as melhores metodologias de apreçamento para organizações do tipo colaboradoras, em que a alta administração utilizada o processo de confrontação e resolução de conflitos como forma de administrar as divisões. Segundo o primeiro autor, preços com base no mercado contribuiriam para criar as situações de conflito desejadas e promover melhorias através do processo de discussão das soluções. Já para Watson e Baumler (1975), os preços negociados são a melhor alternativa, ao institucionalizarem com um meio para o tratamento desses conflitos.

Adler (1992; p.71), ao se referenciar a essas duas visões diferenciadas dos autores acima, coloca-se a favor da posição de Watson e Baumler (1975), de que preços negociados são mais adequados para organizações colaboradoras do que preços de mercado.

O autor baseia sua conclusão na premissa de que a partir de determinado limite, o processo de suprimir ou aliviar conflitos entre as partes torna-se indesejável e nesse aspecto os preços negociados oferecem às divisões um ambiente mais favorável para discutir suas diferenças e entender-se a respeito da melhor alternativa para promover o melhor desempenho para a organização.

3 Caso da Scania Latin America

3.1 A Scania Latin América

O posicionamento de mercado da Scania baseia-se na concentração das atividades num subgrupo de produtos da indústria, o de veículos pesados, de caminhões acima de 16 toneladas utilizados para longa distância, no ramo de construção, mineradoras, distribuição e serviços públicos, ônibus rodoviários e urbanos grandes com alta capacidade de passageiros, além dos motores para aplicações industriais e marítimas.

O *power train* (conjunto de motor e caixa de transmissão) é utilizado tanto nos caminhões quanto nos ônibus, além da base dos motores, que é também comercializada, após complementação, nas aplicações marítimas e industriais.

Além disso, através de um sistema de produção modular, a empresa oferece ao cliente um grande número de alternativas com um número limitado de componentes, permitindo atender as necessidades desses clientes com custos extremamente competitivos.

Em uma indústria de alta competitividade, oriunda não somente de competidores como também de fornecedores e clientes com alto poder de barganha, (Porter, 2009, p.27), esse posicionamento viabiliza ganhos de escala e sinergias que permitem reduzir os impactos dessas pressões de mercado, viabilizando maior poder de barganha com fornecedores e maior escala de produção.

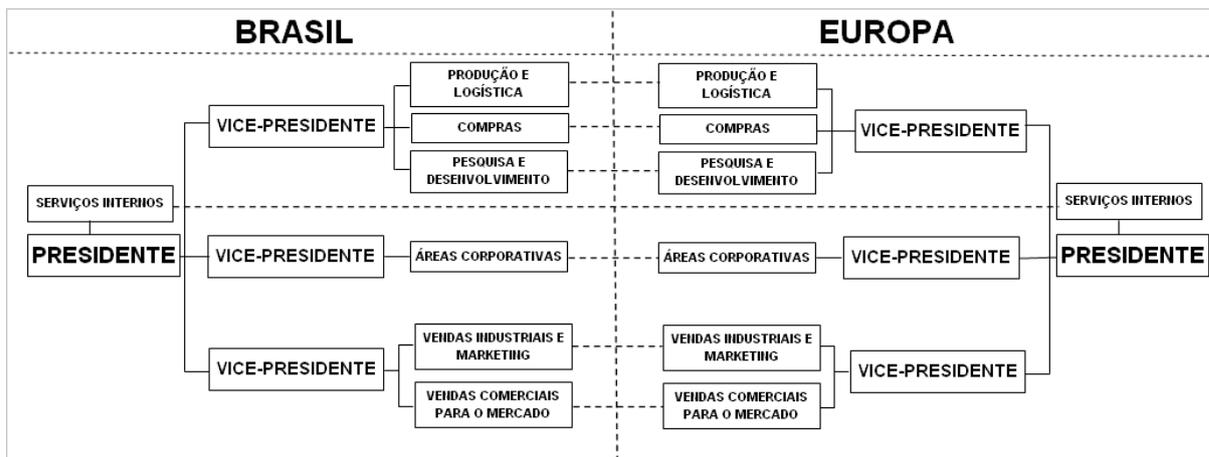
Evidencia-se com isso, uma estratégia de diversificação relacionada em que a competência central é um ativo intelectual em que a organização possui excelência e pode ser utilizado nos diversos ramos do negócio. (ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2008).

O posicionamento da Scania mostra-se também coerente com os conceitos desenvolvidos por Hill et al. (1992), que consideram que empresas que buscam ganhos com sinergia e escala em processos produtivos e comerciais devem optar por estratégias de diversificação relacionada e precisam trabalhar com um nível razoável de integração interna, que viabilize esses ganhos de sinergia relacionados a processos comuns.

Por se tratar de uma indústria madura e altamente dependente do ciclo econômico, processos de “make or buy” e reavaliação de produtividade e competitividade de produtos e processos são procedimentos permanentes para manter a organização alinhada e preparada para crescer e se manter no mercado no longo prazo (BRESCIANI, 2001, p.99), o que aponta para sistemas de controle e avaliação de desempenho que têm como referência parâmetros de mercado (ADLER, 1996).

A empresa estabelece valores básicos que devem guiar a organização na busca de seus objetivos. Por traz desses valores básicos está a filosofia corporativa, onde a visão holística presa pelo foco nos métodos e não nos resultados. Nesse aspecto, percebe-se o controle dos níveis gerenciais por parte da alta administração mais voltado para os processos, que é um misto entre o gerenciamento através da estrutura hierárquica e do controle por indicadores de desempenho financeiro.

A matriz da empresa está sediada na Europa, onde existem plantas de produção e unidades comerciais espalhados por vários países. Já na América Latina as plantas de produção estão sediadas no Brasil e na Argentina. Além disso, existem 1000 unidades comerciais de vendas e 1500 pontos de serviços distribuídos ao redor do mundo. O objeto do estudo de caso é a planta de produção no Brasil, sediada em São Bernardo do Campo, no estado de São Paulo, cuja estrutura organizacional resumida pode-se observar na figura 3.1 a seguir:



Fonte: Elaborado pelo pesquisador e baseado nas informações coletadas nas entrevistas com controllers das unidades de negócio

Figura 3.1 Organograma matricial da empresa

A empresa trabalha de forma bastante matricial. Todas as unidades de negócio têm além da hierarquia local, um departamento com as mesmas funções na Europa, para o qual reporta seus relatórios contábeis e outros indicadores de desempenho.

Nesse contexto, essas unidades de negócio têm como referência de trabalho um documento global chamado “Atualização Estratégica”, que é distribuído anualmente, como resultado de reuniões do conselho da empresa. Nesse documento são reavaliados os direcionamentos estratégicos de curto e longo prazo, que servem de base para os acompanhamentos mensais de resultado e processos de projeção trimestral. Isso se realiza através de um alinhamento de metas entre as duas pontas da organização, e um processo de discussão estratégia que acontece em conjunto, com participação da alta administração e das divisões.

O quadro 3.1 abaixo consolida as evidências apontadas que determinam a classificação da Scania como empresa de perfil colaborador, de acordo com a classificação de Eccles (1983).

Características	Classificação SCANIA	Evidência principal
Estratégia	COLABORADORA	Estratégia é definida mutuamente entre alta administração e unidades de negócio
Estrutura organizacional	COLABORADORA	Matricial, com responsabilidade perante a estrutura local e global
Sistemas de avaliação	COLABORADORA	Indicadores de desempenho baseado num misto entre índices financeiros e não financeiros de controle de qualidade e produtividade
Processos de negociação	COLABORADORA	Processo de revisão estratégica é definido através de uma discussão nos dois sentidos, de cima para baixo e de baixo para cima
Métodos de avaliação da responsabilidade dos gerentes	COLABORADORA	Sistema de avaliação de desempenho baseado em misto de indicadores da companhia e da unidade
Controle da alta administração	COLABORADORA	Modelo de pensamento prega o controle através dos processos

Fonte: Elaborado pelo pesquisador com base no quadro 2.1 das tipologias estratégicas de Eccles (1983)

Quadro 3.1 Classificação Estratégica da Scania segundo tipologia de Eccles

3.2 O sistema de controle baseado nos preços de transferência

Como conseqüência da estrutura divisionalizada, a Scania utiliza preços de transferência para as vendas internas entre as unidades de negócio.

O principal fluxo de transferência interna é o fluxo dos veículos e motores, que são o negócio mais importante da empresa e esse será o foco desse artigo. Esses produtos são produzidos na área de Produção e Logística, vendidos internamente para a área Corporativa, que os transfere para a área de Vendas Industriais. Essa última fatura o sistema comercial, que finalmente vende para o cliente final.

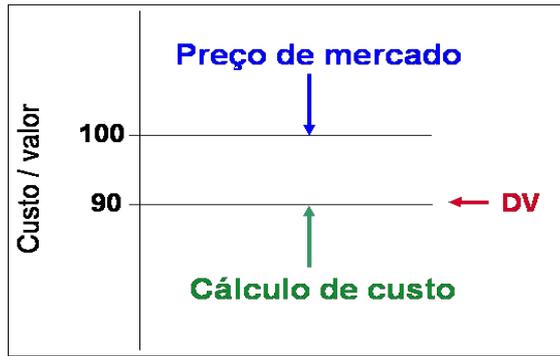
É a partir do Delivery Value (DV), preço interno da unidade de Produção e Logística para a unidade Corporativa, que todo o fluxo de faturamento interno se inicia desde a área de Produção e Logística, enviando os sinais para o resto da cadeia da organização até o cliente final. Já o preço de venda da unidade Corporativa para a Unidade de Vendas Industrial chama-se Base Value (BV) e o preço de venda da Unidade de Vendas Industrial para as unidades de Vendas Comercial é denominado de Factory Price (FP).

A definição dos preços internos e seu procedimento de revisão inserem-se no processo de revisão estratégica anual. No que se refere ao Delivery Value isso é feito por um comitê multifuncional que inclui representantes tanto do sistema de produção (Produção e Logística, Compras e Pesquisa e Desenvolvimento) como do sistema comercial (Vendas Industriais). Ao mesmo tempo, a unidade de Vendas Industrial também participa da discussão sobre a revisão do Base Value e as unidades Comerciais tem alguma influência sobre o Factory Price. Isso deixa claro que não há uma completa autonomia dos gerentes das unidades para a definição dos preços, já que essa ocorre de forma conjunta e negociada. Ao mesmo tempo, as decisões mais importantes de fornecimento, com base nos parâmetros de preços de transferência, concentram-se na alta administração.

A mensuração do Delivery Value passa por uma escolha em ordem de preferência entre o preço de mercado ou um preço baseado no custo total objetivo mais margem quando o primeiro não está disponível, é de difícil mensuração ou maior que o segundo. O custo total objetivo mais margem consiste no custo total da unidade que já inclui a remuneração sobre o capital empregado em suas atividades, ajustado por um percentual de redução de custo de longo prazo, baseado em metas de aumento de produtividade, definidas no processo de revisão estratégico. Fazendo-se um paralelo com a literatura, pode-se classificá-lo como um preço com base no Custo padrão mais margem, considerando a margem como a remuneração do capital empatado na unidade (SANTOS, 2002). Internamente na Scania é chamado de Preço Meta de Longo Prazo.

A mensagem enviada à área de Produção e Logística deve permitir, segundo os controllers das áreas, promover uma motivação para a melhoria da produtividade, visando desafiar os processos produtivos. Ao mesmo tempo, o sistema comercial deve receber os impulsos corretos das condições de mercado, para que possa pressionar as áreas de vendas por melhores resultados. Nesse sentido, pode haver basicamente três situações diferentes durante o processo de acompanhamento e reavaliação do Delivery Value (DV).

Na primeira, que é ilustrada na figura 3.2, os custos de produção podem se apresentar menores que o DV, o que resulta numa margem para o sistema de produção e ao mesmo tempo os preços de mercado indicam também uma situação de margem positiva com relação ao DV, produzindo como consequência também uma margem para o sistema comercial. É a melhor situação possível observável, uma situação de “Margem Positiva”, que permitirá a absorção dos custos corporativos incluídos no Base Value.

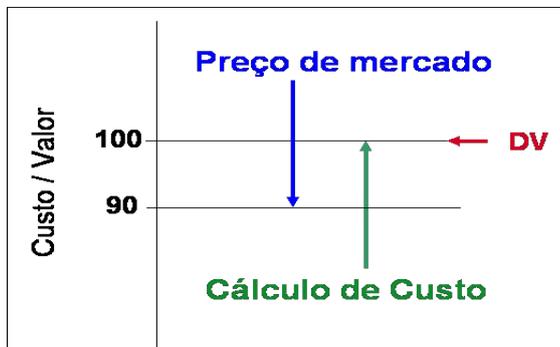


Fonte: Elaborada pelo pesquisador e baseado em material fornecido pelo líder de projeto da unidade de Produção e Logística

Figura 3.2 Situação de Margem Positiva

Nessas condições, considerando-se o princípio implícito de melhoria contínua no processo, a decisão do comitê virá provavelmente no sentido de reduzir em determinada medida o DV ou no mínimo mantê-lo, com o objetivo de colocar pressão no sistema de produção para que haja um aumento de produtividade e conseqüente redução de custos, baseado em projeções de longo prazo. Ao mesmo tempo, os objetivos colocados para as áreas comerciais devem exercer também alguma pressão do ponto de vista de margens ou volumes de vendas.

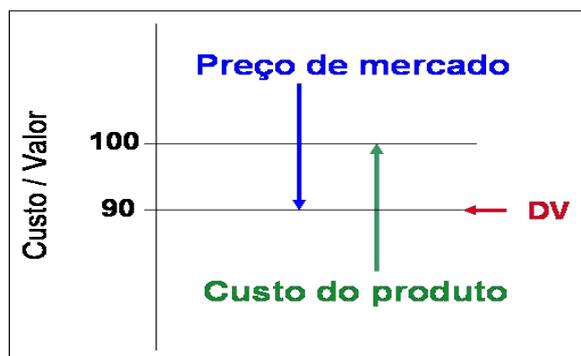
Uma segunda possibilidade é uma situação em que o DV é suficiente para absorver os custos de produção, mas não é competitivo em relação aos preços de mercado, como ilustrado na figura 3.3. Isso indica uma situação de “Desafio de Preços” em que deve ser colocada uma pressão no sistema comercial para que esforços de marketing sejam implementados no sentido de melhorar as margens do produto.



Fonte: Elaborada pelo pesquisador e baseado em material fornecido pelo líder de projeto da unidade de Produção e Logística

Figura 3.3 Situação de Desafio de Preços

Já uma terceira possibilidade seria aquela em que o DV não é suficiente para absorver os custos de produção. Nesse caso, identifica-se uma situação de “Desafio de Custos”, conforme ilustrado na figura 3.4.



Fonte: Elaborada pelo pesquisador e baseado em material fornecido pelo líder de projeto da unidade de Produção e Logística

Figura 3.4 Situação de Desafio de Custos

Nesse caso a área de Produção e Logística deve ser pressionada para que promova processos de melhoria de produtividade que resultem na reversão da margem negativa.

A unidade corporativa, do ponto de vista do fluxo de preços de transferência, deve fazer uma ponte entre a unidade de Produção e Logística e a de Vendas Industrial, garantindo que todos os custos corporativos sejam absorvidos por uma margem aplicada sobre o Delivery Value (Mark up) para se chegar ao Base Value. Nesse aspecto, o sistema de controle, através do processo de melhoria contínua, busca sempre uma situação de margem positiva (figura 3.2) que viabilize a absorção desses custos corporativos.

Na unidade de Vendas Industrial o preço de transferência é o resultado da análise de uma série de variáveis: preços de produtos similares (benchmarking), o custo de produção (Base Value), elasticidade-preço do volume de vendas, e rentabilidade esperada quando do projeto de pesquisa e desenvolvimento.

Apesar de ser um método de apuração que considera os preços finais da concorrência como principal parâmetro de decisão de alterações nos preços, pode-se dizer que o Factory Price é um preço negociado, pois a unidade de Vendas Brasil tem a possibilidade de argumentar sobre aumentos de preços e negociar condições especiais sobre a lista de preços vigente, com base nas mensagens de mais curto prazo das alterações na carteira de clientes e pressões de preço desses clientes finais nos processos de negociação.

3.3 Análise dos resultados

Os procedimentos descritos sobre a ferramenta de controle da Scania dão margem a alguns questionamentos sob o aspecto da congruência entre as unidades de Produção e Logística e Vendas Industriais.

O cenário do desafio de preços, por exemplo, poderia se originar em alguns casos de uma ineficiência produtiva mascarada, ou ocorreu algum equívoco no estabelecimento do Delivery Value? Várias poderiam ser as respostas. O produto pode não estar adequadamente ajustado às condições competitivas, sendo superestimado em termos tecnológicos, por exemplo, em relação às demandas de mercado, o que o tornaria mais caro do que a concorrência – nesse caso é realmente um desafio para a área de mercado e não para a área de produção. Ao mesmo tempo, durante o processo de introdução dos produtos novos, por razões estratégicas, um produto pode ser lançado com preços abaixo do custo, e à partir daí será realmente também um desafio de preços para a área comercial, que deverá trabalhar duro até trazê-lo para condições rentáveis.

Pode-se dizer que a interpretação é possível e lógica, mas pode ser questionável. Ou seja, em algumas situações o foco pode ser desviado da produção para o sistema comercial.

Constatou-se, no entanto, durante as entrevistas com os controllers, que a empresa aparentemente trata com muito cuidado essas situações, entendendo que o diagnóstico de

desafio de preços deve apenas ser concluído após exaustivas análises e revisões. Mais do que isso, se considera uma oportunidade de discussão interdepartamental. O desafio de preços pode ser inicialmente aceito, mas com o tempo questionado pela área comercial, que então voltará a colocar em dúvidas o DV, e desse modo, a decisão pode ser reavaliada e se transformar num desafio de custos, ou em determinadas condições, conclusões mais radicais podem inclusive apontar pela descontinuidade do produto ou revisão da estratégia de mercado.

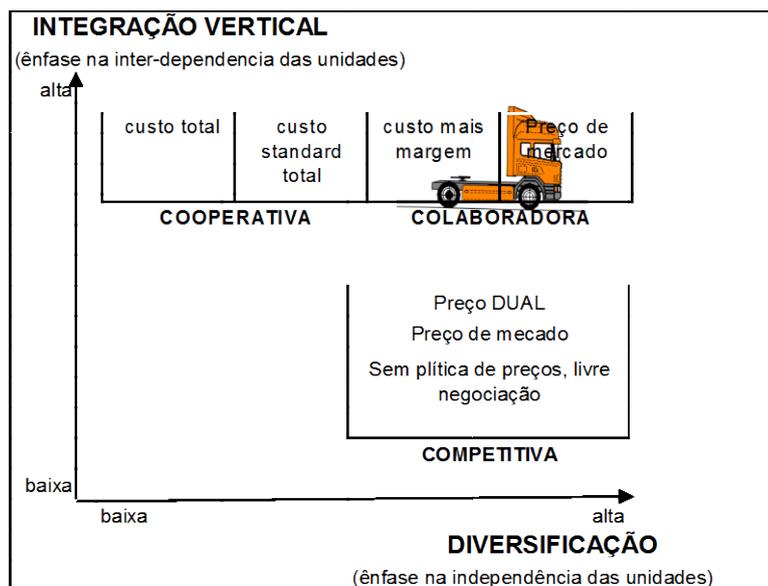
Além disso, quando o nível de produtividade interna alcança patamares superiores aos de mercado e, em função do princípio de melhoria contínua que rege o sistema de produção, o DV é mensurado pelo preço meta de longo prazo a um valor menor que o preço de mercado, pode haver, por princípio, como consequência, uma distorção na mensagem enviada ao sistema comercial através do preço de transferência. Essa distorção resulta de um faturamento subestimado para a Unidade comercial, que pode fazer com que os gerentes de vendas reduzam preços para garantir maiores volumes de vendas que permitam atingir ou melhorar suas metas.

Alles e Datar (1998) desenvolvem o raciocínio do uso estratégico do preço de transferência para essas situações para evitar que os gerentes das unidades responsáveis por estabelecer os preços para os clientes finais, conforme comentado acima, caiam na tentação de reduzir esse preço em busca de maiores volumes de vendas.

Soluções de apuração Dual, que são também difundidas na literatura (BUFONI, 2007), podem ser usadas para tratar situações como a de envio de informações distorcidas de curto prazo para o Sistema comercial, e talvez pudessem ser uma alternativa para a Scania nesses casos, ajustando os desvios apontados quando o DV é menor do que o preço de mercado.

Mas de acordo com as informações obtidas nas entrevistas, os controllers demonstram entender esses impactos e acreditam que podem evitar distorções oriundas dos mesmos através do processo de discussão interna. Como as decisões de revisão do Delivery Value acontecem nos altos níveis organizacionais e as discussões que antecedem essas decisões são multifuncionais, envolvendo membros de todas as unidades, situações como essas são pontuadas e desvios evitados.

Com relação às metodologias de apuração, a figura 3.5 ilustra o desenho de um caminhão incluído na figura 2.2, que descreve o paralelo entre estratégia de diversificação e as metodologias de apuração interno. O desenho do caminhão faz uma referência ao posicionamento da Scania nesse gráfico, a partir de sua classificação como empresa de perfil colaboradora.



Fonte: Elaborado pelo pesquisador com base na figura 2.2 (Eccles, 1983, p. 12)

Figura 3.5 Estratégia e preços de transferência na Scania

As metodologias aplicadas na Scania para o DV mostram-se em linha com os conceitos de Eccles (1983), pois consideram justamente preços com base no Mercado ou no Custo Padrão mais margem.

No fundo, a base do sistema de controle através dos preços de transferência na Scania, que é o mecanismo que gera os cenários de desafio de preços e desafio de custos, tem em sua essência a promoção da melhoria contínua através da geração de conflitos, o que denota um alinhamento com a teoria de Eccles.

Por outro lado, na ponta do sistema de transferências internas, o Factory Price faturado a unidade de Vendas Brasil é num preço negociado, apesar de se basear em parâmetros de mercado. Nesse caso, observando-se a figura 3.5, a Scania se classificaria como uma empresa muito mais competitiva, com unidades internas mais independentes e que não demandam ganhos de sinergia interna.

No entanto, conforme já comentado no referencial teórico, para Adler (1992), que se baseia nas premissas de Watson e Baumler (1975), ao contrário do que defende Eccles, no caso de empresas colaboradoras, a administração dos conflitos internos inerentes a esse tipo de estratégia é mais bem equacionada através de metodologias de preços negociados.

Portanto, no caso do modelo de Eccles, o DV e o Base Value se enquadram na classificação proposta, mas o Factory Price, por outro lado, não se mostra completamente alinhado. Já com relação ao modelo de Adler, tomando como premissas as idéias de Watson e Baumler, o Factory Price se mostra adequado, mas o DV e o Base Value não exatamente.

A resposta para essas reflexões sobre teoria e prática na Scania está mais uma vez no mecanismo de desafio de custos e desafios de preços, que promove, através da utilização de referências mercadológicas no caso do Factory price, o surgimento de questionamentos que dão origem a um processo de negociação entre as unidades de Vendas Industrial e Vendas Brasil, permitindo no limite, a revisão de estratégias de mercado e produto. Ou seja, apesar da classificação como preço negociado, existem parâmetros de mercado atuando fortemente no processo.

Ao mesmo tempo, o DV é decidido pela administração central com base em preços de mercado ou custo padrão mais margem baseados em metas de aumento de produtividade. No entanto, no limite, o desafio de custos ou de preços, podem gerar questionamentos quanto ao nível do DV que serão de alguma forma negociados entre as unidades de Produção e

Logística e Vendas Industrial e a alta administração. Com isso, apesar da classificação como preço de mercado ou custo padrão mais margem, existe um forte componente de negociação implícito no processo.

4. Considerações finais

Em que condição realmente materializa-se um desafio de preços ou de mercado? Será que o mercado, em condições competitivas, suporta alguma pressão por preços, mesmo com esforços de marketing vultuosos? E se algum produto se encontra nessas condições, porque isso não foi identificado quando do processo de aprovação da introdução desse produto? Houve erro na estimação dos preços ou as condições de mercado mudaram se comparadas ao período da introdução?

Mais do que respostas diretas, o sistema de controle da Scania visa gerar situações de discussão interdepartamental que levem a melhoria dos processos.

O que motivou a realização desse estudo é que a adoção de metodologias de preços de transferência inadequadas à estrutura organizacional e às estratégias definidas pelas organizações pode levá-las a tomar decisões gerenciais equivocadas que geram prejuízos financeiros. Nesse contexto a pesquisa buscou como objetivo principal avaliar como o preço de transferência é utilizado como ferramenta de controle gerencial no contexto da estratégia organizacional das corporações divisionalizadas, buscando entender as conseqüências dos procedimentos adotados no caso da Scania Latin América.

Observou-se que o sistema de preços de transferência, através do mecanismo de desafio de preços e desafio de custos, amparado num processo de negociação interno baseado em parâmetros de *benchmarking* e metas de produtividade, e alinhado a estratégia de diversificação relacionada de perfil colaborador da empresa, procura atender às demandas de um mercado já estabelecido e de alta tecnologia e competitividade, e nesse sentido, mostrou-se adequado, levando em consideração o referencial teórico considerado.

Referências

- ADLER, Ralph W. Transfer Pricing for World-Class Manufacturing. **Long Range Planning**, v.29, p.69-75, February 1996.
- ALLES, Michael e DATAR, Srikant. Strategic Transfer Pricing. **Management Science**, v.44, n.4, p.451-461, April 1998.
- ANTHONY, Robert N. e GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2008.
- BRESCIANI, Luiz Paulo. O Contrato da Mudança: A Inovação e os Papéis dos Trabalhadores na Indústria Brasileira de Caminhões. Tese (Doutorado) – **Universidade Estadual de Campinas**. Campinas: UNICAMP, 2001.
- BUFONI, André L. Solução Dual para a Determinação de Preços de Transferência: Um Estudo para o Mercado Automobilístico. **Revista Pensar Contábil**, Vol. 9, n. 37, 2007.
- ECCLES, Robert G. Control with Fairness in Transfer Pricing. **Harvard Business Review**, p.111-123, November 1983.
- HILL, Charles W. L.; HITT, Michael a. e HOSKISSON, Robert e. Cooperative Versus Competitive Structures in Related and Unrelated Diversified Firms. **Organization Science**, v.3, n.4, p.501-521, November 1992.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant e FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

MILGRON, Paul e ROBERTS, John. **Economics, Organization & Management**. Prentice Hall, 1992.

PORTER, Michael E. **Competição**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

WATSON, David J. H. e BAUMLER, John V. Transfer Pricing: A Behaviour Context. **The Accounting Review**, p.466-474, July 1975.

SANTOS, Roberto Fernandes dos. **Preços de Transferência entre Unidades de Negócio. Aplicação na Movimentação de Recursos Financeiros**. 2002, Lorosae - 1ª ed, São Paulo.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. Porto Alegre, Bookman, 2005.