

**CONTABILIDADE E CONTROLES GERENCIAIS INTEORGANIZACIONAIS:
UM ENSAIO TEÓRICO SOB A PERSPECTIVA DA ECONOMIA DOS CUSTOS DE
TRANSAÇÃO**

**ACCOUNTING ANDE MANAGEMENT CONTROLS INTER-
ORGANIZATIONAL: A THEORETICAL ASSAY UNDER THE PERSPECTIVE OF
TRANSACTION COSTS ECONOMICS**

**Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida¹
Antônio André Cunha Callado²**

Resumo: O aporte teórico da Economia dos Custos de Transação pode ser utilizado no estudo da existência e melhores configurações das relações interorganizacionais, bem como no entendimento das práticas de controle gerencial socialmente construídas. Nesta perspectiva, objetivou-se relacionar práticas de contabilidade e de controle gerenciais interorganizacionais às estruturas de governança da transação oriundas da teoria dos custos de transação, tomando por base o estudo de Gonzaga *et al.* (2015) que o fizeram no contexto restrito aos mecanismos de gestão de custos inteorganizacionais. A reflexão desenvolvida neste ensaio propõe que benchmark de informações de custos e previsões de demandas podem ser úteis à negociação entre os parceiros quando da estrutura de governança de mercado; as práticas de compartilhamento de informações financeiras selecionadas, previsões de demandas e benchmark de informações de custos, podem ajudar na celebração do acordos contratuais, bem como orçamentos interorganizacionais e informações de custos de produtos podem ajudar no monitoramento da execução contratual, dentro da estrutura de governança híbrida; e para a governança hierárquica, as práticas de livros abertos, preços de transferência, contas de competência, orçamentos inteorganizacionais, comparações entre o orçamento planejado e o real, ciclo de tempo, informações de custos de produtos, custeio alvo, sistema de gestão de custos e incentivos aos *boundary spanners* podem contribuir para cooperação entre os parceiros e inibir o comportamento oportunista.

Palavras-chave: Práticas de Contabilidade e Controle Gerenciais Interorganizacionais; Estrutura de Governança da Transação; Oportunismo.

Abstract: *The theoretical basis of Transaction Cost Economics can be used to study the existence and best settings of interorganizational relations and the understanding of management control practices socially constructed. In this perspective, the objective was to relate accounting practices and interorganizational managerial control to the transaction governance structures derived from the*

¹ Professora Adjunta da Universidade Federal da Paraíba. Doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Cidade Universitária, s/n – Castelo Branco – João Pessoa-PB. (83) 98815-3292. kknalmeida@gmail.com

² Professor Adjunto da Universidade Federal Rural de Pernambuco e Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba. Cidade Universitária, s/n – Castelo Branco – João Pessoa-PB. (81) 99987-9704. andrecallado@yahoo.com.br

transaction costs economics, based on the study of Gonzaga et al. (2015) that made in the context restricted to inteorganizacionais cost management mechanisms. The reflection developed in this essay proposed that benchmark information costs and demand forecasts can be useful to negotiation between the partners when the market governance structure; financial information sharing practices selected, forecasts of demand and benchmark cost information can help in the celebration of contractual agreements and interorganizational budgets and product cost information can help in monitoring the contract execution within the governance structure hybrid; and hierarchical governance, open books practices, transfer pricing, competence accounts, inteorganizacionais budgets, comparisons between the planned budget and the actual, cycle time, product cost information, target costing, system of management costs and incentives for boundary spanners can contribute to cooperation between the partners and inhibit opportunistic behavior.

Keywords: *Accounting and Control Practices Management Interorganizational; Transaction governance structure; Opportunism.*

1. INTRODUÇÃO

A discussão estabelecida neste esnaio se centra nas relações inteorganizacionais, consideradas pela perspectiva da Economia dos Custos de Transação, uma vez que ao concentrar-se não em uma empresa individual mas nas relações interorganizacionais, as práticas de controle gerencial socialmente construídas, que podem impactar na cooperação entre as partes envolvidas, são objeto de análise.

Para obter compreensão de como as relações interorganizacionais existem e o que deve ser feito pelas empresas para melhores configurações interorganizacionais, do ponto de vista teórico, Uddin e Hassan (2011) exemplificam vários modelos teóricos, tais como Economia dos Custos de Transação, Visão Baseada em Recursos, Teoria da Agência, Teoria Ator-Rede, Teoria da Contingência, e outras. Dentre esses modelos, interessa-nos a Economia dos Custos de Transação que, para Uddin e Hassan (2011), explica que a cooperação interorganizational pode garantir os custos de transação reduzidos, eficiência econômica e estabilidade transacional, minimizando racionalidade limitada e incerteza.

O estudo dos custos de transação se insere na chamada “Nova Economia Institucional”, uma das vertentes da Teoria Institucional e tem em Oliver Williamson um dos seus principais expoentes. Scott (2008) explica que o teórico pioneiro inaugurando esta abordagem foi Ronald Coase (1937), em seu artigo “A natureza da firma”, para quem os custos de transação causam o surgimento das empresas, entendimento só desenvolvido na década de 1970 por Oliver Williamson, para quem os custos de transação aumentam como uma função de duas condições emparelhadas: quando racionalidade individual, que é “limitada” (cognitivamente limitada), é confrontada por intensificada complexidade e incerteza, e quando oportunismo - propensão de alguns atores para mentir e enganar - é aliada à ausência de alternativas de parceiros de negócios.

Tendo a transação como unidade básica de análise, Williamson (1981) orienta que a eficiência é atingida somente se as estruturas de governança são adaptadas às necessidades específicas de cada tipo de transação. Tais estruturas são descritas por Williamson (1979), que as entende como o framework institucional no qual a totalidade de uma transação é decidida, sendo mercados e hierarquias suas duas principais alternativas.

Scott (2008) observa que Williamson estende os argumentos de Coase empurrando-os para além da comparação mercado versus empresa, por considerar uma ampla variedade de alternativas de “sistemas de governança” variando do mercado, à formas organizacionais híbridas, tais como *franchising* ou acordos de aliança, à vários tipos de estruturas

hierárquicas, tais como empresas unificadas e corporações multidivisionais. Ainda segundo Scott (2008), Williamson frequentemente constrói sua explicação da estrutura esclarecendo a escolha da forma obtida apontando para as suas consequências, mostrando pouco interesse no processo pelo qual variadas estruturas de governança surgem ou são transformadas.

Na perspectiva interorganizacional também se faz presente estudos sobre contabilidade e controle gerenciais. Conforme considera Pereira (2014), provavelmente em resposta à intensificação da competitividade das empresas, pesquisadores de Controladoria estão investigando fenômenos interorganizacionais, tais como os estudos sobre gestão estratégica de custos, *open book accounting* e custeio alvo.

Scott (2008) corrobora para o entendimento da necessidade de mais controles ao afirmar, apoiando-se em Williamson (1975, 1985) que sob as condições de racionalidade limitada, confrontada por intensificada complexidade e incerteza, e sob a existência de oportunismo, trocas são provavelmente removidas do mercado e trazidas dentro da estrutura organizacional ou, se já estiver dentro de uma organização, estimulam o desenvolvimento de elaboração de mais controles.

Gonzaga *et al* (2015) verificaram que os mecanismos disciplinadores presentes na estrutura conceitual da Gestão de Custos Interorganizacionais - GCI estão relacionados aos mecanismos de governança previstos pela Economia dos Custos de Transação – ECT. Para a estrutura de mercado, Gonzaga *et al* (2015) inferiram que os sistemas de incentivos financeiros, de mensuração de desempenho e de gestão de custos (que constituem instrumentos formais de prestação de contas) podem viabilizar tal estrutura.

Já abertura de livros, contratos em nível de serviços, acordos formais de sigilo entre fornecedores e cliente, adoção formal de contratos, acordos de confidencialidade de informações e orçamentos interorganizacionais, se adequadamente implementados, podem ser instrumentos necessários para o funcionamento da estrutura híbrida da ECT, uma vez que tendem a coordenar e controlar as relações, reduzir a assimetria de informações e reduzir o comportamento oportunista. E, por fim, o custeio alvo e o orçamento interorganizacional são capazes de atender as características da estrutura hierárquica da ECT. (GONZAGA *et al*, 2015).

Para Dekker (2016) uma literatura crescente examina o controle gerencial das relações interorganizacionais do ponto de vista dos parceiros colaboradores, cuja questão central é como as empresas organizam relações de colaboração de tal forma que contribuam eficazmente para os interesses das empresas colaboradoras. Alguns desses estudos examinam como as empresas desenham contratos e controle gerenciais interorganizacionais para alinhar e salvaguardar os seus interesses e facilitar a coordenação mútua. Outros estudos se centram no controle das empresas sobre suas atividades de colaboração, incluindo a sua interferência nas atividades colaborativas e decisões, bem como o papel dos indivíduos ou funções específicas, dentre outros.

Nesta perspectiva, o presente trabalho objetiva relacionar práticas de contabilidade e controle gerenciais interorganizacionais às estruturas de governança da transação na perspectiva da teoria dos custos de transação.

2. CONTABILIDADE E CONTROLE GERENCIAIS INTERORGANIZACIONAIS

As relações de colaboração entre empresas tem sido alvo de pesquisas, inclusive na área contábil. Caglio e Ditillo (2012) lembram que um tema importante relacionado ao funcionamento destas relações colaborativas é a necessidade de “abertura de informações”,

através da troca de informações de contabilidade gerencial (financeiras e não financeiras) entre as empresas para apoiar a ação interorganizacional.

Nesta perspectiva, Jakobsen (2010) encontrou evidências de que a contabilidade gerencial apoia a prática de poder, ao fornecer a fonte para declarações usadas no processo de negociação dos termos da cooperação, empregando *open book accounting*, para o fornecedor justificar seus preços, e benchmark de informações de custos, para colocar pressão sobre esse fornecedor ao fazer referência ao mercado, ambos com a finalidade de encontrar um preço de fatura que reflita os custos de fabricação do produto para o fornecedor.

Com base em seus achados, Jakobsen (2010) considera que as fronteiras entre as partes envolvidas em relações interorganizacionais são definidas durante a negociação dos termos do contrato e contabilizadas pelo emprego das declarações, sendo que o contrato liga as duas partes se engajando no relacionamento interorganizacional e cria um fórum para troca de informações refinadas.

Mouritsen e Thrane (2006) ao estudarem como a contabilidade é uma “força” - um ator - no estabelecimento e desenvolvimento de relacionamentos interorganizacionais, constataram que esta pode trabalhar através de dois diferentes tipos de operações - mecanismo de auto-regulação ou mecanismos de orquestração. Explicam que os primeiros facilitam a interação da rede “sem atritos”, reduzem o conflito, parasitismo e concorrência e instalam incentivos, além de fornecerem transparência e previsibilidade nos fluxos financeiros, tais como os preços de transferência.

Os mecanismos de orquestração auxiliam o desenvolvimento da rede como uma entidade com um objetivo comum, ajudando a desenvolver novas relações de complementaridade, tais como segmentações que dividem as empresas parceiras em grupos para desaparecer concorrência interna. (MOURITSEN e THRANE, 2006).

Dekker (2016) considera que a principal questão a ser abordada sobre contabilidade gerencial dentro de relações colaborativas é a forma como as empresas “traduzem” os seus acordos de colaboração para controles gerenciais utilizados no nível de *boundary spanners*, o que envolve examinar como decisões e incentivos de *boundary spanners* estão alinhados com objetivos particulares e colaborativos das empresas parceiras. Dekker (2016) esclarece que *boundary spanners* são os indivíduos responsáveis pela gestão das relações interorganizacionais representando a sua própria empresa e, frequentemente interagindo com *boundary spanners* em empresas parceiras.

Dekker (2016) observa, ainda, que a maioria dos estudos sobre contabilidade gerencial interfirmas tem abordado questões em nível da empresa, tais como sobre os limites da empresa (por exemplo, a escolha entre fazer-compra-ou-aliar-se, e entre joint ventures e alianças não representativas de capital), estratégias colaborativas de empresas (por exemplo, gestão do crescimento, entrada no mercado, inovação, transferência de conhecimentos e de risco através da colaboração), e a aquisição de recursos estratégicos através dos parceiros de negócios.

Lopes *et al* (2014) identificaram as práticas de contabilidade interorganizacional adotadas em 55 indústrias de médio e grande porte da Região Metropolitana do Recife, em que a previsão de demandas foi a informação mais compartilhada, o meio mais usual é através de *e-mails*, seguido de reuniões face a face e as informações de cunho financeiro foram aquelas com menor frequência de compartilhamento, tanto com clientes quanto com fornecedores e operadores logísticos.

Do exposto, observa-se a presença da contabilidade e controle gerenciais no contexto inteorganizacional e sua variedade de práticas. Apoiando-se nessa revisão de literatura, as práticas de contabilidade e controle gerenciais interorganizacionais consideradas neste estudo, úteis ao desenvolvimento das reflexões sobre a correspondência entre estas e as estruturas de governança da transação, são: informações financeiras selecionadas, livros abertos, benchmark de informações de custos (JAKOBSEN, 2010); Preços de transferência, contas de competência (MOURITSEN e THRANE, 2006); Incentivos aos *boundary spanners* (Dekker, 2016); Previsões de demandas, Comparações entre o orçamento planejado e o real, ciclo de tempo, informações de custos de produtos (LOPES *et al.*, 2014); Orçamentos interorganizacionais, custeio alvo, sistema de gestão de custos (GONZAGA, *et al.*, 2015).

3. CARACTERÍSTICAS DIFERENCIADORAS DAS ESTRUTURAS DE GOVERNANÇA

Esta seção dedica atenção sobre os atributos que fazem as estruturas de governança diferirem entre si, que segundo Williamson (1991, 2002) estão relacionados ao regime de direito contratual, à capacidade de adaptação e à utilização de instrumentos de incentivo e de controle, comentados a seguir.

Para Willianson (1991), cada forma genérica de governança - mercado, híbrido, e hierarquia - deve ser apoiada por uma forma diferente do direito contratual. Baseando-se na classificação dos contratos de Macneil (1974; 1978) tem-se as formas de contratos: clássicos, neoclássicos e relacionais.

Apoiado no entendimento de Macneil, Willianson (1991) explica que o direito contratual clássico se aplica à operação ideal em Direito e Economia, na qual a identidade das partes é irrelevante, uma vez que compradores e vendedores não têm qualquer relação de dependência uns com os outros, cuja renovação contratual se dá apenas porque fornecedores atuais estão continuamente satisfazendo licitações no mercado a vista. Prevalece interpretação legalista, com substituição de termos menos formais por mais formais e duras negociações nas quais as regras do direito contratual são rigorosamente aplicadas. A contratação clássica é congruente e apoia a forma de organização de mercado autônomo. (WILLIAMSON, 1991).

O direito contratual neoclássico se aplica aos contratos em que as partes de uma transação mantém autonomia, mas são bilateralmente dependentes, em que identidade claramente importa e seu término prematuro ou má adaptação persistente colocaria encargos sobre uma ou ambas as partes. Modos híbridos de contratação são apoiados pelo direito contratual neoclássico, que é mediado por mecanismos de contratação flexíveis para efetuar realinhamento e restaurar a eficiência em caso de alterações imprevistas. (WILLIAMSON, 1991).

Por fim, a contratação relacional tem seu ponto de referência a relação inteira como ela se desenvolveu através do tempo, e não o acordo original, como nas classificações anteriores, alcançando, assim, uma vasta gama de normas além daquelas centradas no intercâmbio e seus processos imediatos (WILLIAMSON, 1979). Caracteriza-se pela ausência de preocupação de elaboração de contratos detalhados, com exaustiva estipulação de todos os procedimentos a serem adotados, bastando apenas estabelecer: metas e objetivos a serem alcançados; condições gerais de execução contratual, com especificação de critérios para imprevistos os quais definem quem tem a autoridade para agir e limites para essas ações; e mecanismos para resolução de conflitos, caso ocorram (FIANI, 2002).

Do exposto, como diferenciação das estruturas de governança da transação relacionadas ao direito contratual, tem-se que a forma de governança do mercado abriga a

contratação clássica, enquanto que o modo híbrido comporta a contratação neoclássica e a hierarquia suporta a contratação relacional.

No que se refere à capacidade de adaptação como segundo elemento diferenciador das estruturas de governança, Williamson (1991), baseando-se em Hayek e Barnard, considera a adaptação à evolução das circunstâncias como o problema econômico central da organização. Como estes dois últimos autores tinham visões distintas, Williamson (1991) tipificou os problemas de adaptação em dois: problemas de adaptação A (autonomia) e problemas de adaptação C (cooperação).

Os problemas de adaptação A (autonomia), refere-se aqueles pensados por Hayek, em que os preços servem como estatísticas suficientes, isto é, as alterações na procura ou no fornecimento de uma mercadoria se refletem em mudanças de preços, em resposta a qual os participantes individuais são capazes de tomar as ações certas. (WILLIAMSON, 1991)

Os problemas de adaptação C (cooperação), pensados por Barnard, referem-se a alterações que exigem esforços conscientes, deliberados e propositais entre as partes para elaborar mecanismos de coordenação internas adaptativas. Tais partes leem e respondem aos sinais de forma diferente, mesmo que o seu objetivo seja conseguir uma oportuna e compatível resposta combinada, em que os principais custos são os de má adaptação das transações ao ambiente durante o intervalo de negociação. (WILLIAMSON, 1991)

Assim, Williamson (1991) prescreve que a estrutura de governança do mercado exhibe adaptações do tipo A, o modo híbrido apresenta adaptações semi-forte dos dois tipos e a hierarquia expõe adaptações do tipo C.

Como último elemento diferenciador das estruturas de governança, a utilização dos instrumentos de incentivo e de controle se refere a intensidade desse incentivo e a confiança em controles administrativos. Para Williamson (1991) os mercados são uma "maravilha" em aspectos de adaptação (A), porque a apropriação de fluxos individuais de receitas líquidas faz com que cada parte tenha um forte incentivo para reduzir custos e se adaptar de forma eficiente, constituindo-se em incentivos de alta intensidade.

Entretanto, a organização interna das transações "em estruturas hierárquicas requer a criação de incentivos alternativos aos oferecidos pelo mercado – na função de sancionar, penalizar ou premiar a conduta do agentes (...)" (PONDÉ, 2002, p. 296). O uso de organização formal para orquestrar adaptação coordenada a alterações inesperadas (adaptação C) tem um custo, uma vez que as divisões dentro da empresa tanto podem fazer afirmações plausíveis que são casualmente responsáveis pelos ganhos quanto àquelas que relatam perdas poderem fazer alegações plausíveis que os outros são culpados, resultando em degradação de intensidade de incentivo e custos burocráticos adicionais.

Além do instrumento da intensidade de incentivos, outro que Williamson (1991) se refere como igualmente importante na diferenciação das estruturas de governança da transação é a confiança em controles administrativos e considera que a hierarquia é sustentada pela eficácia diferencial de controles administrativos no seio das empresas e a intensidade de incentivo é, por vezes, deliberadamente suprimida, uma vez que a intensidade de incentivo fica no caminho de adaptabilidade bilateral, então, mais fraca intensidade de incentivo apoiada por controles administrativos adicionais (Monitoramento e políticas de recompensas e sanções) pode ser ótima.

Reunindo os três aspectos diferenciadores das estruturas de governança, conforme comentado acima, Williamson (1991) elaborou um quadro (quadro 1) que resume tais discussões, possibilitando o entendimento de que mercado e hierarquia são modos polares, enquanto que o híbrido está localizado entre os dois em todos os cinco aspectos atribuídos.

Quadro 1 - Atributos distintivos das estruturas de governança de mercado, híbrido e hierarquia

Atributos	Estrutura de Governança		
	Mercado	Híbrido	Hierarquia
Instrumentos			
Intensidade de Incentivo	Forte	Semi-forte	Fraco
Controles Administrativos	Fraco	Semi-forte	Forte
Atributos de Desempenho			
Adaptação (A)	Forte	Semi-forte	Fraco
Adaptação (C)	Fraco	Semi-forte	Forte
Lei Contratual	Forte	Semi-forte	Fraco

Fonte: Adaptado de Williamson (1991)

Cabe ressaltar que Williamson (1991) insere considerações sobre sistemas contábeis nos seguintes termos: nas adaptações do tipo A, em que as partes autônomas não tem nem reivindicações legítimas contra os ganhos nem podem ser responsabilizadas pelas perdas, os sistemas de contabilidade não podem ser manipulados para compartilhar ganhos ou subsidiar perdas. Entretanto, nas adaptações do tipo C, há muitas maneiras pelas quais a sede pode usar o sistema de contabilidade para efeitos de redistribuições estratégicas, como por exemplo mudando os preços de transferência, conforme as preferências das partes.

No intuito de melhor compreensão dessas interações, realiza-se o presente estudo, sendo necessário neste ponto a correspondência dessas estruturas de governança com as práticas de contabilidade e controle gerenciais consideradas neste ensaio.

4. CORRESPONDÊNCIA DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE E CONTROLE GERENCIAIS INTERORGANIZACIONAIS ÀS ESTRUTURAS DE GOVERNANÇA DA TRANSAÇÃO NA PERSPECTIVA DA TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO.

Nesta seção, reflete-se sobre a correspondência entre as práticas de contabilidade e controle gerenciais interorganizacionais apontadas na literatura adotada e as necessidades de controle para cada uma das três formas de estrutura de governança da transação estabelecidas pela Teoria da Economia dos Custos de Transação, numa proposição dialética para refletir sobre a realidade.

Conforme visto, na estrutura de governança da transação via mercado não há esforço para sustentar a relação, sendo mais próxima da noção ideal de mercado. Segundo Fiani (2002) “na avaliação de uma transação, as partes precisam consultar apenas sua própria experiência”. Nesta perspectiva, benchmark de informações de custos e previsões de demandas podem ser úteis à negociação, atenuando a disputa das partes em torno do fluxo de lucros, uma vez que pela Teoria da Economia dos Custos de Transação, na governança via mercado e se tratando de transação não específica, compra alternativa e regime de suprimento é, presumivelmente fácil de trabalhar externamente, sendo estas alternativas de

mercado as principais protetoras de cada uma das partes contra o oportunismo do seu oposto. (WILLIAMSON, 1979).

Adicionalmente, para Gonzaga *et al.* (2015) os sistemas de incentivos financeiros, mensuração de desempenho e de gestão de custos se constituem em instrumentos formais de prestação de contas e podem viabilizar a governança de mercado, uma vez que tais mecanismos consideram a confiança relacionada ao controle e busca a negociação de acordo entre os agentes, a fim de estreitar as relações entre estes, de forma a minimizar os custos da relação por meio de maior obtenção de controle.

Cabe ressaltar que, conforme Quintart e Zisswiller (1985, p.341) argumentam, “os custos de elaboração e de controle de contratos complexos, pela via do mercado, variam consideravelmente com as características dos decisores (racionalidade limitada e oportunismo) e com as características do mercado no qual esses decisores operam”.

Conforme lembra Schubert (2012) o principal elemento que define as estruturas de governança, segundo os preceitos da Economia dos Custos de Transação, são os ativos específicos, tanto pela necessidade de controle sobre os meios e os fatores de produção desses ativos, quanto pela dependência bilateral que pode haver nas relações comerciais, ganhando destaque a frequência das relações. Assim, quanto mais específico for um ativo, maior o risco e a ocorrência de oportunismos, o que requer maiores controles e custos e tendo em vista essa especificidade, a discussão se desloca da governança de mercado para a hierarquia e formas intermediárias.

Como forma intermediária, a governança híbrida abriga transações ocasionais, sejam elas mistas ou altamente idiossincráticas, nas quais se incluem variadas formas, conforme lembra Scott (2008), tais como *franchising* ou acordos de aliança, podendo comportar práticas de contabilidade e controle gerenciais variadas que objetivam contribuir para a cooperação entre os parceiros. Neste cenário, compartilhamento de informações financeiras selecionadas, previsões de demandas e benchmark de informações de custos, podem ajudar na celebração do acordos contratuais, bem como orçamentos interorganizacionais e informações de custos de produtos podem ajudar no monitoramento da execução contratual.

Abertura de livros, contratos em nível de serviços, acordos formais de sigilo entre fornecedor e cliente, adoção formal de contratos, acordos de confidencialidade de informações e orçamentos interorganizacionais são mecanismos citados por Gonzaga *et al* (2015) que podem ser instrumentos necessários para o funcionamento da estrutura híbrida, se adequadamente implementados.

Por fim e conforme os preceitos da Economia dos Custos de Transação, a governança de transação específica ou hierarquia se destina a transações de ativos que não envolvem padronização, portanto são idiossincráticos, com recorrência de negociação. Conforme lembra Scott (2008), há vários tipos de estruturas hierárquicas, tais como empresas unificadas e corporações multidivisionais, que Williamson (1979) divide-as em governança bilateral e governança unificada.

Especialmente na governança bilateral, considerando a dependência recíproca entre os parceiros, livros abertos, preços de transferência, contas de competência, orçamentos inteorganizacionais, comparações entre o orçamento planejado e o real, ciclo de tempo, informações de custos de produtos, custeio alvo, sistema de gestão de custos e incentivos aos *boundary spanners* podem contribuir para cooperação entre os parceiros e inibir o comportamento oportunista de qualquer um dos atores, ajudando a desenvolver a confiança entre estes, necessária ao sucesso da parceria.

No que se refere aos incentivos aos *boundary spanners*, cabe ressaltar uma questão levantada por Dekker (2016) referente ao exame desses incentivos estarem ou não alinhados aos objetivos particulares e colaborativos das empresas parceiras e recomenda considera-lo utilizando a noção de desempenho gerencial, e em particular, como isso é organizado e executado dentro das relações entre empresas.

Gonzaga *et al* (2015) destacam o custeio alvo e o orçamento inteorganizacional como mecanismos disciplinadores da gestão de custos interorganizacionais capazes de atender as características da estrutura hierárquica e consideram o estabelecimento de metas para os agentes uma forma de coordenação de objetivos entre as partes contribuindo para a redução do comportamento oportunista.

Por fim, observa-se que a intenção deste trabalho não é esgotar uma lista de práticas de contabilidade e controle gerenciais classificadas em cada uma das três estruturas de governança estabelecidas na Teoria da Economia dos Custos de Transação como se fossem mutuamente excludentes. Trata-se de uma reflexão proposta para ser amadurecida, ratificada ou retificada, por evidências empíricas em futuros trabalhos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho refletiu sobre a possibilidade de correspondência de algumas práticas de contabilidade e controle gerenciais interorganizacionais com as estruturas de governança da transação na perspectiva da teoria da economia dos custos de transação, tomando por base o estudo de Gonzaga *et al.* (2015) que encontrou associações entre os mecanismos disciplinadores da estrutura conceitual da gestão de custos interorganizacional com os mecanismos de governança previstos pela Economia dos Custos de Transação, porém indo além deste, por incorporar outras práticas de contabilidade e controle além das relacionadas a custos interorganizacionais.

Nas três estruturas de governança consideradas e suas necessidades de controle, refletiu-se que para a estrutura de mercado com transações padronizadas, benchmark de informações de custos e previsões de demandas podem ser úteis à negociação, atenuando a disputa das partes em torno do fluxo de lucros; na governança híbrida, na qual as transações tem caráter misto ou específico, porém ocasionais, ponderou-se que pela maior necessidade de controle e formalização contratual existentes devida a especificidade de ativos, as práticas de compartilhamento de informações financeiras selecionadas, previsões de demandas e benchmark de informações de custos, podem ajudar na celebração do acordos contratuais, bem como orçamentos interorganizacionais e informações de custos de produtos podem ajudar no monitoramento da execução contratual.

Na estrutura de governança hierárquica, em que há maior demanda por controles administrativos adicionais devido ao alto grau de idiosincrasia dos investimentos/ativos e a recorrência das transações, as práticas de livros abertos, preços de transferência, contas de competência, orçamentos inteorganizacionais, comparações entre o orçamento planejado e o real, ciclo de tempo, informações de custos de produtos, custeio alvo, sistema de gestão de custos e incentivos aos *boundary spanners* podem contribuir para cooperação entre os parceiros e inibir o comportamento oportunista.

Por fim, ressalta-se que o exercício de tais práticas precisa ser pensado no contexto de relações didáticas, isto é, no relacionamento entre pares em um arranjo coletivo, e/ou no contexto de rede de empresas. Isto pode significar que os controles que são utilizados para monitoramento do parceiro individual não sejam suficientes para o contexto da parceria, requerendo portanto adaptações e principalmente serem concebidos para permitir

alinhamento entre os interesses individuais dos parceiros e aqueles decorrentes da parceria. Neste sentido, Caglio e Ditillo (2008) citado por Dekker (2016) criticam pesquisas anteriores sobre controle gerencial interorganizacional por ter variáveis e estruturas que foram originalmente desenvolvidas para descrever os controles gerenciais interno das empresas, sem considerar sua adequação ao contexto da aliança acriticamente transplantados.

REFERÊNCIAS

- CAGLIO, A.; DITILLO, A. Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer–supplier relationships. *Management Accounting Research* v. 23. p. 61-78, 2012.
- DEKKER, H. C. On the boundaries between intrafirm and interfirm management accounting research . *Management Accounting Research*. v. 31, p. 86–99, jun. 2016.
- FIANI, R. Teoria dos Custos de Transação. In: KUPFER, D.; HASENCLEVER, L. (Org.). *Economia Industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2002.
- GONZAGA, R. P. et al. Mecanismos Disciplinadores da Gestão de Custos Interorganizacionais e Economia dos Custos de Transação: um ensaio teórico. *REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v.9, n.º 3, jul./set. 2015.
- JAKOBSEN, M. Management Accounting as the Inter-organisational Boundary. *Journal of Accounting & Organizational Change*, v 6, n.º1, pp. 96 – 122, 2010.
- LOPES, L.C. et al. Práticas de Contabilidade Interorganizacional em Indústrias de Médio e Grande Porte Instaladas na Região Metropolitana de Recife. *Revista Ciências Administrativas*. v. 20, n.º 2, jul./dez. 2014.
- MOURITSEN, J.; THRANE, S. Accounting, network complementarities and the development of inter-organizational relations. *Accounting, Organization and Society*, v. 31, p. 241-275, 2006.
- PEREIRA, A. N. O Controle Gerencial em Redes de Negócios: um estudo de caso no segmento de livrarias. *Tese de Doutorado*, 256 f. USCS – Universidade Municipal de São Caetano do Sul, SP, 2014.
- PONDÉ, J. L. Organização das Grandes Corporações. In: KUPFER, D.; HASENCLEVER, L. (Org.). *Economia Industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2002.
- QUINTART, A.; ZISSWILLER, R. *Teoria Financeira*. Lisboa: Editora Caminho S.A., 1985
- SCOTT, W. R. *Institutions and Organizations: ideas and interests*. 3ª ed., London: SAGE Publications, 2008.

SCHUBERT, M. N. Análise dos Custos de Transação nas Cooperativas de Leite no Oeste de Santa Catarina. *Dissertação de Mestrado*. 244 f. UFRS - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

UDDIN, M. B.; HASSAN, M. R. Conceptual framework of interorganizational cost management: A critical analysis. *ASA University Review*, v. 5, n. 2, p. 1-14, 2011.

WILLIAMSON, O. E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. *Law and Economics*. v. 22, n.º 2), pp. 233-261, 1979.

_____. The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach. *American Journal of Sociology*. v. 87, n.º 3 pp. 548-577, 1981.

_____. Strategizing, Economizing, and Economic Organization. *Strategic Management Journal*. v. 12, p. 75-94, 1991.

_____. The Theory of the Firm as Governance Structure: From Choice to Contract. *The Journal of Economic Perspectives*, v. 16, n.º. 3, p. 171-195, 2002.

_____. Transaction Cost Economics: an introduction. *Economics Discussion Papers*. v 1, 2007.