Mecanismos disciplinadores da Gestão de Custos Interorganizacionais e estruturas de governança da Economia dos Custos de Transação

Rosimeire Pimentel Gonzaga (FEA/USP e FACE/UFMG) - ropgonzaga@gmail.com

Humberto Silva Aillón (FEA USP) - humberto.aillon@gmail.com

Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr (FEA/USP e FACIC/UFU) - laracris.almeida@bol.com.br

Márcio Luiz Borinelli (USP) - marciolb@usp.br

Wellington Rocha (FEA-USP) - w.rocha@usp.br

Resumo:

O presente artigo buscou verificar se 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), enquanto instrumentos para salvaguardar relações contratuais. O trabalho foi desenvolvido por meio de um ensaio teórico, com base em pesquisa bibliográfica, tendo como contribuição principal para a literatura, a identificação da existência de relacionamentos entre mecanismos já consolidados da ECT, a qual busca verificar a forma como ocorrem as transações, e os mecanismos recentes da GCI, que busca por meio do gerenciamento de custos, a otimização do retorno total da cadeia de valor além dos limites da própria empresa. Como conclusão do trabalho constatou-se que, mesmo sendo recente a literatura acerca da GCI, os mecanismos disciplinadores utilizados por este artefato da Gestão Estratégica de Custos vão ao encontro dos mecanismos de governança utilizados pela ECT, ao apresentarem relação em diversos dos mecanismos analisados.

Palavras-chave: *Gestão de Custos Interorganizacionais. Mecanismos disciplinadores. Economia dos Custos de Transação.*

Área temática: *Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos*

Mecanismos disciplinadores da Gestão de Custos Interorganizacionais e estruturas de governança da Economia dos Custos de Transação

Resumo

O presente artigo buscou verificar se 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), enquanto instrumentos para salvaguardar relações contratuais. O trabalho foi desenvolvido por meio de um ensaio teórico, com base em pesquisa bibliográfica, tendo como contribuição principal para a literatura, a identificação da existência de relacionamentos entre mecanismos já consolidados da ECT, a qual busca verificar a forma como ocorrem as transações, e os mecanismos recentes da GCI, que busca por meio do gerenciamento de custos, a otimização do retorno total da cadeia de valor além dos limites da própria empresa. Como conclusão do trabalho constatou-se que, mesmo sendo recente a literatura acerca da GCI, os mecanismos disciplinadores utilizados por este artefato da Gestão Estratégica de Custos vão ao encontro dos mecanismos de governança utilizados pela ECT, ao apresentarem relação em diversos dos mecanismos analisados.

Palavras-chave: Gestão de Custos Interorganizacionais. Mecanismos disciplinadores. Economia dos Custos de Transação.

Área Temática: Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos.

1 Introdução

Na literatura recente têm surgido alguns questionamentos quanto ao real limite da firma, assim como questionado por Coase em 1937. Este autor argumenta que os limites das firmas no mundo real são distintos dos limites definidos pela literatura abordada pela Teoria Econômica Clássica.

Diferentemente da visão da Teoria Econômica Clássica, a firma pode ser definida como um conjunto de contratos coordenados para a execução da função produção, sendo que, as relações contratuais entre firmas podem ser configuradas por franquias, alianças estratégicas e parcerias, expandindo o conceito tradicional de firma (ZYLBERZSTAJN, 2000). Ainda, Souza e Rocha (2009) argumentam que o nexu de contratos, o qual define a firma, regula e coordena as interações entre agentes e ativos envolvidos nas diversas transações e atividades de uma empresa.

Desse modo, é possível verificar que os limites da empresa extrapolam os limites jurídicos e que existem relações contratuais das empresas com agentes ou companhias externas. Alguns autores (COAD; SCAPENS, 2006; MENARD, 2002) ressaltam o crescimento de relações contratuais entre firmas, em que se utilizam ferramentas como, alianças estratégicas, integração vertical, dentre outras. Nesse contexto, desponta a GCI como alternativa para o gerenciamento de custos nas relações contratuais entre companhias (SOUZA; ROCHA, 2008).

Assim, a GCI pode ser definida como uma abordagem estrutural de coordenação de atividades nas relações contratuais das empresas considerando uma rede de fornecimento, o que pode proporcionar redução do custo total da rede (COOPER; SLAGMULDER, 1999; HOFFJAN; KRUSE, 2006).

Para a aplicabilidade da GCI são requeridos alguns instrumentos considerados como mecanismos de controle organizacionais, os quais são utilizados para conduzir as

organizações envolvidas na GCI. Dentre eles, destacam-se os mecanismos disciplinadores com a função de reger as relações contratuais de duas ou mais organizações em uma cadeia de valor (SOUZA; ROCHA, 2009), e, assim, transmitir as pressões de redução de custos ao longo da cadeia, por meio do estabelecimento de metas para redução de custos (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

Contudo, os diversos contratos que compõem as firmas são incompletos (IUDÍCIBIUS; LOPES, 2004) requerendo custos de manutenção e de se fazer executar os contratos internos e externos das empresas, ou seja, o custo de transação (ROCHA JUNIOR, et. al, 2003).

Para Rocha Junior et. al (2003), a análise dos contratos envolvidos nas diversas relações das empresas tem sido o principal foco da Economia dos Custos de Transação, dada a sua função de governar as diversas transações das firmas. Diante deste cenário de incompletude dos contratos, Sunder (1997) define que a contabilidade possui algumas funções para a coordenação dos vários contratos existentes: (i) mensurar a contribuição de cada um dos participantes nos contratos, (ii) mensurar a fatia que cada um dos participantes tem direito sobre o resultado da empresa, (iii) informar os participantes a respeito do grau de sucesso do cumprimento dos contratos; e (iv) distribuir informações como conhecimento comum para reduzir o custo da negociação dos contratos. Estas funções evidenciam a importância da contabilidade na gestão e controle das relações de parceria.

Neste contexto, considerando a necessidade de mecanismos de controle nas relações de troca, os quais são inerentes à GCI, bem como de estruturas de governança para controlar as transações das firmas, devido à incompletude dos contratos, as quais são contempladas pela ECT, formula-se a seguinte questão de pesquisa: **Qual a relação entre os mecanismos disciplinadores presentes na Gestão de Custos Interorganizacionais e os mecanismos de governança previstos na Economia dos Custos de Transação?**

Desse modo, o presente estudo tem como objetivo verificar se os mecanismos disciplinadores presentes na estrutura conceitual da GCI estão relacionados aos mecanismos de governança previstos pela ECT, enquanto instrumentos para salvaguardar relações contratuais.

Para tanto, primeiramente são apresentados os elementos disciplinadores previstos na estrutura conceitual da GCI e, posteriormente, os mecanismos de governança previstos pela ECT. Na visão de Xu (2011), a GCI sofreu fortes influências da ECT e ampliou seu destaque com a contabilidade gerencial estratégica, com a análise da cadeia de valor etc.

Este estudo contribui para a literatura apresentando evidências quanto à existência de possíveis relacionamentos entre mecanismos de uma teoria que busca verificar a forma como ocorrem as transações, considerando um dado ambiente, e a estrutura de um artefato utilizado para a gestão de custos, considerando diversas relações ao longo de uma cadeia. Outra contribuição desta pesquisa é a possibilidade da utilização, pela GCI, dos mecanismos já estruturados pela ECT, com o intuito de aumentar a probabilidade de sucesso na sua implantação.

O artigo está estruturado em quatro partes, além desta introdução. Na segunda parte apresenta-se o referencial teórico acerca da GCI e da ECT. Na terceira parte é apresentada a metodologia aplicada ao trabalho; na quarta parte discute-se a relação entre os mecanismos disciplinadores previstos pela GCI e os mecanismos de governança previstos pela ECT, considerados como instrumentos para salvaguardar relações contratuais. Por fim, na quinta parte são apresentadas as considerações finais e sugestões para futuras pesquisas.

2 Referencial teórico

2.1 Gestão de Custos Interorganizacionais: aspectos gerais

Segundo Cooper e Slagmulder (2003b), caso ocorra a possibilidade de alguma das partes que compõem a cadeia de valor ser gerenciada mais eficientemente, a cadeia como um todo poderá ser mais lucrativa e ainda, todas as empresas envolvidas na cadeia poderão ser beneficiadas.

A cadeia de valor pode ser definida como o conjunto de atividades realizadas pela organização nas relações com fornecedores, ciclo de produção e vendas até a distribuição final (PORTER, 1989). Porém, esta definição considera a distribuição final como sendo o último estágio da cadeia, focando apenas o ambiente interno. No entanto, a distribuição final não necessariamente seria o final do processo, devendo o mesmo ultrapassar os limites internos da própria empresa (ROCHA; BORINELLI, 2007).

Para Shank e Govindarajan (1993) a cadeia de valor representa um conjunto interligado de todas as atividades que criam valor para o processo produtivo como um todo, englobando as operações compreendidas desde a aquisição da matéria prima até a entrega do produto final aos consumidores. Entretanto, os autores desconsideram a existência de possíveis atividades de pós-vendas como integrante da cadeia de valor, revelando certa fragilidade na definição.

Rocha e Borinelli (2007) avançam ao definir a cadeia de valor como uma sequência lógica de atividades, com início na origem dos recursos e finalização no descarte do produto pelo consumidor. Para os autores, a análise da cadeia de valor oferece suporte para o processo de gestão estratégica, das estruturas patrimonial, econômica, financeira e operacional das suas principais atividades, processos e entidades. Todavia, nessa definição é excluída a ideia de relacionamentos e, ainda, não há definição clara de quem desempenha as atividades inseridas ao longo da cadeia.

Assim, por meio de uma análise basilar das definições apresentadas, é possível inferir que a análise da cadeia de valor refere-se a uma sequência lógica de atividades inter-relacionadas, em que a cada elo, insumos, trabalho e capital são transformados para criar valor, desde a origem dos recursos até o destino final dado pelo último consumidor.

Nesse sentido, desponta-se a GCI com a função de gerir os custos por meio de um processo cooperativo ao longo de uma cadeia produtiva ou cadeia de valor, incluindo em seu escopo de atuação objetos compreendidos além dos limites da própria firma (SOUZA; ROCHA, 2009).

A GCI pode ser definida como uma abordagem estruturada acerca da coordenação das atividades das empresas incluídas em uma cadeia de valor, resultando em redução dos custos envolvidos ao longo de toda uma rede de fornecimento (COOPER; SLAGMULDER, 1999; HOFFJAN; KRUSE, 2006). Contudo, segundo Souza e Rocha (2008) o escopo da GCI vai além da rede de fornecimento. Dessa forma, é possível inferir sobre a GCI enquanto processo cooperativo que por meio do gerenciamento de custos visa a otimização do retorno total da cadeia de valor além da própria empresa.

Para a implantação da GCI é necessária a utilização de alguns mecanismos que ofereçam suporte para a troca de informações entre os integrantes de toda a cadeia de valor, como o *open-book accounting* ou abertura de livros (COOPER; SLAGMULDER, 2003b; KAJUTER; KUMALA, 2001; SOUZA; ROCHA, 2009). Kajuter e Kumala (2001) descrevem o conceito de *open-book accounting* como um instrumento utilizado para o compartilhamento de informações relacionadas aos custos envolvidos nos processos produtivos.

A transparência das estruturas de custos é fundamental para que surjam oportunidades de redução de custos por meio de esforços em conjunto dos membros da cadeia. É neste contexto que a prática do *open-book accounting* assume importante função em termos de apoio à aplicação da GCI (COOPER; SLAGMULDER, 1999, 2004; DEKKER, 2003; COAD; CULLEN, 2006; AGNDAL; NILSSON, 2010), visto que pode melhorar a eficiência de custos

na cadeia e estabelecer confiança no relacionamento de parceria entre comprador e fornecedor (KAJÜTER; KULMALA, 2005).

Por um lado, Windolph e Moeller (2012) argumentam sobre como o *open-book accounting* tem sido utilizado como um meio de manter o controle das atividades terceirizadas e aumentar a eficiência na cadeia de suprimentos. Por outro lado, os autores encontraram que o *open-book accounting* pode afetar negativamente o relacionamento com o fornecedor, representando um risco potencial para processos de cooperação. No entanto, os resultados sugerem ainda que algumas ferramentas podem ser utilizadas para salvaguardar comportamentos oportunistas, diminuindo o efeito negativo do *open-book accounting*.

Segundo Souza e Rocha (2009, p. 27) “a Gestão de Custos Interorganizacionais não é um processo espontâneo”, sendo que a aplicação deste artefato envolve alguns aspectos contingenciais exógenos (variáveis ambientais), endógenos `a cadeia de valores (variáveis específicas da cadeia), ou ainda, específicos da organização (aspectos da entidade), denominados de fatores condicionantes. Ademais, além dos fatores condicionantes as empresas precisam definir quais mecanismos de controle da GCI serão utilizados, os quais são classificados em mecanismos capacitores, incentivadores e disciplinadores (COOPER E SLAGMULDER, 1999; 2004).

Os mecanismos capacitores buscam auxiliar as empresas envolvidas na cadeia a encontrarem formas de harmonizar habilidades juntamente `a coordenação de esforços envolvidos no processo de produção para alcançarem coletivamente a redução de custos, como: gestão baseada em atividades, treinamentos interorganizacionais (BRAGA; ROCHA, 2007; SOUZA; ROCHA, 2009).

Ainda, os mecanismos incentivadores podem ser definidos como ferramentas que “gratificam as partes, utilizados posteriormente ao alcance de metas estipuladas, para premiar e remunerar pelo objetivo alcançado; podem ser monetários (bônus por alcance de metas) ou não monetários (garantia de relacionamentos no curto prazo)” (SOUZA; ROCHA, 2008, p. 98). Por fim, os mecanismos disciplinadores buscam comunicar as forças existentes voltadas a redução de custos ao longo de toda a cadeia (BRAGA; ROCHA, 2007; COOPER; SLAGMULDER, 1999). Todavia, para alcançar o objetivo proposto, este estudo tem como foco principal os mecanismos disciplinadores, os quais serão descritos detalhadamente no próximo tópico.

2.2 Mecanismos disciplinadores

Para aumentar a probabilidade de sucesso na implementação da gestão do custo interorganizacional são referenciados cinco fatores que devem ser analisados: (i) produto, (ii) componentes dos produtos, (iii) nível de relacionamento, (iv) categorias da cadeia de valor, (v) mecanismos de governança (COOPER; SLAGMULDER, 1999; 2003a; 2003b; 2004). Dentre os mecanismos de governança estão os disciplinadores que além de gerar maior controle onde existe a necessidade de governança, esses mecanismos criam regras para controle das ações e recompensa entre organizações com base nas obrigações contratadas entre as partes (BHIMANI; SOUZA; ROCHA, 2011).

Ainda que os mecanismos disciplinadores tenham a utilidade de controle organizacional, vale ressaltar que não restringem apenas para aplicação de penalidades, mas possuem escopo mais amplo, tendo a finalidade de prevenir, evitar ou conter ilegalidade, abuso, desvios de conduta e transgressões às regras estipuladas, com o intuito de evitar as penalidades (CAMACHO, 2010).

Na visão de Slagmuder (2002), um dos mecanismos disciplinadores existentes é o custeio alvo, uma vez que propicia redução de custos de produtos e componentes entre os fornecedores e clientes. Além do custeio alvo existem outros mecanismos como os protocolos de rede e orçamentos interorganizacionais. Corroborando com esta visão, Mouritsen et. al

(2001) reforça que o custeio alvo é um mecanismo de controle gerencial que foca a gestão do desenvolvimento e *design* de processos.

Souza (2008) observou em duas cadeias de organizações distintas a existência de dois tipos de mecanismos disciplinadores, quais sejam a abertura de livros e os contratos de nível de serviço, ambos com a finalidade de disciplinar o relacionamento entre os agentes. Em linha oposta, para Camacho (2010) a abertura de livros é classificada como mecanismo capacitador da GCI e não um mecanismo disciplinador, como mencionado por Souza (2008). Quanto ao propósito dos mecanismos disciplinadores, Souza (2008), corroborando com a visão de Slagmuder (1999), define que sua função é auxiliar as empresas a alcançarem a meta estipulada, e, em consequência, a meta para a cadeia de valor.

Camacho (2010) verificou que acordos formais de sigilo ou confidencialidade de informações podem ser firmados entre fornecedor e clientes com a finalidade de suprir ou promover a confiança, reforçando que sem esses mecanismos disciplinadores a aplicação da GCI torna-se pouco provável.

A adoção dos mecanismos disciplinadores como a adoção formal de contratos, acordos de confidencialidade de informações, orçamentos interorganizacionais e custeio alvo, impulsiona a GCI, pois reduz a possibilidade de (i) ser explorado pelo parceiro, no caso de divulgação de informações da estrutura de custos, (ii) ser abandonado pelo parceiro, no caso de não atingimento das metas de otimização de custos, (iii) ter seus custos divulgados pelo parceiro ao concorrente, e (iv) não ocorrer divisão dos ganhos gerados pela GCI (DEKKER, 2003; KAJUTER; KULMALA, 2005).

Mouritsen et. al (2001) realizaram uma análise com base em duas empresas que terceirizaram grande parte do seu processo, mas que no curto prazo experimentaram evasão do conhecimento, perda da transparência e controle. Como resultado para superar esta situação, ambas as empresas investiram na gestão do processo interorganizacional, tendo uma delas focado no custeio alvo e a outra empresa, optado pela abertura de livros.

Com base nos estudos citados pode-se afirmar que para aumento da probabilidade da adoção da GCI são necessários o estabelecimento de contratos, em sua essência, caso contrário não será atingido o processo cooperativo, que por meio do gerenciamento de custos busca a otimização do retorno total da cadeia de valor, extrapolando os limites além da própria empresa.

Para Vosselman e Merr-Kooitra (2009), confiança sempre é associado a controle e ambos possuem uma expectativa em comum: o estabelecimento e manutenção de expectativas positivas de comportamento. Efetivas práticas de controle resultam de uma estrutura de governança que negocia um acordo entre as partes e essas práticas implicam em formas instrumentais de prestação de contas, que podem ser sistemas de mensuração de desempenho, custeio alvo, sistemas de gestão de custos e sistemas de incentivo financeiros.

O custeio alvo aparece como um mecanismo disciplinador em função de ser primeiramente uma técnica para gestão de rentabilidade, permitindo identificar quanto deverá ser o custo de um produto antes mesmo de ser produzido e adicionalmente, pela visão micro do custo alvo até o nível de componente. Estes objetivos são utilizados com o intuito de gerar pressão nos fornecedores, para que ocorra redução de custo com a contratação de custos alvo ao longo da cadeia de valor (COOPER; SLAGMUDER, 1997).

2.3 Economia dos Custos de Transação e os mecanismos de governança

Integrante da linha que possui as estruturas de governança como objeto de análise, a Economia dos Custos de Transação busca analisar as instituições considerando o ambiente em que ocorrem as transações.

A Teoria dos Custos de Transação teve como um de seus precursores Ronald Coase, com a publicação do trabalho intitulado "*The Nature of the Firm*", em 1937. Coase (1937)

buscou verificar os limites e origem do crescimento das firmas, afirmando que as empresas procuram crescer ponderando os custos de transação da produção internamente, ou da aquisição via mercado.

Ainda, Coase (1957) chamou atenção para o custo de transação, presente na literatura econômica, definindo-o como o custo de utilização de mecanismos de preços. Arrow (1969) amplia a definição ao considerar o custo de transação como o custo de movimentação do sistema econômico. Posteriormente, Williamson (1985) evolui os conceitos existentes, definindo os custos de transação como sendo aqueles relacionados ao planejamento e monitoramento das estruturas de governança.

Nesse íterim, a Teoria dos Custos de Transação ganhou relevo com os trabalhos de Williamson (1975, 1981 e 1985) ao destacar as seguintes formas organizacionais ou estruturas de governança existentes: i) estrutura de mercado, que ocorre por meio de sistemas de preço implicando em maior incentivo e menor nível de controle; ii) estrutura hierárquica ou firma, centrando-se na propriedade dos ativos envolvidos nas transações e a questão da internalização das atividades; e iii) estrutura híbrida, também denominada contratos, a qual se baseia nas relações contratuais e arranjos de propriedades na cadeia produtiva.

Assim, os mecanismos de governança são regras e normas formais ou informais utilizadas de maneira a obter a eficácia da transação (WILLIAMSON, 1996). Sob a ótica da ECT, as partes envolvidas nas relações contratuais podem não possuir capacidade para previsão do comportamento das outras partes envolvidas, e, ainda, da ocorrência de possíveis mudanças do ambiente institucional. Nesse sentido, os integrantes da relação contratual podem utilizar-se de instrumentos como os mecanismos de governança para redução dos riscos relacionados ao comportamento oportunista dos agentes envolvidos.

Ademais, os mecanismos de governança ou arranjos contratuais são utilizados para dirimir o risco contratual envolvido na transação e, conseqüentemente, diminuir o custo de transação. Os riscos envolvidos variam de acordo com os atributos e características da transação, considerando os pressupostos de oportunismo e racionalidade limitada dos agentes (MUNIZ; AQUINO; PAGLIAUSSI, 2007).

Contudo, segundo Williamson (1985, 1996), para se escolher os mecanismos de governança a serem utilizados, é necessário considerar a natureza da relação. O Williamson (1985) identificou três atributos principais inerentes às transações, quais sejam: 1) frequência da transação; 2) incerteza relativa à transação; e 3) especificidade dos ativos envolvidos na transação.

A frequência da transação está relacionada à recorrência de determinada transação, sendo que maior frequência de ocorrência da transação resulta em menores custos fixos médios e as partes envolvidas podem desenvolver reputação nas transações recorrentes, limitando o comportamento oportunista para obtenção de ganhos no curto prazo (FARINA, 1999).

Já a incerteza está relacionada à incapacidade dos agentes em prevenirem acontecimentos futuros, gerando aberturas para renegociações, as quais podem gerar maior possibilidade de perdas em função do comportamento oportunista das partes e possíveis desentendimentos entre as mesmas (FARINA, 1999). Ainda, a racionalidade limitada dos agentes, incompletude dos contratos e comportamento oportunista dos agentes estão relacionados ao nível de incerteza das transações (ARROW, 1974).

Por sua vez, a especificidade dos ativos envolvidos nas transações refere-se à possibilidade de utilização alternativa de determinado ativo, em detrimento a opção principal ou original, sem perda do valor produtivo do ativo (BRITTO, 1994). Segundo Farina (1999), a especificidade do ativo está relacionada ao grau de dependência de determinado ativo em relação à continuidade de uma transação específica, considerando que quanto maior o nível de

especificidade do ativo, maior a possibilidade de perdas em função de comportamentos oportunistas de outros agentes, o que gera maiores custos de transação.

Porém, nesse contexto, é necessário se considerar dois pressupostos comportamentais: racionalidade limitada e oportunismo, uma vez que estes oferecem sustentação para explicação dos custos de transação e das estruturas de governança. A racionalidade limitada apregoa que apesar dos agentes possuírem comportamento otimizador, não conseguem otimizá-lo completamente nas relações contratuais em função da incompletude dos contratos. Já o oportunismo está relacionado ao fato de os agentes atuarem de forma a obter vantagens nas transações (ZYLBERSZTAJN, 1995).

A existência de oportunismo e racionalidade limitada pode aumentar o nível de incerteza e, conseqüentemente, os riscos e os custos das transações (MIRANDA et. al, 2010). Ainda, o oportunismo pode resultar em perdas consideráveis para os agentes, justificando a adoção de mecanismos de monitoramento e controle, além de cláusulas de salvaguardas dos contratos envolvidos nas transações (WILLIAMSON, 1985).

3 Aspectos metodológicos

O objetivo do presente trabalho foi verificar se os mecanismos disciplinadores presentes na estrutura conceitual da GCI estão relacionados aos mecanismos de governança previstos pela ECT, como instrumentos utilizados para salvaguardar relações contratuais.

A pesquisa caracteriza-se como um ensaio teórico, uma vez que desenvolve uma proposta a respeito de um determinado tema a partir da análise de trabalhos já desenvolvidos (SANTOS, 1999). Este método oferece maior liberdade ao autor para defender determinada posição, pois consiste em uma exposição lógica e reflexiva por meio de rigorosa argumentação, interpretação e julgamento pessoal (SEVERINO, 2007). Nesta perspectiva, um ensaio teórico possibilita que os autores indiquem contribuições a partir dos estudos analisados e de suas constatações.

Desse modo, será verificada a existência de possível relação entre a definição, características, objetivos e funções dos mecanismos disciplinadores da GCI evidenciados na literatura acerca do tema e as características dos mecanismos de governança da ECT. Para tanto, será realizada uma análise de conteúdo das descrições referentes aos mecanismos disciplinadores da GCI e dos mecanismos de governança da ECT, buscando encontrar similaridades entre os itens como definição, características, objetivos e funções dos objetos de análise.

Com relação aos tipos de governança a serem analisados, bem como suas características, serão utilizados, como base, as estruturas de governança descritas pela literatura e as suas principais características, de acordo com Peres (2007), conforme apresentado no Quadro 1.

ESTRUTURAS DE GOVERNANÇA	CARACTERÍSTICAS
Mercado	Neste tipo de estrutura de governança os incentivos são fortes e o ajuste se dá via preços. Há pouca necessidade de controles administrativos e os contratos são cumpridos sem riscos de comportamento oportunista.
Híbrida	Nesta estrutura, os incentivos são médios, visto que existem falhas de mercado que impossibilitam ajustes autônomos via preço. É então necessária a coordenação dos indivíduos dentro de sistemas de incentivos e contratos que coíbam o comportamento oportunista e possam reduzir os custos de transação em ambiente de informação assimétrica.

ESTRUTURAS DE GOVERNANÇA	CARACTERÍSTICAS
Hierárquica	Na estrutura hierárquica, os incentivos são fracos e existe forte impacto das falhas de mercado, a ponto de prejudicar o cumprimento de contratos sujeitos sempre à ação oportunista dos agentes. Neste ambiente, a barganha pode ser ineficiente e há necessidade de coordenação e imposição da autoridade política para a busca de resultados eficientes.

Fonte: Peres (2007, p. 20).

Quadro 1 Estruturas de Governança

Quanto aos elementos a serem analisados referentes aos mecanismos disciplinadores da GCI, serão considerados aqueles mecanismos destacados pela literatura referenciada ao longo do presente estudo, bem como suas principais características, conforme evidencia o Quadro 2.

AUTORES	MECANISMOS	CARACTERÍSTICAS
Slagmuder (2002)	Custeio-alvo	Propicia redução de custos de produtos e componentes entre os fornecedores e clientes.
Souza (2008)	Abertura de livros Contratos de nível de serviço	Disciplinam o relacionamento entre os agentes.
Camacho (2010)	Acordos formais de sigilo entre fornecedor e cliente	Suprem ou promovem a confiança.
Dekker (2003), Kajuter e Kulmala (2005)	Adoção formal de contratos Acordos de confidencialidade de informações Orçamentos interorganizacionais	Reduzem a possibilidade de (i) ser explorado pelo parceiro, no caso de divulgação de informações da estrutura de custos, (ii) ser abandonado pelo parceiro, no caso de não atingimento das metas de otimização de custos, (iii) ter seus custos divulgados pelo parceiro ao concorrente, e (iv) não ocorrer divisão dos ganhos gerados pela GCI.
Vosselman e Merr-Kooitra (2009)	Sistemas de mensuração de desempenho Sistemas de gestão de custos Sistemas de incentivo financeiros	Resultam de uma estrutura de governança que negocia um acordo entre as partes.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 2 Mecanismos Disciplinadores da GCI

Assim, espera-se verificar a possível relação entre as características dos mecanismos de governança da ECT apresentados no Quadro 1 e a definição, características, objetivos e funções dos mecanismos disciplinadores da GCI, evidenciados no Quadro 2.

4 Relação entre mecanismos disciplinadores da GCI e mecanismos de governança da ECT

Mecanismos gerenciais voltados para o planejamento e controle são utilizados como base para sustentação da GCI, ou seja, viabilizam a aplicação da GCI, utilizando-se de alguns instrumentos de controle, incentivo e orientação (MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001; SOUZA; ROCHA, 2009).

A aplicabilidade da GCI está sustentada na existência de alguns pressupostos, quais sejam: abertura de livros, busca da melhoria na gestão de custos ao longo de toda a cadeia e

ferramentas que viabilizem a construção de confiança entre os agentes nos relacionamentos e transações (AGUIAR; ROCHA, 2007).

Dado que para implantação da GCI é previsto que existam relacionamentos entre os agentes envolvidos nas transações, que podem ocorrer ao longo da cadeia, faz-se necessária a utilização de mecanismos que possam reger tais relações. Ainda, conforme previstos pela ECT, inerentes às transações ocorridas ao longo da cadeia, encontram-se o comportamento oportunista e a racionalidade limitada dos agentes, podendo aumentar o risco e os custos de transações, justificando a adoção de mecanismos que possam reduzir os custos de transação (MIRANDA et. al, 2010; ZYLBERSZTAJN, 1995).

Por um lado, na estrutura utilizada pela GCI, os mecanismos disciplinadores têm como função “prevenir, evitar ou conter a ilegalidade, os desvios de conduta, as transgressões às regras estipuladas e, conseqüentemente, evitar penalidades” (SOUZA; ROCHA, 2009, p. 97). Por outro lado, sob a ótica da ECT, os mecanismos utilizados para dirimir os custos de transação envolvidos nas relações contratuais são os mecanismos de governança (WILLIAMSON, 1996).

Donada e Nogatchewsky (2006) avaliaram como os compradores controlam os fornecedores em situações de assimetria nas relações interorganizacionais sob a abordagem da ECT. Por esta perspectiva há necessidade de contratos compreensíveis para reger as transações entre as partes, mas em sentido oposto, uma das conclusões dos autores foi que fornecedores dominantes não aceitam contratos que intervenham diretamente na relação e como consequência, não há mecanismos para controle de suas transações.

Com relação ao mecanismo de governança descrito enquanto estrutura baseada em mercado, o mesmo tem um controle menor sobre o comportamento dos agentes e utiliza-se de incentivos para minimizar os custos de transação (PERES, 2007; WILLIAMSON, 1985). Na estrutura conceitual da GCI, sistemas de incentivos são utilizados como integrantes de uma estrutura de governança que considera a confiança relacionada ao controle, e que busca a negociação entre os agentes, a fim de estreitar as relações dos agentes de forma a minimizar os custos da relação por meio de maior obtenção de controle (VOSSSELMAN; MERR-KOOITRA, 2009), conforme previsto pela ECT.

Já a a estrutura híbrida, relaciona-se à busca de coordenação dos agentes por meio de incentivos e contratos que contenham a racionalidade limitada e oportunismo dos agentes (WILLIAMSON, 1985). Na visão da GCI, mecanismos como *open-book accounting* e contratos em nível de serviços, buscam coordenar ou disciplinar o relacionamento dos agentes (SOUZA, 2008). Uma das funções do *open-book accounting* é fazer com que agentes desenvolvam confiança mútua, viabilizando a troca de informações. Ainda, esta ferramenta gerencial busca conter o comportamento oportunista pelas partes, o que poderia destruir qualquer tipo de ação conjunta entre os agentes ao longo da cadeia (AGUIAR; ROCHA, 2007), ou seja, ela pode ser utilizada como um meio de manter o controle das atividades terceirizadas e aumentar a eficiência na cadeia de suprimentos (WINDOLPH; MOELLER, 2012).

Ferramentas como, acordos formais de sigilo entre fornecedor e cliente, adoção formal de contratos, acordos de confidencialidade de informações e orçamentos interorganizacionais buscam gerar confiança entre os agentes e ainda, dirimir risco de expropriação pela outra parte relacionada (CAMACHO, 2010; DEKKER, 2003; KAJUTER; KULMALA, 2005), promovendo a coordenação dos agentes e diminuindo a possibilidade de ocorrência de comportamentos disfuncionais, conforme previsto pela ECT (MUNIZ; AQUINO; PAGLIAUSSI, 2007; WILLIAMSON, 1996).

Para Coad e Cullen (2006), geralmente a confiança permite transações que para serem concluídas necessitariam de arranjos hierárquicos por uma rede de organizações parceiras. Vantagens das operações de mercado, tais como incentivos de eficiência, são preservadas,

enquanto os benefícios de hierarquia, como partilha de conhecimentos e menor necessidade de controles contratuais, também são atingidos. Ainda em seu estudo, os autores concluem que a implantação da Gestão de Custos Interorganizacionais é facilitada pela confiança entre os participantes da cadeia, clientes e fornecedores.

Na estrutura conhecida como hierarquia, existem falhas de mercado capazes de inviabilizar o cumprimento dos contratos e, diferentemente da estrutura de mercado, institucionaliza compromissos a longo prazo (MILLER, 1992; PERES, 2007). O custeio alvo, utilizado como um dos mecanismos disciplinadores pela GCI, dentre outros propósitos, busca a redução de custos e o estabelecimento de como as metas referentes à redução de custos devem ser distribuídas entre as empresas integrantes da cadeia, estabelecendo compromissos quanto à redução de custos ao longo do tempo (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Ademais, o orçamento interorganizacional busca estabelecer compromissos para os agentes integrantes da cadeia, a partir de metas estipuladas, remetendo a institucionalização de compromissos a longo prazo descrito na estrutura da ECT.

Desta forma, percebe-se uma relação entre os mecanismos disciplinadores da GCI e os mecanismos de governança abordados na ECT, o que mostra que a GCI, artefato relativamente recente da Gestão Estratégica de Custos, sofre influência da Teoria dos Custos de Transação quando se trata de mecanismos para salvaguardar relacionamentos de parceria na cadeia de valor.

5 Considerações finais e sugestões para futuras pesquisas

O objetivo do presente trabalho consistiu em verificar se os mecanismos disciplinadores presentes na estrutura conceitual da GCI estão relacionados aos mecanismos de governança previstos pela ECT, como instrumentos para salvaguardar relações contratuais.

Segundo a estrutura conceitual abordada pela ECT, não existe uma estrutura de governança que seja ideal para todas as transações, já que a melhor estrutura de governança a ser utilizada varia em função das características da transação envolvida, o que requer diversos instrumentos para coordenação dessas transações (PERES, 2007). Ademais, inserem-se nas relações contratuais, objeto dos mecanismos de governança, a possibilidade de comportamentos oportunistas dos agentes, adicionado ao risco e maiores custos de transação, sendo necessários mecanismos que busquem conter tais disfunções.

A GCI aborda a coordenação das atividades inerentes às relações contratuais existentes entre as empresas que compõem uma cadeia de valor, buscando a redução de custos ao longo de toda a cadeia (HOFFJAN; KRUSE, 2006). Porém, para tanto, faz-se necessário a utilização de mecanismos que busquem conduzir os relacionamentos entre os agentes ao longo da cadeia, como é o caso dos mecanismos disciplinadores.

Desse modo, a ECT utiliza-se de mecanismos de governança para diminuir os custos de transação das relações contratuais (WILLIAMSON, 1996), e, em linha, os mecanismos disciplinadores da GCI buscam reger as relações ao longo da cadeia, diminuindo a possibilidade de comportamentos disfuncionais e custos de transação (SOUZA; ROCHA, 2009). Assim, encontrou-se como resultados que os mecanismos de governança utilizados pela ECT estão relacionados aos mecanismos disciplinadores da GCI, ou seja, os mecanismos disciplinadores utilizados pela GCI vão ao encontro dos mecanismos de governança da ECT, uma vez que apresentam relação em diversos dos mecanismos analisados.

Este estudo contribui para a literatura ao abordar a existência de relacionamentos entre mecanismos de uma teoria que busca verificar a forma como ocorrem as transações, considerando um dado ambiente, e a estrutura de um artefato utilizado para a gestão de custos em diversas relações ao longo de uma cadeia. A identificação dessa relação evidencia a possibilidade de a GCI utilizar os mecanismos já consolidados pela ECT, com o intuito de aumentar a probabilidade de sucesso na sua implantação e uso.

Recomenda-se que futuros estudos busquem expandir a estrutura conceitual que embasou as análises para verificar possíveis relações entre a ECT e os demais mecanismos utilizados pela GCI (mecanismos incentivadores e capacitores) ou, ainda, analisar a possível incorporação de outros mecanismos já previstos na ECT, mas que ainda não foram abordados na GCI.

Referências

AGNDAL, H.; NILSSON, U. Different open book accounting practices for different purchasing strategies. **Management Accounting Research**. vol. 21, n. 3, p. 147-166, Set., 2010.

AGUIAR, A. B.; ROCHA, W. Uma Análise da Complementariedade entre Gestão Interorganizacional de Custos e *Open-Book Accounting*. In: Congresso de Controladoria e Finanças, 7., 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007. CD-ROM.

ARROW, K. J. The Organization of economic activity: issues pertinent to the choice of market versus nonmarket allocation. In: **The Analysis and evaluation of public expenditure**. Cambridge: Harvard University Press, 1969.

_____. **The limits of organization**. New York : Norton & Company, 1974.

BHIMANI, A.; DE SOUZA, B. C.; ROCHA, W. Inter-organizational cost management in a Brazilian context. **Cost Management**, v. 25, 6, 2011.

BRITTO, J. Redes de firmas e eficiência técnico-produtiva: uma análise crítica da abordagem dos custos de transação. In: XXII Encontro Nacional de Economia da ANPEC (1994: Florianópolis). **Anais...** ANPEC: Florianópolis, 1994.

CAMACHO, R. R. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência**. Tese (Doutorado em contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

COAD, A. F.; CULLEN, J. Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. **Management Accounting Research**, v.17, p.342-369, 2006.

COAD, A. F.; SCAPENS, R. Inter-organisational cost management. **Financial Management**. p. 38-39, 2006.

COASE, R. H. The nature of the firm. **Economica**, New Series, v. 4, n. 16, Nov, p. 386-405, 1937.

_____. The federal communications commission. **Journal of Law and Economics**, v. 2, p. 1-40, 1957.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. **Target costing and value engineering**. New Jersey: The IMA Foundation for Applied Research, Inc., Productivity Press, v.1., 1997.

_____. Develop profitable new products with target costing. **Sloan Management Review**, Vol. 40, n. 4, p. 23-33, 1999.

_____. Inter-organizational costing. Part I. **Cost Management**. n. 17, 5, Sep./Oct. 2003a.

_____. Inter-organizational costing. Part II. **Cost Management**. n. 17, 6, Nov./Dec. 2003b.

_____. Inter-organizational cost management and relational context. **Accounting, Organizations and Society**. n. 29, 2004.

DEKKER, H. C. Value chain analysis in interfirm relationships: a field study. **Management Accounting Research** v.14, p.1-23, 2003.

DONADA, C.; NOGATCHEWSKY G. Vassal or lord buyers: how to exert management control in asymmetric interfirm transactional relationships? **Management Accounting Research** v.17, p.259-287, 2006.

FARINA, E. M. M. Q. Competitividade e Coordenação de Sistemas Agroindustriais: um ensaio conceitual. **Revista Gestão & Produção**, v.6, n.3, Dezembro. p. 147-161., 1999.

HOFFJAN, A.; KRUSE, H. Open book accounting in supply chain: when and how is it used in practice? **Cost Management**, v. 20, 6, p. 40-47, 2006.

IUDÍCIBIUS, S.; LOPES, A. B. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

KAJUTER, P.; KULMALA, H. Open book accounting in networks. Potential achievements and reasons for failures. **Accounting Research**, n. 12, p. 221-244, 2005.

MENARD, C. **The economics of hybrid organizations**. International Society for New Institutional Economics, sep. 2002.

MILLER, G. **Managerial dilemmas: the political economy of hierarchy**. Canada: Cambridge University Press, 1992.

MIRANDA, W. F. et. al. A Economia dos Custos de Transação Através do Desenvolvimento da Reputação Favorável. In: 10 Congresso USP de Controladoria e Finanças, 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2010. CD-Rom.

MOURITSEN, J.; HANSEN, A.; HANSEN, C. O. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management, functional analysis and open book accounting. **Management Accounting Research**. n. 12, p. 221-244, 2001.

MUNIZ, G. P.; AQUINO A. C. B; PAGLIAUSSI, M. S. Mecanismos de governança na terceirização dos Serviços de Tecnologia da Informação: uma *survey* em empresas do Espírito Santo. In: III Encontro de Estudos em Estratégia, 2007, São Paulo. Disponível em: <http://www.fucape.br/admin/upload/prod_cientifica/3ES619%20-%20aquino.pdf> Acessado em 18/12/2011.

PERES, U. D. Custos de Transação e Estrutura de Governança no Setor Público. **RBGN**, São Paulo, Vol. 9 n. 24, p. 15-30, maio/ago. 2007.

PORTER, M. E. **Vantagem Competitiva**. Criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro, Campus, 1989.

ROCHA, W.; BORINELLI, M. Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento de indústria-varejo. **Revista Contemporânea de Contabilidade** (Florianópolis), v. 1, p. 145-165, 2007.

ROCHA JUNIOR, W. F.; CARVALHEIRO, E. M.; STADUTO, J. A.; OPAZO, M. A. U. Avaliação de contratos: uma abordagem utilizando a Análise Fatorial de Correspondência. **Rev. Econ. Sociol. Rural [online]**, vol.46, n.2, pp. 455-480, 2008. ISSN 0103-2003.

SANTOS, A. R. **Metodologia científica**: a construção do conhecimento. Rio de Janeiro: D&P Editora, 1999.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23 ed. São Paulo: Cortez, 2007

SLAGMULDER, R. Managing across the supply chain. *In*: SEURING S.; GOLDBACH M. (Editores). **Cost Management in Supply Chains**. Nova Iorque: ed. Physica-Verlag, 2002.

SOUZA, B. C. **Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais**. São Paulo, 2008. Dissertação (mestrado) – Universidade de São Paulo, 2008.

_____; ROCHA, W. Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais. *In*: 8º. Congresso de Controladoria e Finanças, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2008. CD-ROM.

_____; ROCHA, W. **Gestão de custos interorganizacionais**. São Paulo: Atlas, 2009.

SUNDER, S. **Theory of accounting and control**. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing, 1997.

VOSSelman E.; MERR-KOOISTRA, J. V. Accounting for control and trust building in interfirm transactional relationships. **Accounting, Organizations and Society** 34 267–283, 2009.

WILLIAMSON, O. E. **The Economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting**. London: Macmillan Free Press, 1985.

_____. **The mechanisms of governance**. New York: Oxford University Press, 1996.

WINDOLPH, M.; MOELLER, K. Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? **Management Accounting Research**, 2012.

XU, C. The Implementation Framework and Path Research of Interorganizational Cost Management in Supply Chain. **International Conference on Management Science & Engineering**, v.18, Rome, Italy, 2011.

ZYLBERSZTAJN, D. **Estruturas de governança e coordenação do agrobusiness: uma aplicação da nova economia institucional**. 1995. Tese (Livre Docência em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 1995.

_____. Economia das Organizações. IN: ZYLBERSZTAJN, D. e NEVES, M. F. (Org). **Economia e Gestão dos Negócios Agroalimentares**. São Paulo: Pioneira, 2000.