

Práticas de contabilidade gerencial avançadas: um ensaio teórico sob a perspectiva da Teoria dos Custos de Transação e da Teoria da Contingência

Recebimento dos originais: 14/03/2022
Aceitação para publicação: 01/02/2023

Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida
Doutora em Ciências Contábeis (PPGCC/UFPB)
Professora do Programa de Pós-Graduação em Controladoria - UFRPE
Professora da Universidade Federal da Paraíba – UFPB
Campus I – Cidade Universitária – João Pessoa – PB – CEP: 58051-900
E-mail: kknalmeida@gmail.com

Resumo

Com base no aporte teórico da Teoria dos Custos de Transação e da Teoria da Contingência, objetivou-se discutir a simbiose entre elas para explicar a diversidade na adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. A Teoria dos Custos de Transação fornece a perspectiva relacional interorganizacional por embasar a análise das transações ocorridas dentro da empresa sob os aspectos: das características dessas transações (frequência, incerteza e especificidade de ativos) e dos contratos (formalidade, duração e completude contratuais) que as orientam, extrapolando, portanto, os limites da empresa para alcançar as variadas interações entre esta e seus fornecedores e clientes, dentre outros agentes. Esta extrapolação pode ajudar no entendimento das necessidades de controle intrafirma, que por sua vez, pode ser moldado também por essas interações. A perspectiva relacional interorganizacional pode ser considerada pela ótica da Teoria da Contingência como um fator contingencial externo que, neste ensaio, denominou-se de poder do cliente e poder do fornecedor, como influenciadores da estrutura organizacional e seus sistemas de controle gerenciais. Assim, entende-se que a simbiose entre a Teoria dos Custos de Transação e a Teoria da Contingência fornece uma esquematização que pode ser útil para o entendimento de como os atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores e clientes podem influenciar a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Palavras-chave: Transação. Práticas de Contabilidade Gerencial. Interorganizacional.

1. Introdução

A literatura de Contabilidade Gerencial tem dedicado esforços para explicar a diversidade e evolução de práticas ou artefatos que são adotadas nas empresas, uma vez que o *framework* do *Internacional Federation of Accountants* – IFAC (1998) reconhece quatro estágios evolutivos para o desenvolvimento da contabilidade gerencial, que por sua vez, não são mutuamente exclusivos, significando que cada estágio seguinte incorpora os conceitos e práticas da etapa anterior, enquanto surgem novas condições para incorporar outros. Nesta perspectiva, as práticas que constam no 1º e 2º estágios evolutivos são consideradas

tradicionais e as que integram o 3º e 4º estágios, denominadas como sofisticadas, avançadas ou contemporâneas (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006a; 2006b; 2008; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015).

O estudo dos determinantes que moldam as práticas de contabilidade gerencial encontra apoio teórico na Teoria da Contingência, dentre outras, que possibilita a identificação de fatores contingenciais, tais como nível de concorrência, tamanho e cultura nacional, associados ao uso de diversas práticas. No que se refere à adoção daquelas mais recentemente desenvolvidas (modernas, sofisticadas ou avançadas) a literatura sinaliza predominância das práticas de contabilidade gerencial tradicionais (CAMPOS, MARQUES e CORREIA NETO, 2019; SOUZA e GASPARETTO, 2018; MACOHON e BEUREN, 2016; ABDEL-KADER e LUTHER, 2006b; CENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998a; JOSHI, 2001; SULAIMAN, AHMAD e ALWI, 2004; PAVLATOS e PAGGIOS, 2009; ANH e MIA, 2011).

No entanto, as pesquisas em Contabilidade Gerencial parecem ser focadas em aspectos intrafirma, o que na linguagem da Teoria dos Custos de Transação (TCT), faz-se reportar a aspectos relacionados ao controle dentro da hierarquia, sinalizando que na literatura de Contabilidade Gerencial parece predominar uma visão privilegiada para questões que não incorporam a perspectiva relacional no *design* do controle gerencial.

Na perspectiva das relações com fornecedores e clientes, observa-se que a Contabilidade e o Controle Gerencial também se fazem presentes nesses relacionamentos interorganizacionais, cujo conhecimento de suas práticas, socialmente construídas, pode contribuir para o entendimento das configurações organizacionais e suas consequências nos custos das suas transações. Dessa forma, o objetivo deste ensaio é discutir a simbiose entre os eixos teóricos da Teoria dos Custos de Transação e da Teoria da Contingência para explicar a diversidade na adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

No primeiro eixo, são discutidos os antecedentes, os pressupostos comportamentais e os atributos da transação e suas estruturas de governança, na perspectiva da Teoria dos Custos de Transação. Em seguida, apresenta-se a Teoria da Contingência, em termos de premissas, origem e estudiosos pioneiros, além de e principalmente, contextualizá-la nas pesquisas de Contabilidade Gerencial. Ao final, discute-se algumas considerações sobre a interseção dos referidos eixos teóricos para explicar a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

2. O Controle Gerencial na Perspectiva da Teoria dos Custos de Transação

Sob a perspectiva da Teoria dos Custos de Transação, o foco recai nas transações entre as contrapartes que, com determinadas condições de incerteza, frequência e especificidade de ativos, demandam uma estrutura de governança específica, dentre mercado, hierarquia ou formas híbridas, isto é, as transações que diferem em seus atributos estão alinhadas com as estruturas de governança, que diferem em seus custos e competências. (WILLIAMSON, 1979, 1991, 2002; JOHNSEN, LAMMING e HARLAND, 2014)

Embasando essas transações, as contrapartes envolvidas precisam chegar a um acordo, comumente chamados de contratos. A visão dos contratos, na perspectiva da Teoria os Custos de Transação, considera que a sua principal função é salvaguardar contra o comportamento oportunista da contraparte, e por causa da racionalidade limitada, contratos complexos desaparecem diante da incerteza. (WILLIAMSON, 1979; 2012; DING; DEKKER; GROOT, 2013; BARNEY; HESTERLY, 2012).

Williamson (1979; 1991; 2012), como maior desenvolvedor da Teoria dos Custos de Transação, ensina que cada forma genérica de governança da transação deve ser apoiada por uma forma diferente do direito contratual, dentre a clássica, neoclássica e relacional. Como economista, o entendimento de Williamson é de que os contratos serão escritos (RING, 2014), como no caso das duas primeiras formas, mas também prevê aquele relacional que se caracteriza pela ausência da preocupação em elaborar contratos detalhados e enfatiza a continuidade da relação ao longo do tempo, preservando a interdependência das partes que se estende além da única e discreta transação (WILLIAMSON, 1991; 2012; FIANE, 2002; RING, 2014), podendo ou não ser escrito.

No entanto, apesar dos aparatos contratuais em maior ou menor formalidade, Ding, Dekker e Groot (2013) advertem que os relacionamentos interorganizacionais estão sujeitos à riscos relacionais e de desempenho que são considerados as principais fontes de falhas responsáveis pela sua elevada taxa de insucesso nesses relacionamentos. Riscos relacionais surgem quando os interesses das empresas não estão alinhados, enquanto os riscos de desempenho estão associados a tarefas inerentemente complexas que exigem uma resposta coordenada (ANDERSON; DEKKER; ABBEELE, 2017).

A literatura em Controle Gerencial contém estudos que demonstram sua interface com a perspectiva teórica da Teoria dos Custos de Transação. A exemplo, cita-se Van der Meer-Kooistra e Vosselman, (2000) que investigaram como as relações interfirmas podem ser

controladas, indicando fatores que influenciam na escolha da estrutura de Controle Gerencial por meio de um estudo de caso relativo à terceirização.

O estudo de Van der Meer-Kooistra e Vosselman, (2000) assim como outros citados por Speklé (2001) ilustram seu entendimento sobre essas pesquisas, para quem estas se limitam a focar problemas específicos de controle, em casos específicos ou em instrumentos de controle específicos, implicando a não utilização da Teoria dos Custos de Transação para construir uma teoria mais geral para apoiar o estudo das estruturas de Controle Gerencial.

Assim, Speklé (2001; 2002; 2003) explora essa lacuna na literatura, elaborando um *framework* que ele denomina de Teoria dos Custos de Transação do Controle Gerencial, mediante o entendimento de que o Controle Gerencial estuda os processos e mecanismos que as organizações usam para influenciar o comportamento dos atores participantes da organização, de modo a contribuir para a realização dos objetivos organizacionais.

Essa contribuição dos atores para realização dos objetivos organizacionais é alvo do Controle Gerencial que tem o intuito de garantir sua qualidade. Ressalta-se que os atores participantes não estão apenas dentro dos limites da empresa, mas também incluem, por exemplo, clientes e fornecedores, que, ao se relacionarem com a empresa, contribuem para realização dos seus objetivos. Assim, Speklé (2001) entende, com base na Teoria dos Custos de Transação, que as estruturas do Controle Gerencial podem ser analisadas como contratos (implícitos ou explícitos, formais ou informais) entre a organização e seus membros e que servem para governar as contribuições.

Speklé (2001, 2002, 2003) argumenta que a Teoria dos Custos de Transação sugere que as estruturas do Controle Gerencial podem ser entendidas como soluções para os problemas de coordenação, adaptação, incentivo e execução que surgem na contratação e controle dessas contribuições. Tais problemas se originam de duas fontes principais: (1) as características do comportamento humano, preocupando-se com a racionalidade limitada e o oportunismo; (2) os atributos das atividades nas quais a organização se envolve e as contribuições necessárias dos membros da organização para apoiar essas atividades.

Os atributos das atividades a controlar e os problemas de controle a que dão origem envolvem três variáveis: incerteza, ou à medida que as atividades e as contribuições desejadas são passíveis de programação *ex ante*, também chamada de programabilidade; o grau de especificidade dos ativos, ou até que ponto os usos alternativos dos investimentos feitos para apoiar a atividade envolvem perdas de oportunidade; e a intensidade da assimetria de informações *ex post*, ou intensidade do impacto *post hoc* sobre a informação. (SPEKLÉ, 2002, 2003).

Ao tentar lidar com esses problemas, as organizações adotam estruturas de Controle Gerencial apropriadas, nas quais podem ser discernidos padrões de controle típico que diferem em sua capacidade de resolução de problemas, tornando-as apropriadas para a governança de algumas atividades e contribuições, mas não para outras. A esses padrões, Speklé (2001) denomina de arquétipos de controle, cuja definição é dada por ele como sendo uma configuração discreta e característica de dispositivos de controle que é descritiva e teoricamente representativa de um grupo significativo de estruturas e práticas de Controle Gerencial e observáveis.

Nessa perspectiva, a essência do argumentado por Speklé (2001, 2002, 2003) é que as atividades diferem de modo previsível nos problemas de controle a que dão origem, enquanto que os arquétipos de controle diferem em sua capacidade de resolução de problemas e que os alinhamentos entre os dois podem ser explicados delineando as propriedades de eficiência dessa correspondência.

Dessa forma, assim como a Teoria dos Custos de Transação se preocupa em alinhar as estruturas genéricas de governança com as características da transação, a Teoria dos Custos de Transação do Controle Gerencial cuida do alinhamento entre os arquétipos de controle e as características das contribuições. Os Quadros 1 e 2 sintetizam o *framework* de Speklé (2001) para Teoria dos Custos de Transação do Controle Gerencial. O Quadro 5 se refere às características dos nove arquétipos de controle identificados.

Quadro 1: Características dos Arquétipos de Controle

ARQUÉTIPO DE CONTROLE		ASPECTOS CARACTERÍSTICOS (INDICATIVO)
Controle de Mercado		Padrões e conformidade induzidos pela concorrência
Controle de Comprimento do Braço	Hierárquico	Autonomia significativa; O controle é alcançado principalmente pela exposição ao mercado. Pouca tentativa de fixar padrões de desempenho antecipadamente. Compensação relacionada ao desempenho. Pouco envolvimento hierárquico, desde que o desempenho esteja em conformidade com os padrões de mercado (<i>ex post</i>).
	Híbrido	Contratos detalhados, razoavelmente completos. Acordos de reféns para assegurar o cumprimento das disposições contratuais. Arbitragem para resolver conflitos.
Controle da Máquina	Orientado à Ação	Padronização de comportamento. Normas codificadas, regras, instruções, etc. Monitoramento e supervisão detalhados para garantir o cumprimento. Baixa tolerância a desvios de normas ou instruções.
	Orientado ao Resultado	Metas de desempenho predefinidas e codificadas. Orçamento de definição de tarefas. Bônus dependentes do desempenho. Estilo de avaliação limitado pelo Orçamentos.

Controle Exploratório	Hierárquico	Compartilhamento de informações entrincheirado na estrutura organizacional e no design do processo (vagas responsabilidades, dependências mútuas). Avaliação de desempenho baseada em padrões emergentes. Recompensas por meio da promoção (incluindo revisões salariais periódicas), com base no desempenho a longo prazo. Pouca ênfase nos instrumentos formais de controle.
	Híbrido	Contratos de "orientação geral" relativamente não específicos. Competição latente (mas facilmente ativada) ou endogenizada para garantir um desempenho proporcional. Avaliação de desempenho baseada em padrões amplos e emergentes. A partilha de informação auto-executória por causa da natureza participativa e interativa do processo de execução do contrato.
Controle de Fronteira	Hierárquico	Códigos de conduta / sistemas de fronteira prescritivos. Autorização orçamentária de despesas (máximas). Combinação de agentes por meio de reféns. Auditorias externas.
	Baseado no Mercado	Contratação de bens ou serviços no mercado. Confiança nos efeitos de reputação para evitar desempenho abaixo do padrão.

Fonte: Baseado em Speklé (2001)

Para uma melhor compreensão, o Quadro 6 apresenta o alinhamento entre os arquétipos de controle e seus determinantes, em termos das três variáveis definidoras das características das contribuições exigidas: programabilidade, grau de especificidade e impacto da informação.

Quadro 2: Determinantes dos Arquétipos de Controle

Programação <i>ex ante</i> das Contribuições (Certeza)	Grau de Especificidade do Ativo	Impacto da Informação <i>post hoc</i> para Avaliação do Desempenho	Arquétipos de Controle
Alto	Baixo	-	Controle de Mercado – Controle baseado na concorrência.
	Moderado	-	Controle de comprimento do braço (hierárquico ou híbrido) -(Quase) independente: Resultado de controle pré-definido com base em normas derivadas do mercado ou das disposições contratuais.
	Alto	-	Controle administrativo baseado na codificação do comportamento (orientado à ação) ou metas de desempenho predefinidas (orientadas para os resultados).
Baixo	Baixo	-	Controle de Mercado – Controle baseado na concorrência.
	Moderado	Baixo	Controle Exploratório (hierárquico ou híbrido) - Controle baseado em ideias convergentes que se acumulam e se disseminam durante o processo. Convergência, quer administrativamente induzida, quer com base na partilha de informação disciplinada pelo mercado.

	Alto	Controle de fronteira (hierárquico ou com base no mercado) - contratação de mercado se os efeitos de reputação são confiáveis; caso contrário controle prescritivos de origens administrativas.
Alto	Baixo	Controle exploratório (hierárquica) - controle administrativo e disseminação baseado em convergir conhecimentos que se acumulam durante o processo.
	Alto	Controle de fronteira (hierárquico) - controle administrativo por meio de interdição, enfatiza o comportamento a ser evitado.

Fonte: Baseado em Speklé (2001)

Em linhas gerais, os arquétipos de controle apresentados nos Quadros 5 e 6 podem ser definidos com base em Speklé (2002), como: o controle de comprimento de braço que está relacionado a atividades genéricas, relativamente inespecíficas para as quais existe um mercado externo, mas que são internalizadas de modo que a intervenção gerencial representa um controle adicional; já o controle da máquina está associado com programas maduros e com atividades rotineiras, enfatizando a programação, monitoramento de progresso e correção de desvios de direções pré-definidas.

O controle exploratório é de natureza altamente informal e tipicamente caracterizado pela ausência de responsabilidades individuais, claramente definidas e demarcadas; Por fim, o controle de fronteira é uma estrutura de último recurso esperada em condições, nas quais uma orientação mais positiva, e não proibitiva, não pode ser dada e aplicada. (SPEKLÉ, 2002).

Os Quadros 5 e 6 facilitam a compreensão do *framework* de Speklé (2001) e mostram o aparato disponível em cada estrutura de controle (arquétipo de controle) para lidar com as três características definidoras das contribuições, em seus graus variados (baixo, moderado e alto).

As ideias, apresentadas nos quadros 5 e 6, têm sua utilidade na determinação dos arquétipos de controle. Esses arquétipos são apropriados ou não para lidarem com as contribuições a serem controladas, permitindo seu alinhamento, com base nas credenciais determinantes e explicativas das estruturas apropriadas para solucionar os problemas de coordenação, de adaptação, de incentivo e de execução que surgem na contratação e controle dessas contribuições.

Entretanto, vê-se que a tipologia dos arquétipos de controle identificada na Teoria dos Custos de Transação do Controle Gerencial precisa abrigar também as práticas de controle gerencial no geral, e as práticas de contabilidade gerencial em particular, que podem contribuir para a resolução dos problemas de contratação. Este ensaio se concentra nas

práticas de contabilidade gerencial, cujas características contratuais reguladoras das contribuições exigidas podem se constituir em um dos seus fatores determinantes.

No contexto das práticas de contabilidade gerencial, os atributos das transações e dos contratos, pela lente da Teoria dos Custos de Transação, podem ser entendidos como um fator contingente à adoção de tais práticas, motivo pelo qual a seção a seguir se dedica a discutir a Teoria da Contingência, suas premissas, origem e sua aplicação à Contabilidade Gerencial.

3. Teoria da Contingência Aplicada à Contabilidade Gerencial

A inserção dos fundamentos da Teoria da Contingência, neste estudo, deve-se a dois aspectos, além do comentado por Scapens (2006), que alertou para a necessidade de reconhecer fatores idiossincráticos exclusivos para compreensão das práticas de contabilidade gerencial.

O primeiro aspecto diz respeito a alguns estudos sobre práticas de contabilidade gerencial que discutem fatores contingenciais, tais como nível de concorrência, tamanho e cultura nacional, associados a um maior uso dessas práticas mais recentemente desenvolvidas. (PAVLATOS; PAGGIOS, 2009; SULAIMAM; AHMAD; ALWI, 2004; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). Chenhall (2003), ao analisar criticamente os resultados de estudos baseados em contingência ao longo dos últimos 20 anos, entende que o tamanho da organização está associado com sistemas de controle gerenciais mais sofisticados.

O outro aspecto motivador da inclusão de variáveis contingenciais na presente pesquisa se apoia no entendimento de Otley (2016), segundo o qual toda pesquisa em contabilidade gerencial é essencialmente contingente, uma vez que procura descobrir quando técnicas específicas podem ser mais apropriadas para organizações específicas em suas circunstâncias específicas. Nesse escopo, insere-se o presente ensaio, uma vez que procura associar atributos das transações e dos contratos, que são específicos da organização e em circunstâncias particulares, às práticas de contabilidade gerencial.

Quanto à aplicação da Teoria da Contingência na Contabilidade Gerencial, tem-se que, a partir de meados da década de 1970, esse paradigma teórico tem sido recorrentemente utilizada nas pesquisas em Contabilidade Gerencial, na tentativa de explicar as variedades de práticas de contabilidade gerencial que eram aparentes na década de 1970, tornando-se um dos paradigmas dominantes sobre modelos de controle gerencial, (OTLEY, 1980; 2016; DENT, 1990).

Aplicada à Contabilidade Gerencial, a Teoria da Contingência se baseia na premissa de que não há um sistema de contabilidade universalmente adequado que se aplique igualmente a todas as organizações em todas as circunstâncias (OTLEY, 1980). Assim, o objetivo principal dessa abordagem teórica é conhecer e estudar os fatores internos e externos à organização que podem influenciar os sistemas de controle gerenciais.

O surgimento da Teoria da Contingência nos estudos de Contabilidade Gerencial foi estimulado por pesquisas com resultados conflitantes que não poderiam satisfatoriamente ser resolvidos dentro de um *framework* universal, porque tais resultados eram contingentes, tanto no próprio estudo, quando comparados a outros trabalhos similares (OTLEY, 1980).

Como exemplo dessas pesquisas com resultados conflitantes, Otley (1980) cita os estudos de Hopwood, de 1972 e Otley, de 1978. Graças aos seus resultados conflitantes, foi possível embasar a explicação contingente de que um estilo apropriado de uso do orçamento depende do grau de interdependência que existe entre os centros de responsabilidade. A maior parte dos estudos anteriores baseados em contingência se concentra na implantação e uso de orçamentos (OTLEY, 2016).

Na pesquisa em Contabilidade Gerencial, duas linhas principais de desenvolvimento da teoria da contingência foram identificadas por Otley (1980): estudos que assumiram um *framework* de contingência para avaliar o impacto de vários fatores contingentes e a outra linha que não utiliza explicitamente um *framework* de contingência, mas se apoia em formulações de contingência para explicar as diferenças que podem ser encontradas na adoção de variadas práticas de contabilidade gerencial.

Assim, a consideração dos fatores contingenciais no estudo da Contabilidade Gerencial pode seguir classificação citada por Haldma e Lääts (2002), na qual as contingências são divididas em fatores externos e internos, em que os primeiros indicam as características do ambiente externo no nível dos negócios e na Contabilidade, influenciando tanto as características internas de uma organização quanto suas práticas de contabilidade gerencial. Já os fatores contingenciais internos, conforme explicam Haldma e Lääts (2002) são determinados pelos aspectos organizacionais, tecnologia e estratégia.

Nessa perspectiva, fatores contingenciais internos, como estratégia, estrutura organizacional, tamanho e tecnologia são explorados na literatura contábil. As formulações de contingência aplicadas à Contabilidade Gerencial a respeito do tamanho e da estrutura organizacional posto por Chenhall (2003) consideram que o tamanho da organização está associado com sistemas de controle gerenciais mais sofisticados, e as grandes organizações, com estrutura descentralizada, utilizam controles mais formais. Assim, as práticas de

Contabilidade Gerencial, como parte integrante do Controle Gerencial, podem aumentar em sofisticação, com a adoção daquelas avançadas, à medida que o porte da instituição aumenta e sua estrutura organizacional descentraliza-se.

Quanto a tecnologia como fator contingencial, por exemplo, tem-se que organizações com alto nível de padronização de seus processos possuem ênfase em seu processo de controle, enquanto que organizações com alto nível tecnológico e incerteza na tarefa possuem controles mais informais e pessoais. (CHENHALL, 2003). Mesmo quando a tecnologia não se refere à produção, Otley (1980) cita trabalhos que associaram a variedade, conhecimento e complexidade de tarefas afetando um sistema de informação gerencial.

Quanto aos fatores externos, a literatura contábil pesquisa a incerteza ambiental e a concorrência, por exemplo, e pesquisas mais recentes (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; KLEIN; ALMEIDA, 2017; KLEIN, 2014) estudaram o poder dos clientes. Para Otley (2016) a incerteza ambiental é a variável mais amplamente observada na Contabilidade Gerencial.

Se uma organização é confrontada por altos índices de incerteza, sistemas flexíveis, abertos e externamente focados são requeridos para gerenciar atividades quando ocorrerem eventos inesperados (OTLEY, 2016). Corroborando esse entendimento, Chenhall (2003) considera que ambientes incertos fazem com que os sistemas de controle financeiro sejam utilizados com mais flexibilidade e baseados em relações interpessoais.

No que diz respeito à concorrência, os estudos procuram identificar o ambiente como hostil ou amigável. Ambientes mais turbulentos e hostis fazem com que as empresas enfatizem sistemas formais de controle (CHENHALL, 2003; FREZATTI *et al.*, 2009). Em oposição ao efeito no *design* e utilização de sistemas de Controle Gerencial, provocado pela incerteza ambiental, Otley (2016) explica que a hostilidade tem se mostrado associada a uma maior dependência de controles contábeis (especialmente orçamento).

Vê-se que a concorrência e a incerteza ambiental produzem conclusões opostas nos *design* e utilização dos sistemas de controle gerencial. Alta hostilidade requer controles formais, enquanto alta incerteza, controles flexíveis.

Os fatores “poder dos clientes” e “poder dos fornecedores” objetivam obter entendimentos sobre o grau de dependência da empresa com sua cadeia de suprimento à montante e à jusante, na tentativa de incorporar a perspectiva relacional nos estudos dos fatores contingenciais.

Para ajudar na compreensão da dimensão do “poder dos clientes”, Porter (2004) considera poderoso um grupo de comprador diante das circunstâncias nas quais esses clientes: estão concentrados ou compram em grandes volumes em relação às vendas do vendedor;

adquirem produtos do vendedor que representam uma fração significativa dos seus próprios custos ou compras; adquirem produtos do vendedor que são padronizados; enfrentam poucos custos de mudança (há alternativas de fornecimento); conseguem lucros baixos; são ameaças concretas à integração para trás; adquirem produtos do vendedor que não é importante para a qualidade dos seus produtos ou serviços; e possui total informação.

Abdel-Kader e Luther (2008) decidiram incluir a variável “poder dos clientes” em sua pesquisa, após entrevistas preliminares de campo, realizadas pelos autores com alguns participantes do seu estudo. Para esses autores, o efeito da força do poder dos clientes tem sido pesquisado nas disciplinas de Estratégia e Economia, mas não em Contabilidade Gerencial e argumentam que as empresas que enfrentam altos níveis de poder de cliente estão em maior risco e podem ter mais incentivos para usar práticas de contabilidade gerencial sofisticadas para melhorarem seu controle e processos de tomada de decisão, a fim de ajudá-las a manterem seus clientes exigentes satisfeitos.

Klein e Almeida (2017) encontraram evidências, em 23 indústrias paranaenses pesquisadas, sugerindo que as práticas de contabilidade gerencial são as mesmas, independente de quaisquer variáveis relacionadas com o poder dos clientes. Nesta pesquisa, a amostra é composta por setores econômicos diversos, que podem perceber diferentes níveis de poder do cliente, o que pode ter influenciado nos resultados que foram analisados de forma agregada.

Em setores específicos, a percepção do poder do cliente, quando alta, pode impactar no desenho do sistema de controle gerencial. Como exemplo de setor que enfrenta clientes poderosos, Amorim, Silva e Amin (2015) consideram o comércio varejista de hiper e supermercados como um grupo de compradores altamente poderosos.

Algumas características do comércio varejista de hiper e supermercados do sudoeste paraense, são ressaltadas por Amorim, Silva e Amin (2015) para considerá-lo como clientes poderosos, que são: alta concentração por causa do restrito número dessas empresas, que compram em grande volume; exercício de forte pressão sobre os preços para obter maior rentabilidade sobre a venda final e não representatividade significativa dos seus custos em relação ao produto lácteo que comercializam, elevando seu poder de barganha junto aos laticínios estudados.

Adicionalmente, o poder dos grandes *players* do comércio varejista, pode ainda ser reforçado pelo fato ressaltado por Amorim, Silva e Amin (2015, p. 23) de que “sua proximidade com o consumidor final, influencia suas opções de compra e tem mais

conhecimento sobre suas tendências de consumo”. Isto pode dificultar a inovação, por meio do lançamento de novos produtos, por exemplo.

Por outro lado, a especificidade de marca do produto fabricado pode mitigar esse poder de influência do comércio varejista, quando conquista a fidelização do consumidor final pela força da marca. A empresa que tem sua marca identificada, desenvolve um sentimento de lealdade em seus clientes, fazendo a diferenciação dos seus produtos uma barreira para novos entrantes (PORTER, 2004, p. 9).

Por analogia, espera-se que as empresas que enfrentam um alto nível de poder de fornecedores estão suscetíveis a maiores riscos e recorram a práticas de contabilidade gerencial sofisticadas para melhorar o controle da sua relação com esses fornecedores. Assim, é possível que um maior número de fornecedores aumente os custos de transação porque a diversidade desses custos exige mais esforços para controlá-los e monitorá-los. Para ajudar na compreensão da sua dimensão, fez-se uso do entendimento de Porter (2004) sobre as condições que elevam o poder de negociação dos fornecedores.

Tais condições se referem aos fornecedores: serem concentrados mais do que a indústria para a qual vende; não estarem obrigados a lutar com produtos substitutos; não considerarem o cliente importante (não representa fração significativa das vendas); o produto fornecido é importante para o comprador; o produto fornecido é diferenciado; e são ameaças concretas à integração para a frente (PORTER, 2004).

O conhecimento do grau de poder que a empresa percebe para alterar seus acordos com clientes e fornecedores, bem como substituí-los, ajudará na compreensão do nível de especificidade do ativo objeto da transação e da interdependência entre eles. Conforme explica Fiani (2002, p. 271), caso esse relacionamento ocorra de forma exclusiva ou quase exclusiva, isto é, quando o fornecedor está ligado àquela empresa por ela ser a única a comprar seu produto, ou se o cliente está vinculado ao fornecedor por ele ser o único capaz de produzir o insumo que necessita, surge o problema do refém.

O problema do refém “ocorre quando uma das partes que realizou um investimento em um ativo específico torna-se vulnerável a ameaças da outra parte de encerrar a relação” (FIANI, 2002, p. 272), podendo aumentar os custos de transação.

Por fim, a duração da relação entre a empresa e seus clientes e fornecedores poderá conduzir à construção de confiança entre esses parceiros de negócios. Para Uddin e Hassan (2011), a presença de confiança nas relações entre empresas promove a recorrência da transação. Conforme explica Ding, Dekker e Groot (2013) uma parte da literatura sugere que

a confiança, que se desenvolve a partir de relações sucessivas entre as empresas, leva a contratos menos extensos em subseqüentes relações entre elas.

Nessa perspectiva, espera-se que todos esses fatores contingenciais (tanto internos quanto externos) ajudem a explicar o grau de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas, mediante os atributos distintivos das transações e dos contratos que acontecem nos relacionamentos entre as empresas envolvidas.

4. Simbiose da Teoria dos Custos de Transação com a Teoria da Contingência no Estudo das Práticas de Contabilidade Gerencial

Os eixos tratados neste ensaio, Teoria dos Custos de Transação, Controle Gerencial e Teoria da Contingência, articulam-se para fundamentar a perspectiva relacional para identificação de fatores que ajudem a explicar a diversidade na adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

A perspectiva relacional advém da Teoria dos Custos de Transação, cujos fundamentos lançam luzes sobre a relação entre as empresas e seus fornecedores e clientes, em um nível microanalítico das transações entre estes agentes. Os atributos dessas transações (frequência, incerteza e especificidade dos ativos) e dos contratos (formalidade, duração e completude contratuais) que as orientam podem ajudar no entendimento das necessidades de controle intrafirma. Dentre as prescrições da Teoria dos Custos de Transação, pode-se entender que os modos híbridos e hierárquicos aumentam a necessidade de mais controle da transação.

Porém, esse controle parece ser focado no contrato e nos controles administrativos ou burocráticos, comentados por Williamson (1991), quando elege os atributos distintivos das estruturas de governança que prescreve. Nesta diferenciação, encontra-se oportunidade de pesquisas para o avanço das questões sobre os mecanismos de controle burocráticos que parecem ainda ser pouco desenvolvido pela Teoria dos Custos de Transação. Além disto, a menção feita por Williamson (1991) sobre o controle é em relação às estruturas de governança sem recorrer, portanto, ao nível microanalítico de suas práticas, conforme pretendido neste estudo e que é delimitado às práticas de contabilidade gerencial.

O eixo fundamentado no Controle Gerencial permite identificar a Contabilidade Gerencial como parte essencial desse controle e oferece subsídios para análise microanalítica em termos de práticas de contabilidade gerencial. No entanto, essa literatura parece ser focada

em aspectos intrafirma, o que na linguagem da Teoria dos Custos de Transação, faz-se reportar a aspectos relacionados ao controle dentro da hierarquia.

Conforme a TCT, a hierarquia é uma das formas polares de governança da transação, em um contínuo que abriga uma diversidade de estruturas que governam as transações entre agentes econômicos, como aquelas ocorridas no âmbito de clientes e fornecedores. Dessa forma, na literatura de Contabilidade Gerencial parece predominar uma visão privilegiada para questões que não incorporam a perspectiva relacional no *design* do controle gerencial.

A interseção entre os estudos de Contabilidade Gerencial e a Teoria dos Custos de Transação oferecida por Speklé (2001; 2002; 2003) contribui para mitigar o *gap* entre a perspectiva relacional e a perspectiva organizacional que parece predominar na literatura de Controle Gerencial. No entanto, o *framework* da Teoria dos Custos de Transação do Controle Gerencial de Speklé se estabelece em termos de tipologia e não no nível microanalítico das práticas de contabilidade gerencial, conforme discutido neste ensaio.

Além disto, os fatores causadores da adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas parecem carecer do desenvolvimento de mais pesquisas empíricas, embora a literatura de Contabilidade Gerencial se dedique a entender a diversidade de práticas no ambiente organizacional, inclusive sinalizando o predomínio do uso de práticas tradicionais independente do contexto geográfico no qual as organizações se inserem. No entanto, o avanço ou sofisticação dessas práticas ainda carece de compreensão dos seus fatores influenciadores no mundo real.

A perspectiva relacional do estudo das práticas de contabilidade gerencial tenta incorporar o observado por Scapens (2006) sobre a amplitude dos aspectos econômicos, sociais e organizacionais que moldam as empresas e suas práticas. Nesta perspectiva, a Teoria da Contingência contribui e avança na identificação dos fatores contingenciais influenciadores da estrutura organizacional e seus sistemas de controle gerenciais.

Pela sua consolidação na literatura organizacional, a Teoria da Contingência também é invocada no nível microanalítico das práticas de contabilidade gerencial, quando identifica técnicas e práticas específicas mais apropriadas para organizações específicas e em circunstâncias específicas. Embora consolidada, a Teoria da Contingência, quando aplicada ao Controle Gerencial, parece ter desenvolvido tímidos esforços na incorporação da perspectiva relacional interorganizacional, mesmo se dedicando ao estudo dos fatores contingenciais externo à firma.

Isto inspirou a inclusão, neste ensaio, de dois fatores contingenciais externos, que são o “poder do cliente” e o “poder do fornecedor”, na tentativa de capturar a influência da

perspectiva relacional das transações com clientes e fornecedores sobre a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. O entendimento dos tímidos esforços da literatura contingencial de incorporar fatores relacionados às transações com clientes e fornecedores deriva da revisão de literatura feita e é reforçado pelas considerações de Abdel-Kader e Luther (2008) sobre a insipiência de estudos relacionados ao poder do cliente.

Até o momento, nenhum estudo anterior investigou os efeitos do poder dos clientes no nível de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). Além disto, Klein e Almeida (2017) não encontraram evidências da relação entre a variável “poder dos clientes” e a adoção de práticas de contabilidade gerencial consideradas mais sofisticadas nas indústrias paranaenses que pesquisaram. Estes dois estudos sinalizam a necessidade do desenvolvimento de pesquisas sobre essa temática.

Apesar de ter passado 14 anos do primeiro estudo, a revisão da literatura feita neste estudo permite o entendimento que ainda o “poder do cliente” não se consolidou como variável explicativa das práticas de contabilidade gerencial, pela incipiência de pesquisas sobre a temática e resultados controversos apontados em poucos estudos que a exploraram, sendo silente quanto ao “poder do fornecedor”.

Nesta perspectiva, entende-se que a simbiose desses eixos teóricos foi necessária para viabilizar o alcance de objetivos que possam contribuir para o entendimento de como os atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores e clientes podem influenciar a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, e ser capaz de tratar a complexidade inerente ao mundo real no contexto de cada organização. A figura 1 representa a simbiose dos três eixos teóricos com as práticas de contabilidade gerencial avançadas.

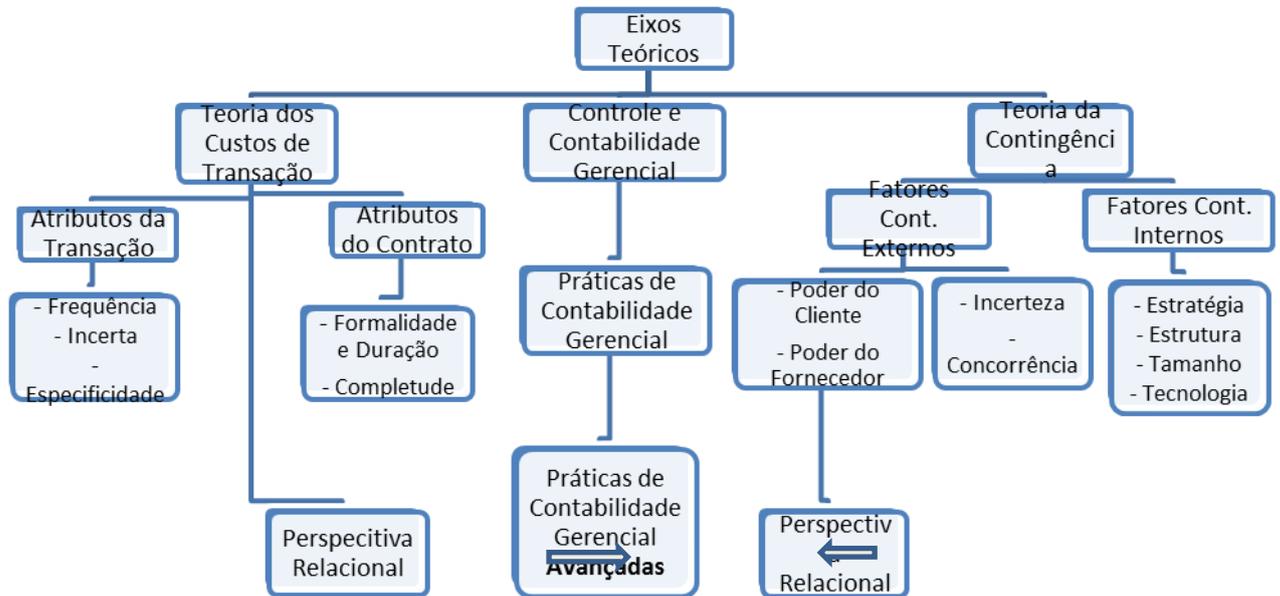


Figura 1: Simbiose dos Eixos Teóricos com as Práticas de Contabilidade Gerencial

Fonte: Elaboração própria (2018)

Inspirando-se na figura 1, com a finalidade de demonstrar como as duas teorias podem ser combinadas, sugere-se um conjunto de proposições que podem inspirar futuros trabalhos e desenvolvimentos teóricos.

I – A frequência recorrente das transações está associada à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

A frequência das transações é uma dimensão relevante, em que o custo de estruturas especializadas será mais fácil de recuperar para grandes transações de um tipo recorrente (WILLIAMSON, 2012, p. 54). “Repetidas transações efetuadas implicam um elevado nível de negociação, monitoramento e reformulações de contrato [...]” (SOARES; SAIS, 2015).

Com a intensificação do monitoramento decorrente da recorrência da transação, este pode se estender ao controle gerencial intrafirma para apoiar as negociações e reformulações de contratos necessárias à realização das transações de compra de insumos e de vendas de produtos em base contínua. Assim, espera-se que a intensificação do monitoramento ao

controle gerencial intrafirma estimule a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

II – As lacunas contratuais referentes à cobertura de contingência que são derivadas da incerteza percebida na transação estão associadas à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Em transações específicas ou mistas, a incerteza impõe a concepção de mecanismos destinados ao preenchimento das lacunas contratuais e às adaptações sequenciais que se fizerem necessárias (WILLIAMSON, 1979). Espera-se que estes mecanismos sejam extensivos ao controle gerencial e suas práticas para geração de informações que ajudem a mitigar as incertezas, principalmente relacionadas ao ressuprimento dos insumos e à demanda dos clientes, incentivando a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

III – Os níveis médio e alto de especificidade de ativos estão associados à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

O aumento da especificidade de ativos junto ao aumento da incerteza precisa de mecanismos mais complexos e dispendiosos de governança, uma vez que lacunas contratuais serão maiores e as ocasiões para as adaptações sequenciais vão aumentar em número e importância [...] (WILLIAMSON, 1979). Dentre esses mecanismos de governança estão os controles burocráticos/administrativos como um dos atributos distintivos das estruturas de governança, em que o modo híbrido e hierárquico, indicados para governança das transações com ativos específicos, necessitam de mais controles (monitoramento e políticas de recompensas e sanções) (WILLIAMSON, 1991).

Espera-se que a especificidade de ativos presente nas transações entre fornecedores e compradores esteja associada a controles gerenciais mais desenvolvidos e extensivo às práticas de contabilidade gerencial estimulando a adoção daquelas avançadas.

IV – A formalidade e duração dos contratos estão associadas à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Os contratos formais ou relacionais estão presentes nos acordos entre empresas para pactuar as condições da negociação e sua execução. Contratos formais consistem de uma

combinação de determinação de preços e comportamento, nas quais os envolvidos voluntariamente aderem. (HENNART, 2014). Os contratos relacionais se caracterizam pela ausência de preocupação de elaboração de contratos detalhados, são acordos informais de autoexecução entre empresas, sustentados pelo valor esperado da relação futura (FIANE, 2002; GRAFTON; MUNDY, 2016).

A contratação clássica, que apoia a governança de mercado, é baseada em termos formais em que prevalece a interpretação legalista, enquanto a contratação neoclássica, que apoia os modos híbridos de governança, é mediada por mecanismos de contratação flexíveis para efetuar realinhamento e restaurar a eficiência em caso de contingências (WILLIAMSON, 1991).

Além da formalidade do contrato, a sua vigência ou duração alcança importância na definição dos termos e cláusulas contratuais. A especificação de termos contratuais que antecipam as contingências potenciais e as adaptações necessárias, torna-se crescentemente difícil quanto maiores forem a duração do contrato e o nível de incerteza classificável (HENNART, 2014)

Assim, espera-se que as dificuldades para definição de termos e cláusulas nos contratos formais de longa duração incentivem a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas que municiem o processo decisório das partes com informações para tornar os contratos adaptáveis e flexíveis às contingências que possam ocorrer quando da sua execução.

V – A ausência de contratos formais não estimula a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

O contrato relacional alcança um conjunto vasto de normas, como uma mini-sociedade, além daquelas centradas no processo de troca (WILLIAMSON, 2012). A execução contratual é baseada na relação entre as partes e na crença autointeressada de manutenção da relação.

Os mecanismos de controle do contrato relacional se referem aos valores compartilhados, normas do grupo e sanções, em que a troca de informações fornece oportunidades para monitorar os comportamentos dos parceiros, confiando na estrutura informal e na auto-execução de cada parte (GRAFTON; MUNDY, 2016; CAO; LUMINEAU, 2005).

Espera-se que as transações de compra e de vendas que ocorram baseadas no contrato relacional não estimule a sofisticação do controle gerencial e das práticas de contabilidade gerencial devido à disponibilidade de variados mecanismos de controle alicerçados na relação.

VI – Maior completude do contrato está associada às práticas de contabilidade gerencial avançadas.

A completude do contrato é definida como a extensão em que todas as questões relevantes são incluídas e especificadas e contingências contabilizadas em um contrato (LUO; TAN, 2003). Essa completude pode ser caracterizada pela inclusividade de questão, especificidade de cláusula e cobertura de contingência (LUO; TAN, 2003).

Nesta perspectiva, o contrato apresenta maior ou menor completude em termos de inclusão e detalhamento de cláusulas e de flexibilidade e resiliência para lidar com contingências que afetam a formação, operações e administração da relação entre empresas.

Espera-se que a maior completude do contrato incentive mecanismos de controle intrafirma, incluindo a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, que ajudem no monitoramento da execução contratual conforme acordado.

5. Referências

ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting. *Advances in Management Accounting*. v 15, p. 229-247, 2006a.
_____. R. Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*. v. 108, n. 5, p. 336-357, 2006b.

_____. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*. v. 40, p. 2-27, 2008.

AMORIM, Cristina Santos; SILVA, Fábio Carlos da; AMIN, Mario Miguel. Análise swot da indústria de laticínios da microrregião de São Félix do Xingu (PA). *Revista em Agronegócio e Meio Ambiente, Maringá (PR)*, v. 8, nº 1, p. 9-29, jan./abr. 2015.

ANDERSON, Hannon W.; DEKKER, Henri C. Management Control for Market Transactions: The Relation Between Transaction Characteristics, Incomplete Contract Design, and Subsequent Performance. *Management Science*. v. 51, n. 12, p. 1734-1752, 2005.

ANDERSON, Shannon W.; DEKKER, Henri C.; ABBEELE, Alexandra Van den. Costly Control: An Examination of the Trade-off Between Control Investments and Residual Risk in Interfirm Transactions. *Management Science*. v.63, n. 7, p. 2163-2180, jul 2017.

ANH, Doan Ngoc Phi; NGUYEN, Duc-Tho; MIA, Lokman Western management accounting practices in Vietnamese enterprises Adoption and perceived benefits *Pacific Accounting Review*. v. 23, nº 2, p. 142-164, 2011.

BARNEY, Jay B.; HESTERLY, William. Economia das organizações: entendendo a relação entre as organizações e a análise econômica. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. (Org.). *Handbook de estudos organizacionais*. v. 3. São Paulo: Atlas, 2012. v 3, p. 131-179.

CAMPOS, Lilian Castelo; MARQUES, Erico Veras; CORREIA NETO, Jocildo Figueiredo. Fatores que Influenciam a Utilização de Artefatos de Contabilidade Gerencial em Empresas Cearenses. *Revista de Administração da UNIME*, v.17, n.1, p. 34-64, Jan/ Abril. 2019.

CAO, Zhi; LUMINEAU, Fabrice. Revisiting the interplay between contractual and relational governance: A qualitative and meta-analytic investigation. *Journal of Operations Management* v. 33–34, p. 15-42, 2015.

CHENHALL, Robert H. Management Control Systems Design within its Organizational Context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*. v. 28, p.127-168, 2003.

_____; LANGFIELD-SMITH, Kim. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, v. 9, p. 1-19, 1998a.

_____. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: na empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*. v. 23, nº. 3, p. 243-264, 1998b.

DEKKER, Henri C. On the boundaries between intrafirm and interfirm managementaccounting research. *Management Accounting Research*. v. 31, p. 86–99, jun. 2016.

DENT, J. F. Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*. v. 15, p. 3–25, 1990.

DING, Rong; DEKKER, Henri C.; GROOT, Tom. Risk, partner selection and contractual control in interfirm relationships. *Management Accounting Research*, v. 24, p. 140-155, 2013.

DONALDSON, Lex. Teoria da Contingência Estrutural. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. (org.) *Handbook de Estudos Organizacionais*. v.1, São Paulo: Atlas, 2012. p.104-134.

FIANI, Ronaldo. Teoria dos Custos de Transação. In: KUPFER, David; HASENCLEVER, Lia (Org.). *Economia Industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

GRAFTON, Jennifer; MUNDY, Julia. Relational contracting and the myth of trust: Control in a co-opetitivesetting. *Management Accounting Research*, article in press, 2016.

Almeida, K.K.N. de.

HENNART, Jean-François. Perspectivas de Custos de Transação em Relações Interorganizacionais. In: CROPPER, Steve *et al.* *Handbook de Relações Interorganizacionais da Oxford*. Porto Alegre: Bookman, 2014.

HOPWOOD, Anthony G. Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of information. *Accounting, Organizations and Society*. v. 21, p. 589-590, 1996.

JOSHI, P.L. The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*. v. 10 p. 85-109, 2001.

KLEIN, Luciana. A Influência dos Fatores Contingenciais nas Práticas Gerenciais de Indústrias Paranaenses. 2014. 94 f. *Dissertação* (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-graduação em Contabilidade: mestrado e doutorado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Disponível em: < <http://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/36392>> Acesso em: 01 maio 2017.

_____; ALMEIDA, L. B. A Influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. *Revista Universo Contábil*, v. 13, n. 3, p. 90-119, jul./set., 2017.

LEITE, Edileia Gonçalves; DIEHL, Carlos Alberto; MANVAILER, Ramão Humberto Martins. Práticas de Controladoria, Desempenho e Fatores Contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. *Revista Universo Contábil*, v. 11, n. 2, p. 85-107, abr./jun., 2015

LUMINEAU, Fabrice; MALHOTRA, Deepak. Shadow of the contract: how contract structure shapes interfirm dispute resolution. *Strategic Management Journal*. . v. 32, p 532–555, 2011.

LUO, Yadong; TAN, Justin. Structuring international joint ventures: how should contractual design be aligned with environmental conditions? *Management International Review*. v. 43, nº2, p. 185-211, 2003.

MACOHON, Edson Roberto; BEUREN, Ilse Maria. Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*. v. 15, nº 45, p. 09-22, maio/ago. 2016.

OTLEY, David. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*. v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

_____. Extending the Boundaries of Management Accounting Research: developing systems for performance management. *British Accounting Review*, v. 33, p. 243-261, 2001.

_____. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*. v. 31, p. 45-62, 2016.

_____; BERRY, A. J. Control, Organisation and Accounting. *Accounting, Organizations and Society*. v. 5, n. 2, p. 231-244, 1980.

PAVLATOS, Odysseas; PAGGIOS, Ioannis, Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, v. 24, nº 1, p. 81 – 98, 2009.

PORTER, Michael E. *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors: with a new introduction*. New York: Free Press. 1980.

_____. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier. 2004

SCAPENS, Robert W. Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*. v. 38, p. 1-30, 2006.

SOARES, Selene de Souza Siqueira; SAES, Maria Sylvia Macchione. Distribuição de combustível no estado de São Paulo: estruturas de governança e mecanismos complementares de coordenação. *Revista de Administração*. v.50, n.2, p.241-253, abr./maio/jun., 2015.

SOUZA, Fabiana Frigo; GASPARETTO, Valdirene. Dimensões da Organização Inovadora e a Adoção de Práticas Modernas de Contabilidade Gerencial. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2018, Curitiba. *Anais...* Curitiba: ANPAD, 2018.

SPEKLÉ, Roland F. Explaining Management Control Structure Variety: a transaction cost economics perspective. *Accounting, Organizations and Society*. v. 26, p. 419-441, 2001.

_____. Towards a Transaction Cost Theory of Management Control. *Working Paper*. P. 1-21, mar., 2002.

_____. Configurations of Control: a Transaction Cost Approach. *Working Paper*., p. 1-25, ago., 2003

SULAIMAN, Maliah bt; AHMAD, Nik Nazli Nik; ALWI, Norhayati. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. *Managerial Auditing Journal*. v. 19, nº 4, p. 493-508, 2004.

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

VAN DER MEER-KOOISTRA, Jeltje; VOLSSELMAN, Ed G. J. Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance. *Accounting, Organizations and Society*. v. 25, p. 51-77, 2000.

WILLIAMSON, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. *Journal of Law and Economics*. v. 22, nº. 2, p. 233-261, 1979.

_____. 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, nº. 3, p. 171-195, 2002.