



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 17, n. 2, Jul./Dez., 2025

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 09.04.2024. Revisado por pares em: 30.08.2024. Reformulado em: 23.09.2024. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2025v17n2ID35939

Controle gerencial: um estudo entre relações público/privado sob a ótica da teoria dos custos de transação

Managerial control: a study between public/private relations from the perspective of transaction cost theory

Control gerencial: un estudio entre relaciones públicas y privadas desde la perspectiva de la teoría de los costos de transacción

Autores

Júlio Ricardo Rezende da Costa

Mestre em Controladoria pela Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE).
Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).
Endereço: Rua Dom Manuel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos - CEP: 52171-900 - Recife/PE.
Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-5319-2404>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7883355635713493>

E-mail: julio.advsalv@gmail.com

Karla Katiúscia Nóbrega de Almeida

Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Professora da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) – Departamento de Finanças e Contabilidade.
Endereço: Campus I – Castelo Branco - Cidade Universitária – CEP: 58051-900 – (83) 3216-7459. Programa de Pós-Graduação em Controladoria – Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9836-7350>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4681256181843777>

E-mail: kknalmeida@gmail.com

(Artigo apresentado no 23º USP International Conference on Accounting – São Paulo - SP)

Resumo

Objetivo: O presente estudo investigou características contratuais e mecanismos de controle gerencial em contratos públicos de cessão de uso em uma Organização Militar (OM) do Exército Brasileiro, e caracterizou as transações objeto dos contratos estudados e a forma de governança adotada, segundo preceitos da Teoria dos Custos de Transação (TCT).

Metodologia: Realizou-se uma pesquisa exploratória, descritiva e documental, materializada, nos termos de referência, editais de licitação e em dois contratos de cessões de uso público, celebrados entre uma Organização Militar e duas entidades privadas, uma barbearia e uma cantina.

Resultados: Como características das transações foram identificadas a especificidade de ativos humanos no contrato com a barbearia e a especificidade temporal no contrato com a cantina, em que ambas as relações estão organizadas pelo modo híbrido de governança, ou seja, uma organização baseada em contratos, estando mais próxima da forma de governança hierárquica do que a governança de mercado.

Contribuições do Estudo: Ao levar em consideração a formalidade contratual e o contexto da administração pública das relações estudadas, constatou-se extensos níveis de inclusividade de questão, especificidade de cláusulas e de adaptabilidade contingencial como características contratuais públicas, utilização de indicadores de desempenho não financeiros nas relações e a existência do *open book accounting* em um dos contratos. Tais descobertas materializam uma relação diádica entre o ente público e o ente privado, com a Administração Pública exercendo o papel de empresa focal, beneficiando a ambas na relação. Assim, as evidências encontradas no estudo contribuem para se aprimorar um pouco mais o conhecimento sobre os custos de transação em uma relação público-privada, podendo aumentar a eficiência e eficácia contratual nas relações ao se conhecer um pouco mais sobre características contratuais e mecanismos de controle.

Palavras-chave: Teoria dos Custos de Transação. Contratos. Cessão de Uso. Riscos Relacionais. Mecanismos de Controle.

Abstract

Purpose: The present study investigated contractual characteristics and management control mechanisms in public contracts for assignment of use in a Military Organization (OM) of the Brazilian Army, and characterized the transactions object of the studied contracts and the form of governance adopted, according to the precepts of the Transaction Cost Theory (TCT).

Methodology: An exploratory, descriptive and documentary research was carried out, materialized, in the terms of reference, bidding notices and in two contracts for assignments of public use, entered into between a Military Organization and two private entities, a barbershop and a canteen.

Results: As characteristics of the transactions, the specificity of human assets in the contract with the barbershop and the temporal specificity in the contract with the canteen were identified, in which both relationships are organized by the hybrid mode of governance, that is, an organization based on contracts, being closer to the hierarchical form of governance than market governance.

Contributions of the Study: By taking into account the contractual formality and the context of the public administration of the relationships studied, it was found extensive levels of question inclusivity, specificity of clauses and contingency adaptability as public contractual characteristics, use of non-financial performance indicators in the relationships and the existence of open book accounting in one of the contracts. Such findings materialize a dyadic

relationship between the public and private entities, with the Public Administration playing the role of focal company, benefiting both in the relationship. Thus, the evidence found in the study contributes to improve a little more the knowledge about transaction costs in a public-private relationship, and can increase the efficiency and contractual effectiveness in the relationships by knowing a little more about contractual characteristics and control mechanisms.

Keywords: Transaction Cost Theory. Contracts. Assignment of Use. Relational Risks. Control Mechanisms.

Resumen

Objetivo: El presente estudio investigó las características contractuales y los mecanismos de control de gestión en los contratos públicos de asignación de uso en una Organización Militar (OM) del Ejército Brasileño, y caracterizó las transacciones objeto de los contratos estudiados y la forma de gobernanza adoptada, de acuerdo con los preceptos de la Teoría de los Costos de Transacción (TCT).

Metodología: Se realizó una investigación exploratoria, descriptiva y documental, materializada, en los términos de referencia, avisos de licitación y en dos contratos de cesiones de uso público, celebrados entre una Organización Militar y dos entidades privadas, una barbería y una cantina.

Resultados: Como características de las transacciones, se identificó la especificidad de los activos humanos en el contrato con la barbería y la especificidad temporal en el contrato con la cantina, en la que ambas relaciones se organizan por el modo híbrido de gobernanza, es decir, una organización basada en contratos, estando más cercana a la forma jerárquica de gobernanza que a la gobernanza del mercado.

Contribuciones del Estudio: Al tener en cuenta la formalidad contractual y el contexto de la administración pública de las relaciones estudiadas, se encontraron amplios niveles de inclusividad de las preguntas, especificidad de las cláusulas y adaptabilidad de las contingencias como características contractuales públicas, uso de indicadores de desempeño no financieros en las relaciones y la existencia de contabilidad a libro abierto en uno de los contratos. Tales hallazgos materializan una relación diádica entre las entidades públicas y privadas, en la que la Administración Pública desempeña el papel de empresa focal, beneficiando a ambas en la relación. Así, las evidencias encontradas en el estudio contribuyen a mejorar un poco más el conocimiento sobre los costos de transacción en una relación público-privada, y pueden aumentar la eficiencia y efectividad contractual en las relaciones al conocer un poco más sobre las características contractuales y los mecanismos de control.

Palabras clave: Teoría de los costos de transacción. Contratos. Cesión de uso. Riesgos relacionales. Mecanismos de control.

1 Introdução

A sociedade muda constantemente e como tal as empresas devem se adaptar ao ambiente em decorrência da dinâmica competitiva na qual estão inseridas (Dekker, 2016). No meio privado as relações interorganizacionais foram destaques no estudo da Contabilidade Gerencial nas últimas décadas (Dekker, 2016; Ding, Dekker & Groot, 2013). A colaboração dos relacionamentos interorganizacionais é de grande importância para o desenvolvimento na obtenção de recursos para as empresas, assim como a redução dos custos, o compartilhamento de riscos e fortalecimento de posição de mercado (Groot & Merchant, 2000; Ding, Dekker & Groot, 2010).

O ente privado quando este se relaciona com o ente público também buscará colaborações para mitigar seus custos, compartilhar riscos, ter eficiência e eficácia sobre seus serviços, num intuito benéfico a ambos. Uma forma criada pela Administração Pública para gerir suas necessidades é a cessão de uso de imóveis a título oneroso, termo que é utilizado pela Administração Militar, e serve para gerenciar espaços ociosos que podem ser revertidos em atividades de apoio como barbearia, cantina, espaço fotográfico, dentre outras atividades.

Assim como nas relações privadas, as relações públicas também devem ser regidas por normas, as quais nortearão todo o desenvolvimento dos laços entre os entes. Uma forma de controle muito comum que se observa nas relações interorganizacionais são os contratos, formais ou informais (Almeida, 2018). Os contratos se classificam como instrumentos muito importantes que garantem trocas na economia, estabelecendo normas que devem ser seguidas em caso de contingências, além de definir os interesses e salvaguardas para mitigar os riscos na relação (Nóbrega, 2009).

No caso de setor público, os contratos podem ser mais elaborados em decorrência do princípio do interesse público, permeado de dificuldades de compreensão nas cláusulas contratuais, onde o agente público geralmente dita as regras, cabendo a outra parte o cumprimento do contrato.

O ambiente interorganizacional é repleto de diversas inseguranças, e pode ocorrer riscos relacionais e de desempenho para ambas as partes da transação. A literatura muitas vezes tenta explicar esses riscos por meio da TCT (Williamson, 1985; Ambrozini & Martinelli, 2017). Ambrozini e Martinelli (2017) narram que na TCT, os contratos são estruturas de governança utilizadas para mitigar os custos na transação, oriundos da elaboração do acordo entre as partes, de perdas decorrentes de comportamento oportunista e da falta de adaptação das partes contratantes.

Pacheco, Kronbauer, Leite & Dantas (2018) asseguram que a TCT busca analisar e identificar custos numa transação, os quais a depender do tipo do serviço ou produto, podem ou não ser significativos. De acordo com Williamson (1985), essa teoria apresenta como dimensões da transação: a especificidade de ativos, a incerteza e a frequência. Ding *et al.* (2013) corroboram esse discurso, afirmando que são essas características que geram os riscos nas relações, podendo ser relacionais ou de desempenho.

Diante deste cenário de necessidade de mitigação de riscos, surge a questão: **Quais são as características contratuais e os mecanismos de controle gerenciais que são utilizados nos contratos públicos de cessão de uso?** Portanto, a presente pesquisa tem como objetivo investigar as características contratuais e os mecanismos de controle gerencial em contratos públicos de cessão de uso.

Desta forma, a pesquisa pode contribuir no estudo das relações interorganizacionais no contexto público ao abordar a relação diádica existente entre o ente público e entes privados,

sob a perspectiva dos contratos em seus aspectos e elementos, buscando-se demonstrar as características desses contratos e os mecanismos de controle gerencial e contratual na mitigação dos riscos. Isto porque o que se observa na literatura é uma predominância na análise das relações interorganizacionais entre os entes privados, como se nota nos estudos de Dekker (2004), Nisiyama e Oyadomari (2012), Almeida e Callado (2022).

Inicialmente será feito uma abordagem sobre a Contabilidade Gerencial Interorganizacional, descrevendo características e a relação diádica que pode existir entre organizações. Em seguida, na revisão de literatura, será demonstrado os principais aspectos da TCT, o oportunismo, a racionalidade limitada e as características das transações identificadas por esse aporte teórico. Após, será abordado os mecanismos de controle gerencial nas relações interorganizacionais. Na terceira seção, há a metodologia, seguida de uma quarta seção para a descrição dos resultados e sua análise e, por fim, as considerações finais.

2 Revisão da Literatura

2.1 Contabilidade Gerencial Interorganizacional,: seus mecanismos de controle e o contexto público

O controle gerencial é caracterizado como o processo no qual os gestores asseguram que recursos são obtidos e utilizados de forma eficiente com o intuito de realizar os objetivos organizacionais, podendo antecipar condições que sejam capazes de ocorrer diante um ambiente de mudanças (Anthony & Govindarajan, 2004; Simons, 1995). No entanto, as organizações nas últimas décadas, devido à globalização econômica, passaram por mudanças que alteraram sua operacionalidade (Otley, 1994; Hopwood, 1996). Em decorrência disso, a Contabilidade Gerencial e os controles tiveram que se adaptar (Dekker, 2016; Bomfim & Callado, 2019). Dekker (2016) enfatiza que a literatura cresce no sentido de se estudar o controle gerencial das relações interfirmas sob a ótica de parceiros colaboradores.

A Contabilidade Gerencial se concentra em questões sobre o uso da Contabilidade e do controle dentro das organizações, todavia, nas últimas duas décadas tem se concentrado também nas relações entre as organizações, interesse esse paralelo ao crescimento das colaborações entre as empresas (Dekker, 2016). Complementando essa ideia e que pode ser aplicada à Contabilidade Gerencial Interorganizacional, ela troca informações gerenciais - financeiras e não financeiras – objetivando tornar as empresas participantes de uma cadeia de suprimentos ou mesmo de uma aliança a atingir os objetivos comuns, eficaz e eficientemente (Caglio & Ditillo, 2012, Bomfim & Callado, 2019). Ainda, ela pode ser uma prática gerencial para se compartilhar informações confidenciais e relevantes, sendo utilizada para se aprimorar a gestão dos custos e controle nas atividades conjuntas (Bomfim & Callado, 2019). Desta forma, é necessário que sejam estabelecidos mecanismos de controle gerencial para o desenvolvimento das relações interorganizacionais.

Panosso, Camacho, Espejo & Abbas (2020) aduzem que os mecanismos de controles gerenciais são responsáveis pelas informações utilizadas para controlar as atividades da empresa, além de dar subsídios para as tomadas de decisões. Variados mecanismos podem coexistir, havendo uma vasta possibilidade de combinações, sendo sua utilização explicada por aspectos relacionados à transação e ao próprio relacionamento (Ditillo, Liguori, Sicilia & Steccolini, 2015).

Como observado nos estudos de Petersen, Baekkeskov, Potoski & Brown (2019) a implantação de mecanismos de controle gerencial é influenciada pelos resultados de pesquisas prévias que tendem a informar os custos de transação e os fatores relacionais e institucionais,

pois ajudam a diminuir os riscos na contratação e permitem que os contratos atinjam os objetivos traçados. Neves (2020) em sua pesquisa sobre os serviços de limpeza de um órgão do setor público brasileiro identificou mecanismos de controle presentes tanto na fase exploratória (*ex ant*) como na própria execução contratual (*ex post*), analisando a configuração de controle, além de seus determinantes como consequência dos desafios de cooperação e de coordenação das atividades.

O *open book accounting* e a avaliação de desempenho são exemplos de mecanismos de controle gerencial utilizados nas relações interorganizacionais. O *open book accounting* consiste na troca de informações gerenciais contábeis entre empresas para se garantir uma melhor ação interorganizacional (Shank & Govindarajan, 1992; Dekker, 2003), influenciando a troca de informações usadas, o fluxo de informações e também os produtos entre as empresas (Mouritsen, Hansen & Hansen, 2001).

Mohr (2010) descreveu que no *open book accounting* os parceiros da rede geralmente precisam abrir seus registros financeiros para seus colaboradores, elevando a parceria e confiança. Kajüter e Kulmala (2005) complementam, ao afirmarem que o *open book accounting* fornece informações de dois tipos: uma que visa garantir confiança e outra que visa dominar eventos de forma colaborativa.

Kajüter e Kulmala (2005) asseguram que diversos são os fatores que devem influenciar a Contabilidade Gerencial, dentre eles a medição e avaliação de desempenho. Existem diversos modos de se mensurar o desempenho, seja por medidas financeiras ou não financeiras.

Independente da medida adotada, na fase de execução contratual os instrumentos de controle devem prever uma supervisão frequente, a medição e a própria avaliação do desempenho, na qual o fornecimento regular de informação desempenhará um papel importante na relação, assim como o monitoramento do desempenho dos funcionários deverá estar presente das atividades de controle realizadas pela terceirizada (Meer-Kooistra & Vosselman, 2000).

Os indicadores de desempenho têm um papel fundamental no contrato, assim como os mecanismos de melhoria (Meer-Kooistra & Vosselman, 2000), sendo eles os responsáveis pela demonstração da eficácia da parceria.

Pode-se fazer uma analogia ao se aplicar a Contabilidade Gerencial Interorganizacional às práticas desenvolvidas nas relações público/privado, todavia, o que se observa é que os estudos que discorrem sobre as relações interorganizacionais entre o ente público e o privado são escassos se comparados aos da literatura existente sobre os negócios entre entes privados (Fiani, 2013). Esta ideia é corroborada por Johansson e Siverbo (2011) ao afirmarem que a terceirização de serviços do setor público tem aumentado, todavia as pesquisas ainda se concentram nas relações entre entes privados.

Ao se afirmar que os estudos sobre relações interorganizacionais são mais escassos na área pública do que na privada não se busca dizer que eles não existem, todavia busca se chamar a atenção para a relevância deles, tais como o de Neves (2020), onde se pesquisou sobre a terceirização dos serviços públicos e os mecanismos de controle gerencial e também no de Neves e Gaspareto (2020), em que é demonstrado a terceirização e a fiscalização dos contratos por meio da percepção do gestor e dos fiscais de contrato.

No cenário brasileiro, de acordo com Santos, Andrade e Lima (2019), as mudanças institucionais ocorridas na sociedade e o contexto em que o país se encontrava - decorrência das reformas introduzidas pelo Estado – ocasionou o aumento da terceirização de serviços no setor público, permitindo ao governo diminuir seus quadros, transferir a responsabilidade de serviço não estratégicos à iniciativa privada, oferecendo serviços de qualidade com maior eficiência e eficácia.

Havendo uma quebra de paradigma, com a introdução da terceirização, foi necessário à Administração Pública estabelecer controles mais rígidos para suas relações, em decorrência dos possíveis riscos que poderiam advir. Sabe-se que o controle gerencial é uma forma de se mitigar os riscos que podem surgir nas transações, sendo que tal controle se caracteriza por ser o processo no qual os gestores asseguram que recursos serão obtidos e também utilizados de forma eficiente para se poder realizar os objetivos e metas organizacionais, antecipando condições que possam ocorrer em um ambiente de mudanças (Simons, 1995; Chenhall, 2003; Anthony & Govindarajan, 2004).

Os mecanismos de controle podem coexistir havendo uma variada possibilidade de combinações, sendo que sua utilização é explicada por aspectos relacionados à transação e ao próprio relacionamento (Ditillo *et al.*, 2015). Segundo Druck, Sena, Pinto & Araújo (2018), pouco ainda se sabe a respeito do controle gerencial nos relacionamentos de terceirização de serviços dos órgãos públicos brasileiros, assim como pesquisas abordando os contratos entre empresas terceirizadas e o ente público para a prestação de atividades auxiliares.

Cäker e Siverbo (2011) e Peci, Irigaray & Stocker (2021) complementam assegurando que devido à complexidade na qual o setor público brasileiro está inserido e em decorrência dos controles gerenciais desses ambientes é necessário realizar estudos de caso, que permitirão confirmar ou mesmo ampliar o conhecimento existente com base em uma compreensão mais abrangente de seus contextos.

Existem fatores críticos de sucesso observados na literatura, sendo os principais o consórcio privado forte, a alocação e divisão de riscos apropriada, o estudo de custo/benefício realista e extensivo, a viabilidade técnica do projeto, a transparência no processo licitatório, a boa governança, o mercado financeiro disponível, a provisão de garantias pelo poder público, o ambiente macroeconômico estável, a agência pública bem organizada, e a autoridade compartilhada entre público e privado (Thamer & Lazzarini, 2015).

Assim, os contratos buscam nas relações - de forma geral - mitigar possíveis problemas, devendo ser capazes de sanar os conflitos que possam ocorrer entre as partes, sendo capazes de absorver os choques externos a relação, mas há situações que são alheias às vontades das partes. Os contratos são instrumentos formais de controle e podem minimizar os riscos relacionais, sendo que neles são observados o estabelecimento de responsabilidades e obrigações para as partes do processo (Cao & Lumineau, 2015).

Ding *et al.* (2013) discorrem que quanto maior a complexidade dos acordos, mais completos deverão ser os contratos, isto para mitigar os efeitos negativos da ocorrência de incertezas e imprevisibilidades. Fatores relevantes que devem ser abordados nos contratos são a inclusividade de questões, a especificidade de cláusulas e a adaptabilidade contingencial. Os autores ainda distinguem e medem as dimensões contratuais baseando-se na inclusividade da questão, na especificidade da cláusula e na adaptabilidade de contingência (Ding *et al.*, 2013). Ainda, conforme os autores, a complexidade do contrato e o risco de transação criam a possibilidade da aplicação da TCT para analisá-los, na qual os custos de transação devem ser reduzidos, em acordo com os contratos criados, como forma de mecanismos de controle.

Os contratos, como observado, tem um papel de grande importância na mitigação dos riscos que podem surgir de uma relação entre o ente público e privado. Assim, como forma de estudar e mitigar os riscos que podem ocorrer numa relação, surgiu a Teoria dos Custos de Transação, que também tem o condão de buscar e explicar as razões do porquê as empresas existem, demonstrando como elas decidem entre uma produção interna de um bem ou mesmo terceirizar a obtenção do bem ou do serviço.

2.2 Teoria dos Custos de Transação e contratos

A Teoria dos Custos de Transação - de acordo com Pessali (1999) - iniciou-se com Ronald Coase no final da década de 30, com a obra “*The nature of the firm*” e foi desenvolvida posteriormente por Oliver Williamson, na década de 70. Essa teoria considera a racionalidade limitada e o oportunismo - características do indivíduo – como pressupostos do comportamento das partes contratantes, assim como a incerteza, a frequência e especificidade dos ativos, como características das transações (Pacheco *et al.*, 2018).

Speklé (2001) discorre que em decorrência da racionalidade limitada e do oportunismo, tanto a natureza como o tamanho dos problemas da contratação associam-se às características da relação, ou seja, à incerteza, a especificidade de ativos e a frequência, ocasionando riscos relacionais ou de desempenho.

Johansson, Siverbo & Camen (2016) discorrem que em decorrência do oportunismo que possa surgir de uma das partes da relação, aliada à incompletude dos contratos, o controle gerencial aparece como alternativa para lidar com as contingências da transação e também com os potenciais riscos de uma possível falta de cooperação.

Williamson (1985) define o oportunismo como a busca pelo interesse próprio com malícia, decorrente da assimetria de informações, que ocasiona os riscos relacionais. As ações oportunistas podem gerar conflitos na relação contratual que regem as transações. A colaboração entre as organizações, de acordo com Williamson (2005), também pode ser relevante para se aumentar a confiança e reduzir os comportamentos oportunistas da relação, sendo importante para reduzir os custos de transação.

Outro aspecto que deve ser abordado é a racionalidade limitada, oriunda das incertezas e complexidades do mundo econômico, e da falta de competência e lacunas que podem surgir nas relações. Fagundes e Pondé (1997) asseguram que em decorrência da racionalidade limitada dos agentes, não há como se prever ou antecipar medidas corretivas para todo e qualquer evento que possa ocorrer numa relação. Nesse sentido, Lopes, Almeida & Freitag (2021) discorrem que os contratos não preveem todos os possíveis problemas que poderão surgir, havendo lacunas nos mecanismos de proteção *ex-post*.

Diante da incapacidade de escrever ou mesmo executar contratos completos, evidenciada pela especificidade de ativos, a frequência e a incerteza ambiental - aspectos esses que implicam em desafios de cooperação - há a necessidade de um controle gerencial nos relacionamentos (Anderson & Dekker, 2014). Ao se deparar com a característica da incerteza, assim como a frequência e a especificidade de ativos nas relações, Williamson (1985) desenvolveu a Teoria dos Custos de Transação.

As características da transação de acordo com a TCT são: a incerteza, a frequência e a especificidade de ativos. A incerteza nas relações, é considerado por Williamson (1979; 1985) como as mudanças que podem ocorrer no ambiente econômico das organizações e que impossibilitam as avaliações de forma precisa, sendo que o aumento da incerteza afetará o grau de relações. Ambrozini e Martinelli (2017) caracterizam a incerteza como mudanças imprevistas e imprevisíveis nas circunstâncias em que o relacionamento está inserido, desafiando a criação de incentivos e responsabilidades alinhadas.

Pacheco *et al.* (2018), em seu estudo de terceirização no setor público, observaram incertezas com a necessidade de pareceres internos e externos nos processos de repactuação anual, identificando que a entidade pública foi afetada pela crise financeira e mudanças dos gestores, mas a política de terceirização não foi alterada. A incerteza de um ambiente externo

pode causar instabilidade e complexidade, ampliando as assimetrias na relação (Ding *et al.*, 2013).

No que se refere à frequência, Williamson (1985) narra que ela é derivada do grau de recorrência com que as transações se efetivam nas relações, ou seja, repetidas transações efetuadas devem implicar um elevado nível de negociação, de monitoramento, além de reformulações no contrato ora estabelecido. Em outros termos, o relacionamento contratual deverá ser diretamente influenciado pela frequência, pois formas contratuais alternativas são implementadas a partir de diferentes frequências de transação, sob a qual este atributo se refere à quantidade de interações entre as partes num determinado espaço de tempo (Soares & Saes, 2015).

Ambrozini e Martinelli (2017) entendem que na frequência das transações, quando há uma maior interação entre as partes, haverá uma tendência de utilizar cláusulas formais como base para transações futuras, isto porque os custos de uma estrutura de governança especializada serão recuperados mais facilmente com transações maiores e recorrentes.

A outra característica estudada pela Teoria dos Custos de transação é a especificidade de ativos, que na visão de Williamson (1975, 1991) poderá ser utilizada para examinar as relações contratuais e também as formas de governança, tendo em vista que é o principal atributo da transação.

Williamson (1991) entende que a especificidade de ativos, divide-se em seis tipos: localização, física, ativos humanos, marca, dedicados e temporal. Na especificidade de localização, é levado em conta a proximidade entre os mais variados estágios da transação (Williamson, 1998), assim o posicionamento geográfico poderá influenciar diretamente em economias diversas: de estoque, de conservação e de transporte. Na especificidade física tem-se um relacionamento em moldes ou mesmo materiais especiais, máquinas de uso único, as quais ajudam no desenvolvimento do design do produto (Williamson, 1998). A especificidade de ativos humanos é obtida por meio do *learning by doing* (aprender fazendo) (Williamson, 1998).

A especificidade de marca refere-se à confiabilidade, a forma e a padrões diferenciados (Williamson, 1998). Os ativos dedicados dizem respeito às encomendas ou mesmo para se atender a um único cliente (Williamson, 1998) e na especificidade temporal, o tempo no qual a transação se processa poderá implicar em perda de valores, assim como acontece nos produtos perecíveis (Williamson, 1998).

Caglio e Ditillo (2012) preceituam que quanto maior a especificidade de ativos, maior será a troca de informações para monitorar possíveis comportamentos oportunistas. Ambrozini e Martinelli (2017) entendem que a especificidade de ativos ocorrerá quando um investimento feito em apoio a uma transação tem um valor menor em usos alternativos. Um maior risco de especificidade de ativos, incentivará empresas a custear contratos mais complexos, com termos e disposições mais detalhados, gerenciando o risco na transação (Ding *et al.*, 2013).

Essas transações devem ser regidas por mecanismos de governança, sendo que para Williamson (1991) os atributos das transações questionam quais estruturas de governança são mais adequadas para organizar as transações e por quê, examinando o ativo como atributo de projeto de investimento individual. Assim, a TCT busca avaliar a relação contratual entre as partes de forma simétrica (Williamson, 1991).

Garantindo a realização das transações, vários tipos de estruturas de governança ou arranjos institucionais foram desenvolvidos, em decorrência da racionalidade limitada, aliada à complexidade contratual e a incerteza ambiental, o que gera a possibilidade de atitudes oportunistas e a existência de ativos específicos, colocando em questão a forma pela qual as transações são organizadas (Fiani, 2018).

Barney e Hesterly (2012) em seu estudo concluíram que as estruturas de governança são um conjunto de regras que conduzem a uma determinada situação. Williamson (1985) explica que existem três tipos de estruturas de governança: de mercado, de hierarquia e híbrida (ou mista). Na estrutura de mercado há um controle menor sobre o comportamento dos indivíduos, o qual é ajustado pelo preço, enquanto a hierárquica surge da internalização das atividades numa organização. A híbrida é a coordenação por incentivos e contratos, permitindo o controle da racionalidade limitada e do comportamento oportunista (Williamson, 1985).

As estruturas de governança podem ser diferenciadas por seus mecanismos de coordenação, controle e por suas habilidades, as quais são utilizadas para responder às mudanças no ambiente. Soares e Sas (2015) asseguram que as estruturas de governança são diferentes no uso de instrumentos de incentivo, em sua adaptabilidade e também no controle das partes.

Desta forma, observa-se que os aspectos e características que giram em torno de uma transação deverão influenciar nas tomadas de decisões que devem ocorrer na colaboração entre as partes, assim como influenciar na elaboração dos contratos que as regem. Sob a ótica das partes envolvidas, denota-se as seguintes características contratuais: inclusividade de questões, especificidade de cláusulas e adaptabilidade contingencial. Assim, fica implícito as questões: no contrato está incluso tudo o que pode ocorrer durante a relação? Cada cláusula está detalhada suficientemente? Há cláusulas de adaptabilidade contingencial que permitam a estabilidade transacional diante eventos imprevistos?

Reuer e Ariño (2007) afirmam que a complexidade se refere ao número e ao rigor das disposições do contrato e a completude diz respeito à especificação de todos os termos e cláusulas relevantes. Nota-se assim que os contratos podem apresentar maior ou menor complexidade, considerada por Luo e Tan (2003) como completude contratual, definindo a possibilidade de se especificar e descrever todas as possibilidades de questões relevantes e prováveis contingências relativas ao relacionamento interorganizacional.

De acordo com as características da transação haverá uma maior complexidade do contrato, em que se observa nos contratos mais inclusivos a existência de acordos mais específicos (Ding *et al.*, 2013). Apoiados em Dekker (2008), esses autores confirmaram que quanto maior a complexidade de um contrato, maior deverá ser a dificuldade de seleção de parceiros na relação (Ding *et al.*, 2013).

Em sua essência, os contratos normalmente estabelecem direitos e deveres das partes, inserindo procedimentos para resolução de conflitos. Quanto mais complexos os contratos, mais extensos serão, pois devem possuir um número maior de cláusulas, as quais servirão para monitorar e mitigar os riscos transacionais (Luo & Tan, 2003).

Williamson (1985) entende que a função primária dos contratos é mitigar os comportamentos oportunistas, mas eles também têm outros papéis, como os descritos por Gulati e Singh (1998), que são criar compromissos com a transação entre as empresas ou mesmo apoiar a coordenação e adaptação entre os parceiros de troca.

2.3 Estudos Anteriores

A literatura sobre relações interorganizacionais começou a ser desenvolvida a partir da década de 50, com a aplicação da Teoria Geral dos Sistemas á problemas das ciências sociais (Cropper, Ebers, Huxham & Ring, 2014). No entanto, nas pesquisas em Contabilidade Gerencial ainda predomina os controles intrafirmas, porém é possível observar um crescente interesse no contexto interorganizacional (Castanha & Gasparetto, 2024). Nesta perspectiva, Dekker (2016) contribui com a identificação de três questões de pesquisa em Contabilidade

Gerencial intrafirma e interfirma: o papel da contabilidade e das práticas de controle gerencial no âmbito das relações entre empresas; interrelações entre a contabilidade gerencial intra e interfirma; e o uso de sistema de controle gerencial intrafirma para analisar o controle interfirma.

No contexto de relações entre um ente público e um ente privado, os estudos são mais escassos, mas surgem alguns exemplos como os estudos de Ditillo *et al.* (2015) que exploraram a terceirização por meio da adoção de mecanismos de controle de prestação de serviços públicos em nível municipal e quais variáveis poderiam explicar sua escolha, demonstrando que os controles exibem diferentes intensidades, podendo coexistir e são explicados por diferentes variáveis.

Por meio do estudo da terceirização dos serviços de Tecnologia da Informação da agência de transportes suecos, Svård (2019) asseverou que a terceirização deve ser regida por contratos e que a gestão de informações governamentais e o envolvimento de todos os *stakeholders* devem ser levados em conta, onde os riscos oriundos dessa terceirização podem comprometer tanto a responsabilidade quanto a transparência nas operações da Administração Pública.

Neves (2020) averiguou a terceirização dos serviços públicos em conjunto com os mecanismos de controle gerencial que se mostraram presentes em uma relação interorganizacional, constatando que existiam controles formais e informais na transação e Neves e Gasparetto (2020) abordaram a terceirização, demonstrando como ocorre o controle e a fiscalização dos contratos analisados em um órgão público federal, de acordo com a percepção do gestor e também dos fiscais de contratos.

Dessa forma, observa-se que estudos que demonstram as relações interorganizacionais estão presentes na literatura, havendo uma menor incidência quando se trata de relações público/privadas.

3 Procedimentos Metodológicos

Inicialmente foram realizadas uma revisão bibliográfica e uma análise de artigos e livros referentes ao tema, buscando uma confirmação teórica no qual ocorre a pesquisa, o que de acordo Koche (2014) procura ampliar o conhecimento de determinada área e possibilita o embasamento da referência teórica, descrevendo e sistematizando o estudo realizado. É um estudo de casos por coletar e analisar informações sobre indivíduos, com o intuito de verificar aspectos variados de sua vida (Prodanov & Freitas, 2013).

Além disso, é uma pesquisa exploratória-descritiva, pois explora a interseção entre a Contabilidade Gerencial Interorganizacional e a Teoria dos Custos de Transação, discutindo alguns de seus aspectos e características, assim como mecanismos de controle utilizados pela Administração Pública em relacionamentos com entes privados.

Quanto aos meios, o estudo se baseou na análise de peças documentais representativas de dois relacionamentos entre entes privados e uma OM, a saber: dois contratos, dois termos de referência de cessão de uso a título oneroso e os respectivos editais dos processos licitatórios para escolha dos entes privados contratantes.

Os contratos se referem a cessão de uso de dois espaços administrados pelo Exército Brasileiro na região nordeste do país, um para ser utilizado como uma barbearia, cuja finalidade é o corte de barba e cabelo masculinos, com uma estimativa de 575 cortes mensais e o outro de um espaço para ser utilizado como uma cantina, com a venda de gêneros alimentícios, sendo que ambos os negócios são destinados exclusivamente aos militares da OM. Esses contratos foram escolhidos em decorrência da voluntariedade dos gestores em participar da pesquisa,

todavia à época desta pesquisa não foram utilizadas entrevistas, somente o uso dos documentos citados anteriormente.

Os contratos foram realizados por um prazo determinado de 12 e 24 meses, respectivamente, ambos iniciados em maio de 2022, podendo ser prorrogados por até 60 meses, estando ainda em vigência. A coleta de dados ocorreu entre os meses de janeiro e fevereiro de 2023.

Foi elaborado um *check list* no mês de março de 2023, baseado em Costa (2024), no qual se identificou as seguintes características: objeto da cessão de uso descrito no contrato; modalidade licitatória para seleção do contratante; vigência contratual; público alvo atendido pelo cessionário; requisitos técnicos exigidos do cessionário para exploração do objeto contratual; deveres do cessionário na execução contratual; serviços ofertados pelo cessionário; mecanismos de controle e de avaliação do desempenho do cessionário estabelecidos no contrato; e as sanções.

Os procedimentos utilizados foram aplicados para verificar e estabelecer os mecanismos de controles utilizados na relação diádica público/privada, assim como para identificar as semelhanças e diferenças entre eles. Outros aspectos do contrato público/privado serão abordados na análise dos resultados.

4 Resultados e Análises

4.1 Características e mecanismos de controle gerencial identificados nos contratos analisados

4.1.1 Barbearia

Nos instrumentos contratuais da Barbearia se apurou as características sintetizadas na Tabela 1. Sob a ótica da TCT, a especificidade dos serviços prestados por este ente privado à OM predomina a especificidade de ativos humana, havendo a necessidade de haver pessoal técnico especializado para atender aos requisitos contratuais, ou como Williamson (1998) discorre, *learning by doing*.

Nesta relação observa-se a especificidade de ativos humanos, isto porque há necessidades mais técnicas do que outro tipo de ativo, e esta tecnicidade deve ser comprovada por meio de certificados de cursos na área do objeto da transação.

Tabela 1

Características do contrato da barbearia

Características		Barbearia
Descrição do contrato	Cessão de uso oneroso	SIM
	Especificação, quantidade e exigência de produtos/serviços	SIM
	Vigência contratual: 24 meses, prorrogável por até 60 meses	SIM
	Modo de licitar (pregão eletrônico)	SIM
Mecanismos de Controle	Pode fornecer outros serviços	NÃO
	Planilha de custos/preços de mercado	SIM

	Pessoal técnico especializado	SIM
	Fiscal de contrato determinado	SIM
	Trajes adequados/ Horário de funcionamento determinado	SIM
	Destinação exclusiva para o fim contratado/ Atendimento exclusivo a público interno	SIM
	Uso exclusivo das instalações contratuais/ Reformas mediante autorização	SIM
	Materiais elétricos desligados ao fim do dia	SIM
	Não receber materiais no local/Cumprir normas internas de segurança	SIM
	Comunicação mediante Ofício	SIM
	O cessionário não pode empregar parente ou o responsável pela sua contratação	SIM
	Lista de vendas/serviços realizados/ Lista de materiais utilizados mensalmente	SIM
	Livro de registro	SIM
	Inspeções/ Exame do material/ Conferência de pessoal e material	SIM
	Consulta de regularidades fiscais e trabalhistas/ Não pode haver inadimplência maior que 30 dias (própria/clientes)	SIM
	Estimativa de desempenho	SIM
	Medidas de sustentabilidade	SIM
	Não pode haver sublocação/ Pode fundir mediante autorização	SIM
	Sanções em caso de descumprimento contratual	SIM
Adaptabilidade Contingencial	Pagamento por Guia de Recolhimento da União (GRU)/ Reajuste anual (IGP-M)	SIM
	Comunicar sobre anormalidades/ Devolver nas mesmas condições ao fim do contrato	SIM
	Medidas de segurança sanitária (COVID-19)	SIM

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na tabela 1 que há diversas condições impostas pela OM para que exista a relação, além da necessidade de prestação de serviços objeto do contrato, tais como: uma conduta que se adeque ao ambiente militar, o detalhamento dos trajes permitidos para adentrar nas dependências do órgão público, horário específico, além de outros mecanismos de controle.

A OM ao utilizar a cessão de uso de seu espaço visa um bem que atenderia tanto ao público militar como ao ente privado, por meio da conservação de um imóvel da União que se encontra desocupado e sob deterioração, assim como também atender aos anseios internos. Além desses objetivos, a Administração Militar recebe uma contrapartida financeira do espaço cedido, que é paga diretamente aos cofres públicos por GRU. O ente privado, como empresa, busca o retorno financeiro de seu investimento, com uma estimativa de retorno.

Para o monitoramento da execução contratual, os mecanismos de controle estabelecidos requerem um servidor da OM que está incumbido exclusivamente da “fiscalização” dessa relação, passando pelo estabelecimento de indicadores de avaliação do desempenho que, neste caso, consiste no envio mensal a esse fiscal sobre a quantidade de cortes realizados dos militares.

Como forma de adaptabilidade contingencial, a OM prevê reajustes anuais no valor contratual, de acordo com o índice IGP-M, onde os pagamentos são realizados por GRU, assim como em casos de anormalidades observadas durante a execução do contrato, elas devem ser comunicadas por ofício, devendo o bem da União ser entregue nas condições originais ao findar o contrato. No caso específico da barbearia, deve ser adotado medidas de segurança sanitária relativas à COVID-19, até que seja reestabelecido a normalidade.

4.1.2 Cantina

Nos instrumentos contratuais da Cantina há exigências comuns ao contrato anterior, como pode ser observado na tabela 2, que sintetiza as características que são impostas ao prestador de serviços.

Tabela 2

Características do contrato da cantina

Características		Cantina
Descrição do contrato	Cessão de uso oneroso	SIM
	Especificação, quantidade e exigência de produtos/serviços	SIM
	Vigência contratual: 12 meses, prorrogável por até 60 meses	SIM
	Modo de licitar (pregão eletrônico)	SIM
Mecanismos de Controle	Pode acondicionar gêneros ou produtos em local específico	SIM
	Planilha de custos/preços de mercado/ <i>open book accounting</i>	SIM
	Pessoal técnico especializado	NÃO
	Fiscal de contrato determinado	SIM
	Trajes adequados/ Horário de funcionamento determinado	SIM
	Destinação exclusiva para o fim contratado/ Atendimento exclusivo a público interno	SIM
	Uso exclusivo das instalações contratuais/ Reformas mediante autorização	SIM
	Materiais elétricos desligados ao fim do dia	SIM
	Não receber materiais no local/Cumprir normas internas de segurança	SIM
	Comunicação mediante Ofício	SIM
	O cessionário não pode empregar parente ou o responsável pela sua contratação	SIM

	Lista de vendas/serviços realizados/ Lista de materiais utilizados mensalmente	SIM
	Livro de registro	SIM
	Inspeções/ Exame do material/ Conferência de pessoal e material	SIM
	Consulta de regularidades fiscais e trabalhistas/ Não pode haver inadimplência maior que 30 dias (própria/clientes)	SIM
	Estimativa de desempenho	SIM
	Medidas de sustentabilidade	SIM
	Não pode haver sublocação/ Pode fundir mediante autorização	SIM
	Sanções em caso de descumprimento contratual	SIM
Adaptabilidade Contingencial	Pagamento por GRU/ Reajuste anual (IPCA)	SIM
	Comunicar sobre anormalidades/ Devolver nas mesmas condições ao fim do contrato	SIM
	Medidas de segurança sanitária (COVID-19)	NÃO

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com a tabela 2, diversas condições são impostas para que exista a relação entre as partes: a necessidade de prestação de serviços, uma conduta que se adeque ao ambiente militar, além de mecanismos de controle específicos.

No entanto, uma primeira diferença entre os contratos é que não é necessária mão de obra especializada, apenas que o ente privado seja do ramo do objeto contratual. A cantina gira em torno do comércio de alimentos, os quais são perecíveis, podendo ser perdidos em um curto espaço de tempo se não confeccionados e armazenados corretamente, no qual segundo Williamson (1998), o tempo em a transação se processa poderá implicar em perda de valores, demonstrando que a especificidade de ativos nesse caso não é a humana, mas temporal.

Assim como o contrato anterior, a OM dispõe da cessão de uso de seu espaço para atender ao público militar e o ente privado, através da conservação de um bem imóvel, atendendo às necessidades internas. Além desses objetivos, a Administração Militar recebe uma contrapartida financeira do espaço cedido. O ente privado, como empresa, busca o retorno financeiro de seu investimento, com preços baseados em pesquisas publicadas no painel de preços do governo federal. Desta forma, ao pactuar um mecanismo de fixação de preços ancorado em publicação oficial, busca-se proteger a Administração Pública de comportamentos oportunistas, sem que deixe de existir benefícios a ambos na relação, coadunando objetivos comuns.

Outra diferença está na exigência de que a cantina deve demonstrar justificativa por meio planilhas de custos, notas fiscais e outros, quando do reajuste de preços para os produtos comercializados, demonstrando a utilização do *open book accounting*.

A adaptabilidade contingencial que se observa nesse contrato também prevê reajustes anuais no valor contratual, mas de acordo com o índice IPCA, sendo que os pagamentos devem ser realizados por GRU. As anormalidades observadas durante a execução do contrato também devem ser comunicadas por ofício e o bem da União, ao findar o contrato, deverá ser entregue

nas condições originais. A cantina não é instada a adotar medidas de segurança sanitária frente à COVID-19, não se sabendo o motivo do contrato não constar tal cláusula.

Como uma forma de se manter a estabilidade contratual, a Administração Pública estabeleceu no Termo de Referência a prática do *open book accounting* do contrato com a cantina como mecanismo de controle, além de outros mecanismos que visam acompanhar o real desenvolvimento das empresas para poder se justificar um possível aumento dos valores pré determinados no contrato. O *open book accounting* tende a ser uma troca contínua de informações, mas no caso desse contrato público, nota-se que ele é utilizado apenas pela Administração Militar, como forma de controle e fiscalização.

4.2 Discussão dos Resultados

Os contratos em geral, como já observado, são mecanismos de mitigar os riscos nas relações, e por melhor elaborados, não serão plenos, em decorrência da racionalidade limitada humana. Diante da complexidade dos contratos com a Administração Pública observou-se aspectos contratuais bem rígidos, como a determinação de trajés adequados, o atendimento exclusivo do público interno e não poder receber materiais dentro das instalações.

Com base na análise dos dois contratos e dos termos de referência de cessão de uso, nota-se pontos relevantes e mecanismos de controle existentes, que foram sintetizados nas tabelas 1 e 2, demonstrando as principais características e mecanismos de controle das relações. Em uma primeira análise com base no referencial teórico adotado, os elementos do contrato formal que regem as relações podem ser divididos em três dimensões: inclusividade de questões, especificidade de cláusulas e adaptabilidade contingencial.

Um aspecto que se fez presente nos instrumentos contratuais analisados de forma marcante é a inclusividade de questões, existindo diversas características exclusivas e de modo a propiciar a segurança das partes na transação. A inclusividade de questões tende a suprir as lacunas que podem existir numa transação, todavia não existe um contrato que seja completo em decorrência da racionalidade limitada, podendo esta dimensão aproximar-se da completude. Essa inclusividade de questões pode ser observada em diversos locais dos instrumentos contratuais estudados.

Consoante a esses resultados, Neves (2020) encontrou na sua análise de um outro órgão público que ele operava num ambiente em que a incerteza era moderada, existindo tarefas as quais eram fáceis de se mensurar e também pouco complexas, havendo uma interdependência moderada entre a execução de suas atividades e a própria prestação de serviços à sociedade.

Neves e Gaspareto (2020) em sua pesquisa concluíram que os serviços públicos por eles analisados apresentavam baixos custos de transação, com uma baixa especificidade de ativos assim como uma pequena incerteza ambiental, contrastando com a alta mensurabilidade dos serviços, onde os controles são utilizados de maneira conjunta, destacando-se o controle de comportamento, sendo o controle de resultados utilizado de forma majoritária em contratos mais recentes e o controle social, utilizado como forma de desenvolver os laços relacionais ou mesmo delimitar os comportamentos que eram aceitos pelo órgão.

Os contratos e Termos de Referência analisados buscam a supremacia do interesse público sob o privado, priorizando minimizar as questões que podem afetar negativamente a Administração Pública ou à sua imagem. Por isso, o contrato contém questões específicas: a vigência, reajuste, fiscalização, sanções, cláusulas de sustentabilidade, destinatário, *open book accounting*, entre outras, ficando explícito a relação assimétrica de poder do órgão público ante os entes privados. Pode-se inferir que a inclusão de tais cláusulas revela a intenção de que o

contrato deva ser o mais completo possível para mitigar os possíveis conflitos que possam ocorrer entre as partes.

A especificidade de cláusulas também pode ser observada nos contratos e termos de referência analisados. Ela é notada em decorrência da completude dos contratos, corroborando o encontrado nos estudos de Ding *et al.* (2013) e de Almeida e Callado (2022). A especificidade de cláusulas molda a relação a ser seguida, o que vai de acordo com o exposto por Dekker e Van de Abbeele (2010).

Pode-se entender que, nos casos analisados, tanto a inclusividade de questões como a especificidades de cláusulas são reflexos da necessidade de um controle maior por parte do ente público, em que o contrato formal adquire o papel principal como mecanismo de controle, isto porque a Administração Pública é pautada pelos princípios constitucionais da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência, assim como os pautados na Lei 9.784/99, Motivação, Razoabilidade, Proporcionalidade, Segurança Jurídica, Finalidade, Ampla Defesa, Contraditório e Interesse Público.

Um exemplo do rigor contratual formal é observado na destinação de um militar específico da OM para acompanhar, monitorar e fiscalizar toda a transação, durante toda a vigência contratual, devendo ser informado de possíveis vícios ou adversidades que estão ocorrendo ou que possam ocorrer.

Adicionalmente, observou-se a existência de indicadores de desempenho nos contratos firmados, nos quais os cessionários devem receber da Administração Pública uma avaliação constante de seu desempenho e da qualidade da prestação dos serviços ofertados para sanar qualquer falha ou irregularidades observadas, evitando a degeneração da relação. Para tanto, devem prestar informações de sua atividade por meio dos indicadores de desempenho.

A adaptabilidade contingencial também foi um fator presente nos contratos analisados que demonstrou importância, existindo cláusulas que determinam condições para a regularidade do contrato estabelecidas no Termo de Referência, caso circunstâncias não previstas aconteçam.

Os mecanismos de controle gerencial que estão presentes nos instrumentos contratuais analisados das relações interorganizacionais são indicadores de desempenho não financeiros, tanto na barbearia como na cantina, além da prática do *open book accounting*, que se encontra no contrato da cantina. Do ponto de vista gerencial, Provan e Sydow (2009), discorrem que os procedimentos de avaliação não são usados somente para estabelecer a eficácia dos relacionamentos interorganizacionais, mas também para lançá-los, melhorá-los ou mesmo descontinuí-los. Fato este que pode ser averiguado nos contratos ao se discorrer sobre as obrigações e sanções que podem ocorrer no descumprimento contratual.

Por fim, discute-se a forma de governança adotada nas relações interorganizacionais. Com base na TCT, tem-se a hipótese do alinhamento discriminatório, que de acordo com Williamson (1979, 1985), é a combinação existente entre os atributos das transações e estruturas de governança. Essa hipótese sugere que os agentes vão combinar as estruturas de governança com características existentes das transações para poder organizá-las de modo mais eficiente (Hennart, 2014). Ménard (2004) corrobora ao afirmar que os agentes que operam em um ambiente competitivo adotarão o modo de organização que melhor se adequará aos atributos da transação.

Em outros termos, essa hipótese narra que o alinhamento da estrutura de governança deverá tender a uma compra externa ou à produção interna do bem, ou mesmo a ambos os casos, sendo que o comportamento do agente em decorrência dos estímulos do ambiente será o fio condutor da estrutura de governança. A estrutura de governança deve servir como uma variável dependente e as transações como variável independente, devendo essa hipótese estar alinhada para minimizar os custos.

A Administração Pública poderia realizar os serviços que licitou, todavia, eles provavelmente seriam responsáveis por um custo maior que os benefícios trazidos, pois necessitariam da disponibilidade de pessoal e material específico da OM para atender a demanda. Assim, ao licitar, a Administração Militar chegou à conclusão que seria mais benéfico (“econômico” em termos de custos de transação) disponibilizar os espaços a entes privados, atendendo ao público interno e ao mesmo tempo, poderia receber uma contrapartida financeira e ter seus locais conservados, harmonizando os interesses militares aos da função social da propriedade pública, havendo uma governança mista.

Do exposto, denota-se nas transações apresentadas o poder emanado da Administração Pública frente aos entes privados, impondo condições para a participação da cessão de uso, demonstrando uma assimetria de poder na relação. Nessas relações, a empresa focal determina o objeto, as características e os limites da relação, estabelecendo seus limites e controles, por meio do contrato formal e escrito, fato observado também na necessidade do *open book accounting* ocorrer em mão única, ou seja, apenas o ente público tem acesso às informações do ente privado, como forma de se mitigar as incertezas da relação.

Assim, a forma mista de governança da transação nas relações interorganizacionais estudadas se aproxima mais da hierarquia, dado o controle e a assimetria de poder do ente contratante do que de mercado, o que pode justificar as características contratuais formais (inclusividade de questão, especificidade de cláusula e adaptabilidade contingencial) e os mecanismos de controle gerencial identificados na pesquisa.

5 Considerações Finais

A constante evolução de práticas gerenciais através dos anos, em decorrência do ambiente competitivo que estão inseridas, fazem com que as empresas busquem aprimorar seus mecanismos de controle, seja no ambiente público ou no ambiente privado. Neste acirrado ambiente, os mecanismos de controle surgiram como uma função primordial, isto porque eles podem mitigar os riscos transacionais, sendo que um destes mecanismos é o contrato.

No ambiente público estudado observa-se a necessidade dos contratos formais para se estabelecer uma transação com menos lacunas, mitigando possíveis comportamentos oportunistas e riscos relacionais e de desempenho, atendendo a requisitos constitucionais. Há cláusulas que somente são observadas em um ou outro contrato, como a necessidade de pessoal técnico especializado que se fez presente no contrato da barbearia. Isto decorre da natureza específica do serviço prestado. Na cantina não há a necessidade de pessoal especializado, mas sim de um local apropriado para se acondicionar os alimentos, que se caracterizam pela especificidade temporal.

Diante da incerteza que pode existir nas transações, foram estabelecidos mecanismos de controle para alinhar e manter os objetivos das partes, sendo as sanções exemplos disso. Como mecanismos de controle gerencial identificados nas relações interorganizacionais estudadas estão presentes indicadores de desempenho não financeiros (em ambas as relações) e a prática do *open book accounting* (no contrato da cantina).

No estudo, constatou-se que as características de inclusividade de questões, especificidade de cláusulas e adaptabilidade contingencial em ambos os casos, com maior detalhamento por se tratar de ambiente público, cujo formalismo contratual e licitação é regra constitucional. A pesquisa demonstra diversas características da transação a ser realizada com mecanismos para uma maior fiscalização e controle da relação, cujas transações são governadas pela forma híbrida, mais próxima da forma de hierarquia do que de mercado.

Do exposto, denota-se, características e utilização de mecanismos de controle bem delineados, podendo se afirmar que a Administração Pública - especificamente a militar - buscou por meio dos mecanismos de controle alicerçar-se sobre preceitos constitucionais legais para alinhar seus objetivos e dos entes privados. Os mecanismos observados revelam preocupação com o ambiente que pode conter inseguranças para manutenção da relação, assim como a especificidade e a adaptabilidade contingencial.

Desta forma, o presente estudo abordando a Contabilidade Gerencial Interorganizacional e os mecanismos de controle numa relação diádica público/privada contribuiu para o desenvolvimento da literatura ao apresentar alguns mecanismos de controle gerenciais, assim como a assimetria de poder presente na relação público/privado, explorando aspectos e características dessa relação. O estudo apresentado conota-se a casos análogos em que exista uma relação entre o ente público e privado, onde o contrato é bem desenvolvido com a noção de que uma das partes será a parte focal da transação.

Como limitação ao presente estudo, aponta-se a ausência da perspectiva do comprador/contratante (Organização Militar) que não pode disponibilizar seus servidores para serem entrevistados. Esta lacuna explica a visão unilateral da relação contratual sob o ponto de vista apenas dos contratados (entes privados) envolvidos.

Ao fim, demonstrou-se alguns mecanismos de controle gerencial interorganizacional pela TCT na relação entre um ente público e dois entes privados, apresentando alguns aspectos positivos (alta inclusividade de questões nos contratos, grande especificidade de cláusulas e a existência de adaptabilidades contingenciais) e negativos (excessivo papel focal da Administração Pública) da relação citada, comprovando a importância de um bom contrato formal como meio de se mitigar os riscos oriundos das transações.

Referências

- Almeida, K. K. N. (2018). *Controle gerencial nas relações entre organizações: um estudo sobre a perspectiva da teoria dos custos de transação*. (Tese de Doutorado). Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, Brasil.
- Almeida, K. K. N., & Callado, A. A. C. (2022). Relações entre Organizações sob a Perspectiva da Teoria dos Custos de Transação: um Estudo sobre as Práticas de Contabilidade Gerencial Intrafirma. *REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 12 (2), 2237-3667. <https://doi.org/10.18696/reunir.v12i2.1314>
- Ambrozini, L. C. S., & Martinelli, D. P. (2017). Formal and relational contracts between organizations: proposal of a model for analysis of the transactional and governance structure characteristics of comparative cases. *Revista de Administração*, 52, 374–391. <https://doi.org/10.1016/j.rausp.2017.08.010>
- Anderson, S. W., & Dekker, H. C. (2014). The role of management controls in transforming firm boundaries and sustaining hybrid organizational forms. *Foundation and Trends Account*, 8 (2), 75–141. <http://doi.org/10.1561/14000000032>
- Andrade, M. M. (2002). *Introdução à metodologia do trabalho científico* (10 a ed), São Paulo: Atlas. <https://pt.scribd.com/document/427617520/ANDRADE-M-M-de-Introducao-a-metodologia-do-trabalho-cientifico-elaboracao-de-trabalhos-na-graduacao-3a-ed-Sao-Paulo-Atlas-1998-pdf#>

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2004). *Management Control Systems* (12^a a ed.). McGraw-Hill Irwin.
- Barney, J. B., & Hesterly, W. (2012). Economia das organizações: entendendo a relação entre as organizações e a análise econômica. In: Clegg, S. R., Hardy, C. & Nord, W. R. (Eds.). *Handbook de estudos organizacionais*. 3 a ed. São Paulo, SP: Atlas, 131-179.
- Bomfim, E. T., & Callado, A. A. C. (2019, Abr - Jun). Seleção, avaliação de desempenho de fornecedores e características organizacionais: um olhar a partir da contabilidade gerencial interorganizacional. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, UFSC, Florianópolis, 16 (39), 156-176. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n39p156>
- Cao, Z., & Lumineau, F. (2015). Revisiting the interplay between contractual and relational governance: A qualitative and meta-analytic investigation. *Journal of Operations Management*, 33, 15-42, 2015. <https://doi.org/10.1016/j.jom.2014.09.009>
- Caglio, A., & Ditillo, A. (2012). Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer-supplier relationships. *Management Accounting Research*, 23, 61- 78. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.03.001>
- Cäker, M., & Siverbo, S. (2011). Management control in public sector Joint Ventures. *Management Accounting Research*, 30–348. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2011.08.002>
- Castanha, E. T., & Gasparetto, V. (2024). Influence of switching costs and resource dependence in interorganizational cooperation. *RAM - Revista de Administração Mackenzie*, 25 (2), 1-27. <https://doi.org/10.1590/1678-6971/eRAMR240184>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Correia, P. M. A. R., Mendes, I. O., & Bilhim, J. A. F. (2019). A importância da colaboração e cooperação como fator potencializador da nova governação ao nível local: Uma análise comparada. *Lex Humana*, 11 (1), 110-128. <https://seer.ucp.br/seer/index.php/LexHumana/article/view/1618>
- Costa, J. R. R. (2024). *Controle gerencial: Um estudo entre relações público/privado sob a ótica da Teoria dos Custos de Transação*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, Brasil.
- Dekker, H. C. (2003). Value chain analysis in interfirm relationships: a field study. *Management Accounting Research*, 14, 1–23. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(02\)00067-7](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(02)00067-7)
- Dekker, H. C. (2004). Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements. *Accounting, Organization and Society*, 29, 27-49. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00056-9](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00056-9)
- Dekker, H. C. (2008). Partner selection and governance design in interfirm relationships. *Accounting, Organization and Society*, 33, 915-941. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.02.002>
- Dekker, H. C. (2016). On the boundaries between intrafirm and interfirm management accounting research. *Management Accounting Research*, 31, 86–99. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.01.001>

- Dekker, H. C., & Van de Abbeele, A. (2010). Organizational learning and interfirm control: the effects of partner search and prior exchange experiences. *Organization Science*, 21, 1233–1250. <https://doi.org/10.1287/orsc.1090.0505>
- Ding, R., Dekker, H. C., & Groot, T. L. C. M. (2010). An exploration of the use of interfirm cooperation and the financial manager's governance role: evidence from Dutch firms. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 6, 9–26. <https://doi.org/10.1108/18325911011025678>
- Ding, R., Dekker, H. C., & Groot, T. L. C. M. (2013). Risk, partner selection and contractual control in interfirm relationships. *Management Accounting Research*, 24, 140–155. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.04.007>
- DiTillo, A., Liguori, M., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2015). Control Patterns in Contracting-Out Relationships: It Matters What You Do, Not Who You Are. *Public Administration*, 93 (1), 212–229. <https://doi.org/10.1111/padm.12126>
- Druck, G., Sena, J., Pinto, M. M., & Araújo, S. (2018). A terceirização no serviço público: Particularidades e implicações. In: Campos, A. G. (Ed). *Terceirização do Trabalho no Brasil: novas e distintas perspectivas para o debate*. Brasília: Ipea, 113–141. <http://www.repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8709/1/aterceiriza%20c%203%20a7%20c3%20a3o.pdf>
- Fagundes, J., & Pondé, J. L. (1997). *Políticas de Defesa da Concorrência e Controles sobre Atos de Concentração Horizontais: O Caso Brasileiro*. Mimeo.
- Fiani, R. (2013). Arranjos institucionais e desenvolvimento: o papel da coordenação em estruturas híbridas. In: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Textos para discussão*, n. 1815. Rio de Janeiro, RJ: IPEA.
- Fiani, R. (2018). Arranjos institucionais e custos de transação em parcerias público-privadas. In: Gomide, A. Á., & Pereira, A. K. (Eds). *Governança da política de infraestrutura: condicionantes institucionais ao investimento*. Rio de Janeiro, RJ: IPEA.
- Groot, T. L. C. M., & Merchant, K. (2000). Control of international joint ventures. *Accounting, Organization and Society*, 25, 579–607. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00057-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00057-4)
- Gulati, R., & Singh, H. (1998). The architecture of cooperation: managing coordination costs and appropriation concerns in strategic alliances. *Administrative Science Quarterly*, 43, 781–814. <https://doi.org/10.2307/2393616>
- Hennart, J. F. (2014). Transaction Costs Perspectives on Inter-organizational Relations. In: Crooper, S., Huxham, C., Ebers, M., Ring, P. S. (Eds). *The Oxford Handbook of Inter-Organizational Relations*. Porto Alegre, RS: Bookman.
- Hopwood, A. G. (1996). Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of information. *Accounting, Organization and Society*, 21 (6), 589–590. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(96\)81805-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(96)81805-8)
- Johansson, T., & Siverbo, S. (2011). Governing cooperation hazards of outsourced municipal law contractibility transactions: An exploratory configuration approach. *Management Accounting Research*, 22 (4), 292–312. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2011.01.001>
- Johansson, T., Siverbo, S., & Camen, C. (2016). Managing cooperation, coordination, and legitimacy Control of contracted public services. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 29 (6), 1012–1037. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2014-1805>

- Kajüter, P., & Kulmala, H. I. (2005). Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, 16, 179–204. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.01.003>
- Koche, J. C. (2014). *Fundamentos de Metodologia Científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa*. Petrópolis: Vozes. <https://idoc.pub/documents/fundamentos-de-metodologia-cien-jose-carlos-koche-pdf-d47e57zvpyn2>
- Lazerson, M. H., & Lorenzoni, G. (2009). Transforming Industrial Districts. In: Cropper, S., Ebers, M., Huxham, C., Ring, P. S. (Eds) *The Oxford Handbook of Inter-Organizational Relations*. Oxford University Press Inc., New York.
- Lopes, C. C. Vieira M., Almeida, K. K. N., & Freitag, V. C. (2021). Teoria dos custos de Transação. In: Almeida, K. K. N., & França, R. D. (Eds). *Teorias aplicadas à pesquisa em contabilidade: uma introdução às teorias econômicas, organizacionais e comportamentais*. João Pessoa, PB: Editora UFPB.
- Luo, Y., & Tan, J. (2003). Structuring International Joint Ventures: How Should Contractual Design Be Aligned with Environmental Conditions. *Management International Review*, 43, 185–211. https://www.researchgate.net/publication/228240468_Structuring_International_Joint_Ventures_How_Should_Contractual_Design_Be_Aligned_with_Environmental_Conditions
- Meer-Kooistra, J. Van der, & Vosselman, E. (2000). Management control of inter@rm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 51–77. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00021-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00021-5)
- Ménard, C. (2004). The Economics of Hybrid Organization. *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 160, 1–32. <https://doi.org/10.1628/0932456041960605>
- Mohr, Z. (2010). Accounting in Networks. In: Hkansson, H., Kraus, K. & Lind, J. *International Public Management Review*, 17 (2). <https://doi.org/10.4324/9780203854310>
- Mouritsen, J., Hansen, A., & Hansen, C. Ø. (2001, Ago). Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. *Management Accounting Research*, 12, 221–244. <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0160>
- Neves, T. R. L. (2020). *Terceirização de serviços no setor público e os mecanismos de controle gerencial para cooperação e coordenação de atividades*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.
- Neves, T. R. L., & Gasparetto, V. (2020). Controle e monitoramento de contratos terceirizados no setor público: a perspectiva de gestores e fiscais de contratos de um órgão público federal. *Revista Brasileira de Administração Científica*, 11 (1), 111–126. <https://doi.org/10.6008/CBPC2179-684X.2020.001.0009>
- Nisiyama, E. K. & Oyadomari, J. C. T. (2012, jan-mar). Sistemas de controle gerencial e o processo de inovação. *Revista de Administração e Inovação*, 9 (1), 106 – 125. <https://doi.org/10.5773/rai.v1i1.634>
- Nóbrega, M. (2009, Maio - Jul). Contratos incompletos e infraestrutura: contratos administrativos, concessões de serviços públicos e PPPs. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, n. 18. https://www.researchgate.net/publication/44709012_Contratos_incompletos_e_infraestrutura

_contratos_administrativos_concessoes_de_servico_publico_e_PPPs/link/543fb4940cf21227a11ad1cf/download

Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5, 289-299.

<https://doi.org/10.1006/mare.1994.1018>

Pacheco, E. N., Kronbauer, C. A., Leite, E. G., & Dantas, V. S. (2018, 12 - 14 Nov.). *Terceirização de Serviços no Setor Público: uma análise sob a ótica da Teoria dos Custos de Transação*. Trabalho apresentado no XXV Congresso Brasileiro de Custos, Vitória, ES.

<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4507/4508>

Panosso, A., Camacho, R. R., Espejo, M. M. S. B., & Abbas, K. (2020). *Influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho: um estudo empírico em empresas industriais paranaenses*. Paraná: Universidade Estadual de Maringá, 39 (2), 1-25, maio/ago. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v39i2.43117>

Peci, A., Irigaray, A. R. & Stocker, F. (2021). *Administração, gestão e políticas públicas: interfaces e diálogos com o campo organizacional*. Cad. EBAPE.BR, 19, Edição Especial.

<https://doi.org/10.1590/1679-395183908>

Pessali, H. F. (1999). Teoria dos Custos de Transação: Hibridismo Teórico? Uma apresentação aos principais conceitos e à literatura crítica. *Economia em Revista*, 8. https://www.researchgate.net/publication/23746038_Teoria_Dos_Custos_De_Transacao_Hibridismo_Teorico_Uma_Apresentacao_Aos_Principais_Conceitos_E_A_Literatura_Critica

Petersen, O. H., Baekkeskov, E., Potoski, M., & Brown, T. L. (2019). Measuring and Managing Ex Ante Transaction Costs in Public Sector Contracting. *Public Administration Review*, 79 (5), 641–650. <https://doi.org/10.1111/puar.13048>

Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico* (2 a ed.). Novo Hamburgo: Feevale.

Reuer, J. J., & Ariño, A. (2007). Strategic alliance contracts: dimensions and determinants of contractual complexity. *Strategic Management Journal*, 28, 313–330.

<https://doi.org/10.1002/smj.581>

Santos, N. M. L., Andrade, D. M., & Lima, J. B. (2019). Valores Públicos e Contratação de Serviços Terceirizados: Desafios no Setor Público. *Administração Pública e Gestão Social*, 11 (3), jul/set. <https://doi.org/10.21118/apgs.v11i3.5546>

Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1992). Strategic cost management: the value chain perspective. *Management Accounting Research*, 4, 177–197.

Simons, R. (1995). *Levers of Control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press.

Soares, S. S. S., & Saes, M. S. M. (2015). Distribuição de combustível no estado de São Paulo: estruturas de governança e mecanismos complementares de coordenação. *Revista de Administração*, 50 (2), 241–253. <https://doi.org/10.5700/rausp1197>

Speklé, R. F. (2001). Explaining management control structure variety: A transaction cost economics perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26 (4-5), 419-441.

[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00041-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00041-6)

Svård, P. (2019). The impact of new public management through outsourcing on the management of government information. *Records Management Journal*. <https://doi.org/10.1108/RMJ-09-2018-0038>

Thamer, R., & Lazzarini, S. G. (2015). Projetos de parceria público-privada: fatores que influenciam o avanço dessas iniciativas. *Revista de Administração Pública*, 49 (4), 819-846, jul./ago. <https://doi.org/10.1590/0034-7612119746>

Williamson, O. E. (1975). *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications: A Study in the Economics of Internal Organization*. Free Press, New York.

Williamson, O. E. (1979). Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. *Journal of Law and Economics*, 22 (2), 233-261. <https://doi.org/10.1086/466942>

Williamson, O. E. (1985). *The Economic Institutions of Capitalism*. The Free Press, New York, NY.

Williamson, O. E. (1991). Strategizing, economizing, and economic organization. *Strategic Management Journal*, 12, 75-94. <https://doi.org/10.1002/smj.4250121007>

Williamson, O. E. (1998). The institutions of governance. *American Economic Review*, 88 (2). https://researchgate.net/publication/4726247_The_Institutions_of_Governance

Williamson, O. E. (2005). Transaction cost economics and business administration. *Scandinavian Journal of Management*, 21 (1), 19-40. <https://doi.org/10.1016/j.scaman.2005.02.002>