

Mecanismos Disciplinarios de la Gestión de Costos Interorganizacionales y Economía de los Costos de Transacción: un ensayo teórico

Resumen

El presente artículo buscó verificar si los mecanismos disciplinarios, presentes en la estructura conceptual de la Gestión de Costos Interorganizacionales (GCI), están relacionados a los mecanismos de gobernanza previstos por la Economía de los Costos de Transacción (ECT), en la condición de instrumentos para salvaguardar relaciones contractuales. El trabajo fue desarrollado por medio de un ensayo teórico, con base en investigación bibliográfica, teniendo como contribución principal para la literatura, la identificación de la existencia de relacionamientos entre mecanismos ya consolidados de la ECT, la cual busca verificar la forma como ocurren las transacciones, y los mecanismos recientes de la GCI, que busca, por medio de la gestión de costos, la optimización del retorno total de la cadena de valor más allá de los límites de la propia empresa. Como conclusión del trabajo, se constató que, aun siendo reciente la literatura acerca de la GCI, los mecanismos disciplinarios utilizados por este artefacto de la Gestión Estratégica de Costos convergen hacia los mecanismos de gobernanza utilizados por la ECT, al presentar relación y sinergia en diferentes mecanismos analizados.

Palabras-chave: Gestión de Costos Interorganizacionales; Mecanismos Disciplinarios; Economía de los Costos de Transacción.

Rosimeire Pimentel Gonzaga

Doctorado en Contraloría y Contabilidad por la FEA/USP y Profesora- Adjunta de la Universidad Federal de Minas Gerais. **Contacto:** Avenida Antônio Carlos, 6627, Pampulha. Belo Horizonte (MG).

CEP.: 31270-901.

E-mail: ropgonzaga@face.ufmg.br

Humberto Silva Aillón

Maestría en Contraloría y Contabilidad por la FEA/USP y Director de Finanzas y Contraloría de la Linx S.A. **Contacto:** Rua Cenno Sbright 170, Água Branca. São Paulo - SP. CEP.: 05036-010.

E-mail: Humberto.aillon@gmail.com

Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr

Maestría en Administración por la Universidad Federal de Uberlândia – UFU y Profesora-Asistente en la Universidad Federal de Uberlândia. **Contacto:** Avenida João Naves de Ávila, 2121, Bloco F, Sala 203, Santa Mônica. Uberlândia-MG. CEP.: 38400-902.

E-mail: larafehr@facic.ufu.br

Márcio Luiz Borinelli

Doctorado en Contraloría y Contabilidad por la FEA/USP y Profesor Doctor de la Universidad de São Paulo - FEA/USP.

Contacto: Avenida Professor Luciano Gualberto, nº 908, FEA-3, Butantã. São Paulo-SP. CEP.: 05508-010.

E-mail: marciolb@usp.br

Welington Rocha

Doctorado en Contraloría y Contabilidad por la FEA/USP y Profesor Doctor de la Universidad de São Paulo - FEA/USP.

Contacto: Avenida Professor Luciano Gualberto, nº 908, FEA-3, Butantã. São Paulo-SP. CEP.: 05508-010.

E-mail: w.rocha@usp.br

1 Introducción

Se observa, en la literatura reciente, el surgimiento de algunos cuestionamientos en cuanto al real límite de la empresa, de la manera como fue cuestionado por Coase en 1937. Coase (1937) argumenta que los límites de las empresas en el mundo real son distintos de los límites definidos por la literatura abordada por la teoría económica clásica.

Diferentemente de la visión de la teoría económica clásica, la empresa puede ser definida como un conjunto de contratos coordinados para la ejecución de la función producción, siendo que las relaciones contractuales entre empresas pueden ser configuradas por franquicias, alianzas estratégicas y aparcerías, expandiendo el concepto tradicional de empresa (Zylberstajn, 2000). Asimismo, Souza y Rocha (2009) argumentan que el nexo de contratos que define la empresa regula y coordina las interacciones entre agentes y activos, involucrados en las diversas transacciones y actividades de las empresas.

De ese modo, es posible verificar que los límites de la empresa extrapolan los límites jurídicos y que existen relaciones contractuales de las empresas con agentes o compañías externas. Algunos autores (Coad & Cullen, 2006; Menard, 2004) han destacado el crecimiento de relaciones contractuales entre empresas, siendo utilizado para gestión de estas últimas herramientas como alianzas estratégicas, integración vertical, entre otras. En ese contexto, se destaca la gestión de costos interorganizacionales (GCI) como alternativa para la gestión de los costos en las relaciones contractuales entre compañías (Souza & Rocha, 2008).

De esa manera, la GCI puede ser definida como un abordaje estructural de coordinación de actividades en las relaciones contractuales de las empresas, considerando una red de suministros, brindando reducción del costo total de la red (Souza & Rocha, 2009; Hoffjan & Kruse, 2006).

Para la aplicabilidad de la GCI, se requieren algunos instrumentos considerados como mecanismos de control organizacionales, siendo esos instrumentos utilizados para la conducción de las organizaciones involucradas en la GCI. Entre ellos, se destacan los mecanismos disciplinarios, con la función de regir las relaciones contractuales de dos o más organizaciones, en una cadena de valor (Souza & Rocha, 2009), y, de esa manera, transmitir las presiones de reducción de costos a lo largo de la cadena, por medio del establecimiento de metas para la reducción de costos (Bhimani, Souza & Rocha, 2011).

Sin embargo, los diversos contratos que componen las empresas son incompletos (Iudícibus & Lopes, 2004), requiriendo costos de mantenimiento y de hacer ejecutar los contratos internos y externos de las empresas, pudiendo ser definidos como costo de transacción (Rocha, Carvalheiro, Staduto, & Opazo, 2008).

Para Rocha *et al.* (2008), los análisis de los contratos involucrados en las diversas relaciones de las empresas han sido el principal enfoque de la Economía de los Costos de Transacción (ECT), dada su función mientras gestionan o manejan las diversas transacciones de las empresas. Asimismo, ante este escenario de no completitud de los contratos, Sunder (1997) define que la Contabilidad posee algunas funciones para la coordinación de los varios contratos existentes, como: i) mensurar la contribución de cada uno de los participantes en los contratos; ii) mensurar la parte a que cada uno de los participantes tiene derecho del resultado de la empresa; iii) informar a los participantes acerca del grado de éxito del cumplimiento de los contratos; y iv) distribuir informaciones como conocimiento común, con la finalidad de reducir el costo de la negociación de los contratos.

En ese contexto, en caso de que los mecanismos disciplinarios utilizados por la GCI estén relacionados a los mecanismos de gobernanza de las relaciones contractuales utilizados por la ECT, es posible que éstos puedan ser utilizados como mecanismos de control de las relaciones contractuales, requeridos para la aplicación de la GCI, puesto que existe una carencia de estudios y modelos conceptuales específicos acerca de mecanismos a ser utilizados para esa finalidad, en la estructura de la GCI (Souza, 2008). Asimismo, evidencias empíricas ya encontradas en la literatura acerca de la estructura de gobernanza de la ECT podrían ofrecer subsidios o elementos que ayudaran en las soluciones de los problemas que involucran la utilización de los mecanismos disciplinarios de la GCI.

Ante este contexto, esta investigación se fundamenta en dos premisas: i) hay necesidad de mecanismos de control en las relaciones de cambio entre empresas, los cuales son inherentes a la GCI; ii) hay necesidad de estructuras de gobernanza para controlar las transacciones de las empresas, teniéndose en cuenta la no completitud de los contratos, la cual es contemplada por la ECT. Con base en estas premisas, el problema de este estudio, por lo tanto, se encuentra en el hecho de que no se sabe, teóricamente, si los mecanismos de control propuestos por la GCI poseen relación con los mecanismos de gobernanza de la ECT, de tal forma que esta relación, si existe, pueda satisfacer las necesidades establecidas en las premisas arriba y mejorar los relacionamientos interorganizacionales. Para investigar este problema, se formula la siguiente cuestión de investigación: **¿Hay relación entre los mecanismos disciplinarios presentes en la Gestión de Costos Interorganizacionales y los mecanismos de gobernanza previstos en la Economía de los Costos de Transacción?**

De ese modo, el presente trabajo tiene como objetivo verificar si los mecanismos disciplinarios presentes en la estructura conceptual de la GCI están relacionados a los mecanismos de gobernanza previstos por la ECT, así como los instrumentos para salvaguardar relaciones contractuales.

Para tanto, primeramente se presentan los elementos disciplinarios previstos en la estructura conceptual de la GCI y, posteriormente, los mecanismos de gobernanza previstos por la ECT. En la visión de Xu (2011), la GCI sufrió fuertes influencias de la ECT y amplió su destaque con la Contabilidad de Gestión Estratégica y Análisis de la Cadena de Valor.

En ese sentido, este estudio contribuye para la literatura presentando evidencias en cuanto a la existencia de posibles relacionamientos entre mecanismos de una teoría que busca verificar la forma como ocurren las transacciones, considerando un dado ambiente; y la estructura de un artefacto utilizado para la gestión de costos, considerando diversas relaciones a lo largo de una cadena de valor. Otra contribución del presente estudio es la posibilidad de la utilización de los mecanismos ya estructurados de la ECT para la GCI, con el objetivo de aumentar la probabilidad de éxito en la implementación de la GCI, dada la carencia de instrumentos existentes destinados a la gestión de los relacionamientos involucrados en una cadena de valor. Asimismo, considerando que la GCI es una contribución innovadora para el fomento de la competitividad empresarial (Faria, Soares, Rocha & Rosi, 2013), estudios que posibiliten la identificación de instrumentos que podrían ser utilizados para aumentar la probabilidad de éxito de la implementación de la herramienta podrían traer valiosas contribuciones para la literatura de gestión.

En última instancia, en caso de que se compruebe la relación, más allá de hacer avanzar el conocimiento teórico, buscando integrar los elementos importantes destinados a la gestión de las organizaciones (ECT y GCI), las empresas podrán hacer uso de dichos mecanismos de forma integrada, buscando elevar las ganancias en los relacionamientos interorganizacionales y reducir los costos de transacción vinculados a dichos relacionamientos.

Este artículo está estructurado en cinco secciones, siendo la primera la presente introducción; en la segunda, se presenta el referencial teórico acerca de la GCI y de la ECT; en la tercera sección, se describe la trayectoria metodológica utilizada en la investigación; en la cuarta, se discute la relación entre los mecanismos disciplinarios previstos por la GCI y los mecanismos de gobernanza previstos por la ECT, considerados como instrumentos para salvaguardar relaciones contractuales; y en la última sección, se presentan las consideraciones finales y sugerencias para futuras investigaciones.

2. Referencial teórico

Esta sección se destina a discutir los elementos teóricos que fundamentan los análisis desarrollados en la sección 4. Los principales aspectos acerca de la GCI son presentados, especialmente aquellos relativos a los mecanismos disciplinarios de las relaciones entre organizaciones. En la secuencia, más allá de los principales elementos conceptuales que nortean la ECT, se discuten los mecanismos de gobernanza previstos en esta teoría.

2.1 Gestión de Costos Interorganizacionales: aspectos generales

Según Cooper y Slagmulder (2003), en caso de que ocurra la posibilidad de que alguna de las partes que conforman la cadena de valor sea manejada de forma más eficiente, la cadena como un todo podrá ser más lucrativa y, aun, todas las empresas involucradas en la cadena podrán ser beneficiadas.

La cadena de valor puede ser definida como el conjunto de actividades realizadas por la organización en las relaciones con proveedores, ciclo de producción y ventas hasta la distribución final (Porter, 1989). Sin embargo, la definición ofrecida por Porter (1989) considera la distribución final como siendo la última etapa de la cadena, considerando solamente el ambiente interno, teniéndose en cuenta que la distribución final no sería necesariamente el final del proceso, debiendo éste sobrepasar los límites internos de la propia empresa (Rocha & Borinelli, 2007).

Para Shank y Govindarajan (1993), la cadena de valor representa un conjunto interconectado de todas las actividades que crean valor para el proceso productivo en su totalidad, englobando las operaciones comprendidas desde la adquisición de la materia-prima hasta la entrega del producto final a los consumidores. Sin embargo, Shank y Govindarajan (1993) desconsideran la existencia de posibles actividades de pos ventas como integrante de la cadena de valor, revelando cierta fragilidad en la definición.

Rocha y Borinelli (2007) avanzan al definir la cadena de valor como una secuencia lógica de actividades, con inicio en el origen de los recursos y finalización en el desecho del producto por el consumidor. Para los autores, el análisis de la cadena de valor ofrece soporte para el proceso de gestión estratégica de las estructuras patrimonial, económica, financiera y operacional de sus principales actividades, procesos y entidades. Sin embargo, en esa definición no está explícita la idea de relacionamientos, y tampoco hay una definición clara de quienes desempeñan las actividades insertadas a lo largo de la cadena.

De esa manera, por medio de un análisis basilar de las definiciones presentadas, es posible inferir que el análisis de la cadena de valor se refiere a una secuencia lógica de actividades interrelacionadas, en la cual, cada eslabón, insumos, trabajo y capital son transformados para la creación de valor, desde el origen de los recursos hasta la destinación final dada por el último consumidor.

En ese sentido, se destaca la GCI con la función de manejar los costos por medio de un proceso cooperativo a lo largo de una cadena productiva o cadena de valor, incluyendo, en su objetivo de actuación, objetos comprendidos más allá de los límites de la propia empresa (Souza & Rocha, 2009).

La GCI puede ser definida como un abordaje estructurado acerca de la coordinación de las actividades de las empresas incluidas en una cadena de valor, resultando en reducción de los costos involucrados a lo largo de toda una red de suministración (Cooper & Slagmulder, 1999; Hoffjan & Kruse, 2006). No obstante, según Souza y Rocha (2008), el objetivo de la GCI va más allá de la red de suministración, conforme destacado por Cooper y Slagmulder (1999) y Hoffjan y Kruse (2006). De esa forma, es posible inferirse que la GCI comprende un proceso cooperativo que, por medio de la gestión de costos, objetiva la optimización del retorno total de la cadena de valor, más allá del retorno de la propia empresa.

Para la implementación de la GCI, es necesaria la utilización de algunos mecanismos que ofrezcan soporte para el cambio de informaciones entre los integrantes de toda la cadena de valor, como el *open-book accounting* o apertura de libros (Cooper & Slagmulder, 2003; Kajüter & Kumala, 2005; Souza & Rocha, 2009). Kajüter y Kumala (2005) describen el concepto de *open-book accounting* como un instrumento utilizado para la compartición de informaciones relacionadas a los costos involucrados en los procesos productivos.

Como la transparencia de las estructuras de costos puede ser un importante elemento para que surjan oportunidades de reducción de costos, por medio de esfuerzos en conjunto de los miembros de la cadena, la práctica del *open-book accounting* asume una importante función en términos de apoyo a la aplicación de la GCI (Cooper & Slagmulder, 1999; Dekker, 2003; Coad & Cullen, 2006; Agndal & Nilson, 2010), puesto que puede mejorar la eficiencia de costos en la cadena y establecer confianza en el relacionamiento de aparcería entre comprador y proveedor (Kajüter & Kumala, 2005).

Por un lado, Windolph y Möller (2012) argumentan acerca de cómo el *open-book accounting* ha sido utilizado como medio de mantenimiento del control de las actividades subcontratadas y de aumento de la eficiencia en la cadena de abastecimiento. Por otra parte, los autores afirmaron que el *open-book accounting* puede afectar negativamente el relacionamiento con el proveedor, representando un riesgo potencial para los procesos de cooperación. Asimismo, los resultados sugieren que algunas herramientas pueden ser utilizadas para salvaguardar comportamientos oportunistas, disminuyendo el efecto negativo del *open-book accounting*.

Según Souza y Rocha (2009), la GCI no es un proceso espontáneo, y su aplicación involucra algunos aspectos de contingencia exógenos (variables ambientales) o endógenos a la cadena de valores (variables específicas de la cadena), o, incluso, específicos de la organización (aspectos de la entidad), siendo éstos denominados factores condicionantes. Asimismo, más allá de los factores condicionantes, las empresas necesitan definir cuáles mecanismos de control de la GCI se utilizarán, pudiendo ser definidos en la condición de mecanismos capacitadores, incentivadores y disciplinarios (Souza & Rocha, 2009).

Los mecanismos capacitadores tratan de auxiliar las empresas involucradas en la cadena a encontrar formas de armonizar habilidades conjuntamente y coordinar los esfuerzos involucrados en el proceso de producción, como medio para alcanzar, colectivamente, la optimización de costos, como, por ejemplo, la gestión basada en actividades, entrenamientos interorganizacionales, entre otros (Aguiar, Rezende & Rocha, 2008; Souza & Rocha, 2009).

Asimismo, los mecanismos incentivadores pueden ser definidos como herramientas que “[...] gratifican las partes, utilizados posteriormente al alcance de metas estipulados, con la finalidad de premiar y remunerar por el objetivo logrado; pueden ser monetarios (bono por logro de metas) o no monetarios (garantía de relacionamientos en el corto plazo)” (Souza & Rocha, 2008, p. 98).

Por fin, los mecanismos disciplinarios tratan de comunicar las fuerzas existentes destinadas a la optimización de costos a lo largo de toda la cadena (Aguiar, Rezende & Rocha, 2008; Cooper & Slagmulder, 1999), en conformidad con lo que se describe en el próximo tópico.

2.2. Mecanismos Disciplinarios de la Gestión de Costos Interorganizacionales

Para aumentar la probabilidad de éxito en la implementación de la GCI, se vuelve necesario el análisis de cinco factores considerados importantes elementos del proceso: (i) producto; (ii) componentes de los productos; (iii) nivel de relacionamiento; (iv) categorías de la cadena de valor; y (v) mecanismos de gobernanza. Entre los mecanismos de gobernanza existentes, están los mecanismos disciplinarios, que, más allá de generar mayor control donde existe la necesidad de gobernanza, crean reglas para el control de las acciones y recompensas entre organizaciones, con base en las obligaciones contratadas entre las partes (Bhimani *et al.*, 2011).

Aunque los mecanismos disciplinarios tengan la utilidad de control organizacional, conviene destacar que no se restringen solamente a la aplicación de penalidades, poseyendo un objetivo más amplio, teniendo las finalidades de prevenir, evitar o contener ilegalidad, abusos, desvíos de conducta y transgresiones a las reglas estipuladas (Camacho, 2010).

En la visión de Slagmulder (2002), uno de los mecanismos disciplinarios existentes es el costo-meta, puesto que propicia optimización de costos de productos y componentes entre proveedores y clientes. Además del costo-meta, existen otros mecanismos, como los protocolos de red y presupuestos interorganizacionales. Corroborando esa visión, Mouritsen, Hansen y Hansen (2001) refuerzan que el costo-meta es un mecanismo de control de gestión que enfoca el manejo del desarrollo y el diseño de procesos.

Souza (2008) observó en dos cadenas de organizaciones distintas la existencia de dos tipos de mecanismos disciplinarios, siendo ellos la apertura de libros y contratos de nivel de servicio, ambos con la finalidad de disciplinar el relacionamiento entre los agentes. En el sentido opuesto, para Camacho (2010)

la apertura de libros es clasificada como mecanismo capacitador de la GCI, y no un mecanismo disciplinario, conforme mencionado por Souza (2008). En cuanto al propósito de los mecanismos disciplinarios, Souza (2008), corroborando la visión de Cooper y Slagmulder (1999), define que su función es auxiliar las empresas a lograr el reto estipulado. De esa manera, también logra el reto previsto para la cadena de valor.

Camacho (2010) verificó que acuerdos formales de sigilo o confidencialidad de informaciones pueden ser firmados entre proveedor y clientes, con la finalidad de satisfacer o fomentar la confianza, reforzando que, si están ausentes esos mecanismos disciplinarios, la adopción de la GCI se torna poco probable.

La adopción de los mecanismos disciplinarios, como la adopción formal de contratos, acuerdos de confidencialidad de informaciones, presupuestos interorganizacionales y costo-meta, impulsan la GCI, puesto que reducen las posibilidades de: i) ser explotado por el aparcerero, en el caso de divulgación de informaciones de la estructura de costos; ii) ser abandonado por el aparcerero, en el caso de no lograrse los metas de optimización de costos; iii) tener sus costos divulgados por el aparcerero a la competencia; iv) no ocurrir división de las ganancias generadas por la GCI (Dekker, 2003; Kajüter & Kulmala, 2005).

Mouritsen *et al.* (2001) llevaron a cabo un análisis con base en dos empresas que subcontrataron gran parte de su proceso, pero que, en el corto plazo, sufrieron evasión de conocimiento, pérdida de transparencia y control. Como resultado para la superación de esa situación, ambas empresas invirtieron en la gestión del proceso interorganizacional, teniéndose en cuenta que una de ellas dio énfasis en el costo-meta, y la otra empresa optó por la apertura de libros. Con base en los estudios mencionados, es posible afirmar que, para el aumento de la probabilidad de la adopción de la GCI, son necesarios contratos en su esencia; en caso contrario, no se logrará el proceso cooperativo, que, por medio de la gestión de costos, busca la optimización del retorno total de la cadena de valor, sobrepasando los límites más allá de la propia empresa.

Para Voselman y Merr-Kooitra (2009), la confianza siempre es asociada al control y ambos poseen una expectativa en común: el establecimiento y el mantenimiento de expectativas positivas de comportamiento. Sin embargo, efectivas prácticas de control pueden ser resultados de una estructura de gobernanza que negocia acuerdos entre las partes, siendo que dichas prácticas pueden conllevar formas instrumentales de rendición de cuentas, que pueden ser sistemas de mensuración de desempeño, costo-meta, sistemas de gestión de costos y sistemas de incentivo financieros.

En ese sentido, el costo-meta aparece como un mecanismo disciplinario, en función de ser, primeramente, una técnica para la gestión de la rentabilidad, permitiendo la identificación de cuánto deberá ser el costo de un producto, incluso antes de ser producido, y, asimismo, por la visión micro del costo-meta, abarcando hasta el nivel de componente. Estos objetivos también pueden ser utilizados con la finalidad de generar presión en los proveedores, para que ocurra reducción de costo con la contratación de costos-meta a lo largo de la cadena de valor (Cooper & Slagmulder, 1997).

Sin embargo, dada la relevancia de los mecanismos disciplinarios para la aplicación de la GCI y la existencia de un número limitado de mecanismos disciplinarios a utilizarse, así como resultados acerca de sus efectos sobre los relacionamientos involucrados en la GCI, se tornan necesarias discusiones acerca de otros mecanismos que podrían ser utilizados para esa función, provenientes de otras corrientes teóricas. En ese sentido, discusiones acerca de los mecanismos de gobernanza presentes en la estructura de la ECT pueden presentar nuevos elementos a ser utilizados para la gestión de los relacionamientos metas de la GCI.

2.3. Economía de los costos de transacción

Integrante de la línea científica que posee las estructuras de gobernanza como objeto de análisis, la ECT busca analizar las transacciones de las instituciones, considerando elementos del ambiente donde ocurren. De esa manera, operaciones involucrando negociaciones de derechos de propiedad, bienes y servicios, así como los costos a ellas asociados, siendo éstos considerados como inductores de los modos alternativos de gobernanza, son ejemplos de elementos de la ECT (Zylbersztajn, 1995).

La teoría de los Costos de Transacción tuvo como uno de sus percusores Ronald Coase, con la publicación del trabajo intitulado “*The Nature of the Firm*”, en 1937. Coase (1937) buscó verificar los límites y el origen del crecimiento de las empresas, afirmando que las empresas buscan crecer ponderando los costos de transacción de la producción internamente, o de la adquisición por medio del mercado.

Asimismo, Coase (1959) llamó la atención para el costo de transacción presente en la literatura económica, definiéndolo como el costo de utilización de mecanismos de precios. Arrow (1969) amplía esa definición al considerar el costo de transacción como el costo de movimiento del sistema económico. Posteriormente, Williamson (1985) evoluciona los conceptos existentes, definiendo los costos de transacción como aquellos relacionados a la planeación y monitorización de las estructuras de gobernanza.

En ese ínterin, la teoría de los Costos de Transacción adquirió importancia con los trabajos de Williamson (1975; 1981; 1985) al destacar las siguientes formas organizacionales o estructuras de gobernanza existentes: i) estructura de mercado, que ocurre por medio de sistemas de precios, lo cual conlleva mayores incentivos y menores niveles de control; ii) estructura jerárquica o empresa, concentrándose en las propiedades de los activos involucrados en las transacciones y la cuestión de las internalizaciones de las actividades; y iii) estructura híbrida, también denominada contratos, la cual se basa en las relaciones contractuales y arreglos propiedades en la cadena productiva.

De esa manera, los mecanismos de gobernanza son reglas y normas formales o informales utilizadas con la finalidad de obtenerse la eficacia de la transacción (Williamson, 1996). Bajo la óptica de la ECT, las partes involucradas en las relaciones contractuales pueden no poseer capacidad para la previsión del comportamiento de todas las partes involucradas y, asimismo, existe la posibilidad de ocurrencia de posibles cambios en el ambiente institucional. En ese sentido, los integrantes de la relación contractual pueden utilizar instrumentos, como los mecanismos de gobernanza, para la reducción de los riesgos relacionados al comportamiento oportunista de los agentes involucrados.

Además, los mecanismos de gobernanza o arreglos contractuales son utilizados para dirimir el riesgo contractual involucrado en las transacciones y, consecuentemente, disminuir el costo de transacción. En ese sentido, los riesgos involucrados varían según los atributos y características de la transacción, considerando los presupuestos de oportunismo y racionalidad limitada de los agentes (Muniz, Aquino & Pagliarusi, 2007).

Sin embargo, según Williamson (1985, 1996), para la elección de los mecanismos de gobernanza a ser utilizados, es necesario considerar la naturaleza de las relaciones. Williamson (1985) identificó tres atributos principales inherentes a la naturaleza de las transacciones, las cuales están demostradas a continuación: i) frecuencia de la transacción; ii) incertidumbre relativa a la transacción; y iii) especificidad de los activos involucrados en la transacción.

Relativamente a la frecuencia de la transacción, ésta se encuentra relacionada a la recurrencia de determinada transacción, en que la mayor frecuencia de ocurrencia de la transacción resulta en menores costos fijos medios. De esa manera, las partes involucradas podrían desarrollar reputación en las transacciones recurrentes, limitando el comportamiento oportunista de los agentes para la obtención de ganancias en el corto plazo (Arruda, 2014, Farina, 1999).

La incertidumbre está relacionada a la incapacidad de los agentes de prevenir acontecimientos futuros, generando aperturas para renegociaciones. De esa manera, mayores posibilidades de renegociación generarían una mayor posibilidad de pérdidas en función del comportamiento oportunista de las partes y posibles desentendimientos entre ellas (Farina, 1999). Asimismo, la racionalidad limitada de los agentes, la no completitud de los contratos y el comportamiento oportunista de los agentes están relacionados al nivel de incertidumbre de las transacciones (Arrow, 1974).

La especificidad de los activos involucrados en las transacciones se refiere a la posibilidad de utilización alternativa de determinado activo en detrimento de la opción principal u original, sin la pérdida del valor productivo del activo (Britto, 1994). Según Farina (1999), la especificidad del activo está relacionada al grado de dependencia de determinado activo en relación a la continuidad de una transacción específica, considerando que cuanto mayor el nivel de especificidad del activo, mayor es la posibilidad de pérdidas en función de comportamientos oportunistas de otros agentes, generando mayores costos de transacción.

Asimismo, en ese contexto es necesario tener en cuenta dos presupuestos comportamentales: la racionalidad limitada y el oportunismo de los agentes, puesto que ofrecen sustentación para la explicación de los costos de transacción y de las estructuras de gobernanza. La racionalidad limitada se refiere al hecho de que, pese a que los agentes posean comportamiento optimizador, ellos no logran optimizarlo completamente en las relaciones contractuales en función de la no completitud de los contratos. A su vez, el oportunismo está relacionado al hecho de que los agentes actúan de forma a fomentar la obtención de ventajas en las transacciones (Zylbersztajn, 1995).

La existencia de oportunismo y racionalidad limitada pueden aumentar el nivel de incertidumbre y, consecuentemente, elevar los riesgos y costos de las transacciones (Miranda, Mendes, Souza & Zucchetto, 2010). Asimismo, el oportunismo puede resultar en pérdidas considerables para los agentes, justificando la adopción de mecanismos de monitorización y control y cláusulas de salvaguardas de los contratos involucrados en las transacciones (Williamson, 1985).

3. Aspectos metodológicos

El objetivo del presente trabajo es verificar si los mecanismos disciplinarios presentes en la estructura conceptual de la GCI están relacionados a los mecanismos de gobernanza previstos por la ECT, como instrumentos utilizados para salvaguardar las relaciones contractuales.

Para lograr el objetivo propuesto, se utilizó el método definido como ensayo teórico, con base en investigación bibliográfica, puesto que se desarrolla una propuesta acerca de un determinado tema a partir del análisis de trabajos ya desarrollados (Santos, 1999). Este método ofrece mayor libertad al autor para defender determinada posición, puesto que consiste en una exposición lógica y reflexiva por medio de rigurosa argumentación, interpretación y juicio personal (Severino, 2007). En esta perspectiva, un ensayo teórico posibilita que los autores indiquen contribuciones a partir de los estudios analizados y de sus constataciones.

En cuanto a la investigación bibliográfica, ésta se encuentra basada en referencias como libros, tesis, disertaciones, artículos, publicaciones en periódicos, entre otras fuentes (Martins, 2000; Vergara, 2003).

De ese modo, se verifica la posible existencia de relaciones entre las definiciones, características, objetivos y funciones de los mecanismos disciplinarios presentes en la estructura de la GCI evidenciados en la literatura acerca del tema, y las características de los mecanismos de gobernanza presentes en la estructura de la ECT. Para tanto, es llevado a cabo un análisis de contenido de las descripciones referentes a los mecanismos disciplinarios presentes en la GCI, y de los mecanismos de gobernanza enumerados por la ECT, buscando encontrar similitudes entre los ítems, como: definición, características, objetivos y funciones de los objetos de análisis.

Relativamente a los tipos de gobernanza a ser analizados, así como sus características, se utilizarán como base los tipos de gobernanza descritos por la literatura y las principales características, conforme observadas por Peres (2007), con arreglo al Cuadro 1:

Estructura de Gobernanza	Características
Mercado	En este tipo de estructura de gobernanza, los incentivos son fuertes y el ajuste se da por medio de precios. Hay poca necesidad de controles administrativos y los contratos son cumplidos sin riesgos de comportamiento oportunista.
Híbrida	En esta estructura, los incentivos son medios, puesto que existen fallas de mercado que imposibilitan ajustes autónomos por medio de precio. De esa manera, se vuelve necesaria la coordinación de los individuos dentro de sistemas de incentivos y contratos que cohiban el comportamiento oportunista y puedan reducir los costos de transacción en ambiente de información asimétrica.
Jerárquica	En la estructura jerárquica, los incentivos son débiles y existe un fuerte impacto de las fallas de mercado, a punto de perjudicar el cumplimiento de contratos vulnerables siempre a la acción oportunista de los agentes. En este ambiente, el cambalache puede ser ineficiente y existe la necesidad de coordinación e imposición de la autoridad política para la búsqueda de resultados eficientes.

Cuadro 1. Estructuras de Gobernanza.

Nota: Peres (2007, p. 20).

En cuanto a los elementos a ser analizados, referentes a los mecanismos disciplinarios de la GCI, se considerarán aquellos mecanismos destacados por la literatura referenciada a lo largo del presente estudio, así como sus principales características referenciadas en el Cuadro 2, las cuales están demostradas a continuación:

Autores	Mecanismos	Características
Slagmulder (2002)	Costo-meta	Propician optimización de costos de productos y componentes entre los proveedores y clientes; generan presión en los proveedores.
	Protocolos de red	
	Presupuestos interorganizacionales	
Souza (2008)	Apertura de libros	Disciplinan el relacionamiento entre los agentes; propician la compartición de informaciones; generan control de actividades.
	Contratos de nivel de servicio	
Camacho (2010)	Acuerdos formales de sigilo entre proveedor y cliente	Satisface o promueve la confianza.
Dekker (2003), Kajüter y Kulmala (2005)	Adopción formal de contratos	Reducen la posibilidad de: (i) ser explotado por el aparcerero, en el caso de divulgación de informaciones de la estructura de costos; (ii) ser abandonado por el aparcerero, en el caso de no logro de los metas de optimización de costos; (iii) tener sus costos divulgados por el aparcerero a la competencia; y (iv) no ocurrir división de las ganancias generadas por la GCI.
	Acuerdos de confidencialidad de informaciones	
	Presupuestos interorganizacionales	
	Costo-meta	
Voselman y Merr-Kooitra (2009)	Sistemas de mensuración de desempeño	Resultan de una estructura de gobernanza que negocia un acuerdo entre las partes; constituyen formas instrumentales de rendición de cuentas.
	Sistemas de gestión de costos	
	Sistemas de incentivo financiero	
	Costo-meta	

Cuadro 2. Mecanismos Disciplinarios de la GCI.

Nota: elaborado por los autores.

De ese modo, se espera encontrar relación entre los mecanismos de gobernanza utilizados por la ECT, los cuales buscan verificar la forma como ocurren las transacciones, y los mecanismos disciplinarios presentes en la GCI, los cuales buscan, por medio de la gestión de costos, la obtención de la optimización del retorno total de la cadena de valor más allá de la propia empresa.

4. Relacionamiento entre mecanismos disciplinarios de la GCI y mecanismos de gobernanza de la ECT

Mecanismos de gestión destinados a la planeación y control son utilizados como base para la sustentación de la GCI, es decir, tornan viable la aplicación de la GCI, utilizando algunos instrumentos de control, incentivo y orientación (Mouritsen *et al.*, 2001; Souza & Rocha, 2009). Entre ellos, los mecanismos disciplinarios tienen como objetivo regir las relaciones contractuales de dos o más organizaciones, estableciendo metas de comportamiento y presiones en los relacionamientos.

La aplicabilidad de la GCI está sustentada en la existencia de algunos presupuestos, como: apertura de libros; búsqueda de la mejora en la gestión de costos a lo largo de toda la cadena; y herramientas que tornen viable la construcción de confianza entre los agentes en los relacionamientos y transacciones (Aguar, Rezende & Rocha, 2008).

Teniéndose en cuenta que para la implementación de la GCI es previsto, entonces, que existan relacionamientos entre los agentes involucrados en las transacciones, que pueden ocurrir a lo largo de la cadena, se torna necesaria la utilización de mecanismos que puedan regir dichas relaciones. Asimismo, conforme previstos por la ECT, inherente a las transacciones ocurridas a lo largo de la cadena, se encuentran el oportunismo y la racionalidad limitada de los agentes, pudiendo aumentar el riesgo y los costos de transacciones, justificando la adopción de mecanismos que puedan reducir los costos de transacción (Miranda *et al.*, 2010; Zylbersztajn, 1995).

Por un lado, en la estructura utilizada por la GCI, los mecanismos disciplinarios tienen como función “[...] prevenir, evitar o contener la ilegalidad, los desvíos de conducta, las transgresiones a las reglas estipuladas y, consecuentemente, evitar penalidades” (Souza & Rocha, 2009, p. 97). Por otra parte, bajo la óptica de la ECT, los mecanismos utilizados para dirimir los costos de transacción involucrados en las relaciones contractuales son los mecanismos de gobernanza (Williamson, 1996).

De esa manera, en esta sección se busca entender los posibles aspectos en que los mecanismos conectados a esos dos elementos conceptuales (GCI y ECT) pueden relacionarse. Para ello, y por tratarse de un ensayo teórico, el análisis se da cotejando los mecanismos de uno y de otro, buscando encontrar similitudes, complementariedades y afinidades de objetivos. En ese sentido, el análisis se da teniéndose en cuenta los siguientes aspectos: a) niveles de control; b) niveles de incentivos; y c) existencia de comportamiento oportunista.

Para un mejor entendimiento del análisis, la presentación es llevada a cabo por tipo de mecanismo de gobernanza previsto en la ECT.

a) Estructura de mercado

Relativamente al mecanismo de gobernanza descrito, en la condición de estructura basada en mercado, se sabe que éste tiene un control menor sobre el comportamiento de los agentes y utiliza fuertes incentivos para minimizar los costos de transacción (Peres, 2007; Williamson, 1985). Además, existen menos riesgos de comportamiento oportunista.

En ese sentido, en la estructura conceptual de la GCI, los sistemas de incentivos financieros, de mensuración de desempeño y de gestión de costos son utilizados como integrantes de una estructura de gobernanza, que considera la confianza relacionada al control y busca la negociación de acuerdo entre los agentes, con la finalidad de tornar más angostas las relaciones de los agentes, de forma a minimizar los costos de la relación por medio de la mayor obtención de control (Voselman & Merr-Kooitra, 2009), conforme previsto por la ECT.

Asimismo, dichos mecanismos de la GCI se constituyen en instrumentos formales de rendición de cuentas, pudiendo tornar viable la estructura de gobernanza denominada estructura de mercado.

Con base en ello, se puede inferir que los mecanismos disciplinarios de la GCI pueden ser los instrumentos necesarios para el funcionamiento de la estructura de mercado de la ECT, siendo posible observar una relación entre ellos.

b) Estructura híbrida

La estructura híbrida está relacionada a la búsqueda de coordinación de los agentes por medio de incentivos y contratos, que contienen racionalidad limitada y oportunismo de los agentes (Williamson, 1985). Como evidenciado en el Cuadro 1, en esa estructura los incentivos son medios, dada la existencia de fallas de mercado que inhiben ajustes autónomos por medio de precios. Por lo tanto, se trata de un ambiente con información asimétrica y mayor necesidad de coordinación entre individuos y contratos que cohiban el comportamiento oportunista.

En la visión de la GCI, mecanismos como la apertura de libros y contratos en nivel de servicios buscan coordinar o disciplinar el relacionamiento de los agentes (Souza, 2008). Una de las funciones de la apertura de libros es que agentes desarrollen confianza mutua, tornando viable el cambio de informaciones. Asimismo, la apertura de libro busca contener el comportamiento oportunista por las partes, puesto que podría destruir cualquier tipo de acción conjunta entre los agentes a lo largo de la cadena (Aguiar, Rezende & Rocha, 2008), es decir, ella puede ser utilizada como un medio de mantenimiento del control de las actividades subcontratadas para aumentar la eficiencia en la cadena de abastecimiento (Windolph & Moeller, 2012).

Complementando, herramientas como los acuerdos formales de sigilo entre proveedor y cliente, la adopción formal de contratos, los acuerdos de confidencialidad de informaciones y presupuestos interorganizacionales buscan la generación de confianza entre los agentes y, aun, dirimir el riesgo de expropiación por la otra parte relacionada (Camacho, 2010; Dekker, 2003; Kajüter & Kulmala, 2005), promoviendo la coordinación de los agentes y disminuyendo la posibilidad de ocurrencia de comportamientos disfuncionales, conforme previsto por la ECT (Muniz *et al.*, 2007; Williamson, 1996).

Para Coad y Cullen (2006), generalmente la confianza permite transacciones que, para ser concluidas, serían necesarios arreglos jerárquicos por una red de organizaciones aparceras. Las ventajas de las operaciones de mercado, tales como incentivos de eficiencia, son preservadas, mientras que los beneficios de jerarquía, tales como la compartición de conocimientos y menor necesidad de controles contractuales, también son afectados. Aun en su estudio, los autores concluyeron que la implementación de la GCI es facilitada por la confianza entre los participantes de la cadena, clientes y proveedores.

Asimismo, conviene destacar que, como se vio en la sección 2 (referencial teórico), más allá de generar más control donde existe la necesidad de gobernanza (como es el caso de la ECT), los mecanismos de la GCI crean reglas para el control de las acciones y formas de recompensas entre las organizaciones participantes con base en las obligaciones previamente contratadas.

Por lo tanto, por el análisis demostrado arriba, se puede inferir que los mecanismos disciplinarios de la GCI descritos, si son adecuadamente implementados, pueden ser los instrumentos necesarios para el funcionamiento de la estructura híbrida de la ECT, puesto que presentan tendencia a coordinar y controlar las relaciones, reducir la asimetría de informaciones y reducir el comportamiento oportunista. De esa manera, también aquí se puede observar relación entre los mecanismos de la GCI y de la ECT.

c) Estructura jerárquica

En la estructura conocida como jerarquía, existen fallas de mercado capaces de tornar inviable el cumplimiento de los contratos y, a diferencia de la estructura de mercado, se institucionalizan compromisos en el largo plazo (Miller, 1992; Peres, 2007). Conforme se pudo observar en el Cuadro 1, en esa estructura el comportamiento oportunista presenta tendencia a ser todavía más presente; el cambalache entre las partes puede ser menos eficiente y, por lo tanto, existe la necesidad de coordinación e imposición de autoridad para el éxito de las relaciones a lo largo de la cadena.

En ese sentido, el costo-meta, utilizado como uno de los mecanismos disciplinarios por la GCI, entre otros propósitos, busca la reducción de costos y el establecimiento de cómo las metas referentes a la reducción de costos deben ser distribuidas entre las empresas integrantes de la cadena, estableciendo compromisos en cuanto a la reducción de costos a lo largo del tiempo (Cooper & Slagmulder, 1999). Asimismo, es un instrumento con características de generar presión entre los miembros de la cadena.

Además, el presupuesto interorganizacional busca establecer compromisos para los agentes integrantes de la cadena a partir de metas estipulados, remitiendo a la institucionalización de compromisos en el largo plazo, descrita en la estructura de la ECT. El establecimiento de metas para los agentes, por lo tanto, es una forma de coordinación de objetivos entre las partes, contribuyendo para la reducción del comportamiento oportunista,

De esa manera, se puede inferir que el costo-meta y el presupuesto interorganizacional son mecanismos disciplinarios de la GCI capaces de atender a las características de la estructura denominada jerárquica de la ECT, mostrando, una vez más, la posibilidad de relación entre las partes.

En síntesis, de forma general, los puntos descritos en el Cuadro 3 a continuación también son capaces de evidenciar la relación existente entre los mecanismos disciplinarios de la GCI y las estructuras de gobernanza de la GCI:

En la Economía de Costos de Transacción,	El objetivo es manejar o gobernar las diversas transacciones entre organizaciones;
	Los contratos que rigen las relaciones entre las empresas son incompletos;
	Para hacer cumplir los contratos se incurren en costos de transacción;
	Los costos de transacción son consecuencia de las opciones entre hacer internamente o adquirir por medio del mercado;
	Los costos de transacción son los costos de planeación y monitorización de las estructuras/mecanismos de gobernanza de los relacionamientos entre organizaciones;
	Los mecanismos de gobernanza son reglas y normas formales o informales utilizadas con la finalidad de obtenerse la eficacia de la transacción entre empresas, (i) evitando comportamientos indeseados (oportunistas); (ii) previniéndose en relación a cambios ambientales; (iii) dirimiendo los riesgos contractuales; y, consecuentemente, (iv) reduciendo los costos de transacción.
En la Gestión de Costos Interorganizacionales,	Los mecanismos disciplinarios tienen como objetivo regir las relaciones contractuales entre dos o más organizaciones;
	Se busca mensurar la contribución de cada uno de los participantes en los contratos, así como la parte del resultado a que cada uno tiene derecho;
	Se busca informar a los participantes acerca del grado de cumplimiento de los contratos;
	Se busca distribuir informaciones para reducir la asimetría informacional y reducir el costo de la negociación de los contratos y, consecuentemente, los costos de transacción;
	Los mecanismos disciplinarios poseen la utilidad de control entre las partes;
	Los mecanismos disciplinarios no se restringen al carácter punitivo, sino también objetivan prevenir, evitar o contener ilegalidades, abusos y desvíos de conducta.

Cuadro 3. Puntos de convergencia entre mecanismos disciplinarios de la GCI y mecanismos de gobernanza de la ECT.

Nota: elaborado por los autores.

Por lo tanto, los costos de transacción de los contratos entre organizaciones, firmados a la luz de la ECT, pueden ser reducidos mediante la utilización de los mecanismos disciplinarios de la GCI.

Con base en esas discusiones, en el Cuadro 4, a continuación, se resumen las principales relaciones encontradas entre los mecanismos disciplinarios de la GCI y los mecanismos de gobernanza de la ECT. Conviene remarcar, sin embargo, que, aunque el análisis haya buscado relacionar “grupos de mecanismos disciplinarios” con cada tipo de mecanismo de gobernanza, esta relación no es exhaustiva. Ello quiere decir que, por ejemplo, el costo-meta puede estar relacionado a otras formas de estructura, y no solamente a la jerárquica. Esa opción de relacionamiento se dio buscando verificarse dónde la relación presenta tendencia a ser más fuerte.

Mecanismos de Gobernanza (ECT)		Mecanismos Disciplinarios (GCI)		Relación entre ECT x GCI
Mercado	Menor control sobre el comportamiento de los agentes y utilización de incentivos para minimizar los costos de transacción.	Sistema de incentivos	Integran una estructura de gobernanza que considera la confianza relacionada al control.	Negociaciones entre los agentes, con la finalidad de tornar más angostas las relaciones y minimizar los costos de la relación por medio de mayor control, conforme previsto por la ECT.
		Sistema de mensuración de desempeño		
Híbrida	Prevé la coordinación de los agentes por medio de incentivos y contratos que contemplen cuestiones como la racionalidad limitada y el oportunismo de los agentes.	Sistema de gestión de costos	Coordinan y disciplinan el relacionamiento entre agentes para satisfacer o promover la confianza.	Mantenimiento del control de las actividades subcontratadas para aumentar la eficiencia en la cadena de abastecimiento. Generación de confianza entre los agentes y, aun, dirimir el riesgo de expropiación por la otra parte relacionada. Promoción de la coordinación de los agentes y disminución de la posibilidad de ocurrencia de comportamientos disfuncionales, conforme previsto por la ECT.
		Apertura de libros		
		Contratos de nivel de servicio		
		Acuerdos formales de sigilo entre proveedor y cliente		
Jerárquica	Corregir las fallas de mercado capaces de inviabilizar el cumplimiento de los contratos y, a diferencia de la estructura de mercado, institucionaliza compromisos en el largo plazo.	Adopción formal de contratos	Enfoque en la reducción de costos.	Establecimiento de compromisos para los agentes integrantes de la cadena, a partir de metas estipuladas, remitiendo a la institucionalización de compromisos en el largo plazo, descrito en la estructura de la ECT.
		Acuerdos de confidencialidad de informaciones		
		Presupuestos interorganizacionales		
Jerárquica	Corregir las fallas de mercado capaces de inviabilizar el cumplimiento de los contratos y, a diferencia de la estructura de mercado, institucionaliza compromisos en el largo plazo.	Costo-meta	Enfoque en la reducción de costos.	Establecimiento de compromisos para los agentes integrantes de la cadena, a partir de metas estipuladas, remitiendo a la institucionalización de compromisos en el largo plazo, descrito en la estructura de la ECT.
		Presupuestos interorganizacionales		

Cuadro 4. Relación entre mecanismos disciplinarios de la GCI y mecanismos de gobernanza de la ECT.

Nota: elaborado por los autores.

De ese modo, se observa una relación entre los mecanismos disciplinarios de la GCI y los mecanismos de gobernanza abordados en la ECT, lo cual muestra que la GCI, un artefacto relativamente reciente de la Gestión Estratégica de Costos, sufre influencia de la teoría de los Costos de Transacción, cuando se trata de mecanismos para salvaguardar relacionamientos de aparcería en la cadena de valor.

Conviene destacar, por fin, que Donada y Nogatchewsky (2006) evaluaron cómo los compradores controlan a los proveedores en situaciones de asimetría en las relaciones interorganizacionales bajo la perspectiva de la ECT. Por la perspectiva de la ECT, existe la necesidad de contratos comprensibles para regir las transacciones entre las partes, lo cual, una vez más, denota su relación con la GCI. Pero, en el sentido opuesto, una de las conclusiones de los autores fue que proveedores dominantes no aceptan contratos que intervengan directamente en la relación, y, como consecuencia, no existen mecanismos para el control de sus transacciones.

Una vez concluido el análisis y constatada la relación que es motivo de esta investigación, se entiende que la continuidad de la investigación es avanzar desde el ensayo teórico hacia una investigación de campo para comprobar si, también en la práctica, la existencia de relación entre los mecanismos disciplinarios de la GCI y los de gobernanza de la ECT se confirma. En este caso, la estructura de análisis aquí utilizada podrá servir de base para la investigación en campo.

De esa manera, en caso de que se compruebe también en la práctica la existencia de la relación, se entiende que se dará un paso importante en el campo de los relacionamientos interorganizacionales, por medio de la integración de elementos conceptuales oriundos de artefactos diferentes, así como por la mejora en los niveles de control de las relaciones contractuales y reducción de los costos de transacción.

5. Consideraciones finales y sugerencias para futuras investigaciones

El objetivo del presente trabajo consistió en verificar si los mecanismos disciplinarios presentes en la estructura conceptual de la GCI están relacionados a los mecanismos de gobernanza previstos por la ECT, así como los instrumentos para salvaguardar relaciones contractuales.

Según la estructura conceptual abordada por la ECT, no existe una estructura de gobernanza que sea ideal para todas las transacciones, siendo que la mejor estructura de gobernanza a ser utilizada varía en función de las características de la transacción involucrada, siendo requeridos diversos instrumentos para la coordinación de esas transacciones (Peres, 2007). Además, se inserta a las relaciones contractuales objeto de los mecanismos de gobernanza la posibilidad de comportamientos oportunistas de los agentes, añadiendo riesgo y mayores costos de transacción, siendo necesarios mecanismos que traten de contener dichas disfunciones.

La GCI aborda la coordinación de las actividades inherentes a las relaciones contractuales existentes, entre las empresas que componen una cadena de valor, buscando la reducción de costos a lo largo de toda la cadena (Hoffjan & Kruse, 2006). Sin embargo, para tanto, se torna necesaria la utilización de mecanismos que busquen conducir los relacionamientos entre los agentes a lo largo de la cadena, como los mecanismos disciplinarios previstos por la GCI.

De ese modo, la ECT utiliza mecanismos de gobernanza para disminuir los costos de transacción de las relaciones contractuales (Williamson, 1996), y, en línea, los mecanismos disciplinarios de la GCI buscan regir las relaciones a lo largo de la cadena, disminuyendo la posibilidad de comportamientos disfuncionales y costos de transacción (Souza & Rocha, 2009). De esa manera, se encontró como resultado que los mecanismos de gobernanza utilizados por la ECT están relacionados a los mecanismos disciplinarios de la GCI, es decir, los mecanismos disciplinarios utilizados por la GCI convergen hacia a los mecanismos de gobernanza de la ECT, puesto que presentan relación en diversos mecanismos analizados.

Como implicaciones de los resultados encontrados, se destaca la función de la GCI en la condición de mecanismo de coordinación de contratos existentes. Según Sunder (1997), la Contabilidad, por medio de sus diversos instrumentos, posee la función de ofrecer mecanismos para la coordinación de los contratos. De ese modo, se nota que la GCI cumple su función de mecanismo para la coordinación contractual, bajo la condición de elemento de la Contabilidad de Costos. Asimismo, en conformidad con lo previsto por la ECT, los comportamientos oportunistas y la racionalidad limitada de los agentes son inherentes a las relaciones ocurridas a lo largo de la cadena, requiriendo mecanismos para manejar esas relaciones y, consecuentemente, reducir los costos de transacción (Souza & Rocha, 2009; Zylberstajn, 1995). Como los mecanismos disciplinarios de la GCI se encuentran relacionados a los elementos de las estructuras de la gobernanza de la ECT, ellos pueden ser utilizados para la gestión de las relaciones contractuales a lo largo de la cadena, reduciendo el costo de transacción, satisfaciendo la demanda por ese tipo de mecanismos (Miranda *et al.*, 2010; Souza & Rocha, 2009; Zylberstajn, 1995).

De esa manera, este estudio hace avanzar el conocimiento teórico al abordar la existencia de relacionamientos entre mecanismos de una teoría que busca verificar la forma como ocurren las transacciones, considerando un dado ambiente y la estructura de un artefacto utilizado para la gestión de costos en diversas relaciones a lo largo de una cadena. La identificación de esa relación evidencia la posibilidad de la GCI utilizar los mecanismos ya consolidados por la ECT, con la finalidad de aumentar la probabilidad de éxito en su implementación y uso.

Ante ello, una propuesta concreta de continuidad de esta investigación consiste en investigar, en el campo, es decir, en la realidad de los relacionamientos interorganizacionales, si esta relación se confirma. Para tanto, la estructura de análisis aquí utilizada puede ser aplicada como punto de partida en una investigación empírica. Se entiende que, si constatada también la relación en la práctica, y si constatada la reducción de los costos de transacción por medio de la utilización de los mecanismos de la GCI, la contribución pretendida por este estudio estará lograda. Se recomienda, finalmente, que futuros estudios busquen expandir la estructura conceptual que sirvió de base a los análisis con el objetivo de verificar posibles relaciones entre la ECT y los demás mecanismos utilizados por la GCI (mecanismos incentivadores y capacitores) o, aun, analizar la posible incorporación de otros mecanismos ya previstos en la ECT, pero que todavía no han sido abordados en la GCI.

6. Referencias

- Agndal, H., & Nilson, U. (2010). Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research*, 21(3), pp. 147-166. doi:10.1016/j.mar.2010.04.001
- Aguiar, A. B., Rezende, A. J. & Rocha, W. (2008). Un Análisis de la Complementariedad entre Gestión Interorganizacional de Costos y Open-Book Accounting. *Base – Revista de Administración y Contabilidad de la Unisinos*, 5(1), pp. 66-76.
- Arrow, K. J. (1974). *The limits of organization*. New York. Norton & Company.
- Arrow, K. J. (1969). The Organization of economic activity: issues pertinent to the choice of market versus nonmarket allocation. In: *The Analysis and evaluation of public expenditure*. Cambridge: Harvard University Pres.
- Arruda, A. G. S. (2014). *Estructuras de gobernanza en redes de cooperativas de crédito bajo la óptica de la teoría de los costos de transacción: un estudio comparativo entre cooperativas brasileiras y canadienses*. Tesis de Doctorado, Universidad Municipal de Caetano do Sul, São Caetano do Sul, SP, Brasil. Recuperado de http://www.uscs.edu.br/posctricto/administracao/teses/2014/pdf/TESE_PPGA_ALESANDRO_G_S_ARRUDA.pdf
- Bhimani, A., Souza, B. C., & Rocha, W. (2011). Inter-organizational cost management in a Brazilian context. *Cost Management*, 25(6), pp. 5-16.
- Brito, J. (1994). Redes de empresas y eficiencia técnico-productiva: un análisis crítico del abordaje de los costos de transacción. *Anuales del Encuentro Nacional de Economía de la Anpec*, Florianópolis, SC, Brasil, 22.
- Camacho, R. R. (2010). *Factores condicionantes de la gestión de costos interorganizacionales en la cadena de valor de hospitales privados en Brasil: un abordaje a la luz de la Teoría de la Contingencia*. Tesis de doctorado, Universidad de São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-22012011-164307/pt-br.php>
- Coad, A. F., & Cullen, J. (2006). Inter-organizational cost management: Towards an evolutionary perspective. *Management Accounting Research*, 17(4), pp. 342-369. doi:10.1016/j.mar.2006.02.003
- Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *Economica*, 4(16), pp. 386-405. DOI: 10.1111/j.1468-0335.1937.tb00002.x

- Coase, R. H. (1959). The federal communications commission. *Journal of law and economics*, 2, pp. 1-40.
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (1997). *Target costing and value engineering*. Portland: Productivity Press, IMA Foundation for Applied Research.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). Develop profitable new products with target costing. *Sloan Management Review*, 40(4), pp. 22-33.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (2003). Interorganizational costing. Part II. *Cost Management*, 17(5), pp. 12-24.
- Dekker, H. C. (2003). Value chain analysis in interfirm relationships: a field study. *Management accounting research*, 14(1), pp.1-23. doi:10.1016/S1044-5005(02)00067-7
- Donada, C., & Nogatchewsky, G. (2006). Vasal or lord buyers: How to exert management control in asymmetric interfirm transactional relationships? *Management Accounting Research*, 17(3), pp.259-287. doi:10.1016/j.mar.2006.06.002
- Faria, A., Soares, I., Rocha, W., & Rosi, G. (2013). La práctica de la gestión de costos interorganizacionales en una montadora de vehículos en la Región del Gran ABC. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15(49), 617-638.
- Farina, E. M. M. Q. (1999). Competitividad y coordinación de sistemas agroindustriales: un ensayo conceptual. *Gestión & Producción*, 6(3), pp. 147-161.
- Hoffjan, A., & Kruse, H. (2006). Open book accounting in supply chains-When and how is it used in practice? *Journal of cost management*, 20(6), pp. 40-47.
- Iudícibus, S. D., & Lopes, A. B. (2004). *Teoría avanzada de la contabilidad*. São Paulo: Atlas.
- Kajüter, P., & Kulmala, H. I. (2005). Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, 16(2), pp. 179-204. doi:10.1016/j.mar.2005.01.003
- Martins, G. A. (2000). *Manual para elaboración de monografías y disertaciones*. São Paulo: Atlas.
- Menard, C. (2004). The economics of hybrid organizations. *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, pp.345-376. doi: http://dx.doi.org/10.1628/0932456041960605
- Miller, G. J. (1992). *Managerial dilemmas: The political economy of hierarchy*. Cambridge – UK: Cambridge University Press.
- Miranda, W. F., Mendes, A. C. A., Souza, G. J. P., & Zuccolotto, R. (2010). La economía de los costos de transacción a través del desarrollo de la reputación favorable. *Anuales del Congreso USP de Contraloría y Contabilidad*, São Paulo, SP, Brasil, 10.
- Mouritsen, J., Hansen, A., & Hansen, C. Ø. (2001). Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. *Management Accounting Research*, 12(2), pp.221-244. doi:10.1006/mare.2001.0160
- Muniz, G. P., Aquino, A. C. B., & Pagliarusi, M. S. (2007). Mecanismos de gobernanza en la subcontratación de los servicios de tecnología de la información: una survey en empresas de Espírito Santo. *Anuales del Encuentro de Estudios en Estrategia*, São Paulo, SP, Brasil, 3.
- Peres, U. D. (2007). Costos de transacción y estructura de gobernanza en el sector público. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 9(24), pp. 15-30.
- Porter, M. E. (1989). *Ventaja competitiva - creando y sustentando un desempeño superior*. Rio de Janeiro: Campus.
- Rocha, W. F. D., Jr.; Carvalheiro, Y. M., Staduto, J. La., & Opazo, M. La. U. (2008). Evaluación de contratos: un abordaje utilizando el análisis Factorial de Correspondencia. *Revista de Economía y Socio-*

- logía Rural*, 46(2), pp. 455-480.
- Rocha, W., & Borinelli, M. L. (2007). Análisis estratégico de cadena de valor: un estudio exploratorio del segmento industria detallista. *Revista Contemporánea de Contabilidad*, 4(7), pp. 145-165.
- Santos, A. R. (1999). *Metodología Científica: la construcción del conocimiento*. (6ª ed.). Rio de Janeiro: DP&A Editora.
- Severino, A. J. (2007). *Metodología del trabajo científico*. (23ª ed.). São Paulo: Cortez.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). What "drives" cost? A strategic cost management perspective. *Advances in Management Accounting*, 2, pp. 27-45.
- Slagmulder, R. (2002). Managing costs across the supply chain. In Seuring, S. & Goldbach, M. (Eds.). *Cost management in supply chains*. pp. 75-88. Heidelberg, Physica-Verlag.
- Souza, B. C. D. (2008). *Factores condicionantes de la gestión de costos interorganizacionales*. Disertación de Maestría, Universidad de São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07042008-225007/pt-br.php>
- Souza, B. C., & Rocha, W. (2008). Factores Condicionantes de la Gestión de Costos Interorganizacionales. *Anuales del Congreso USP de Contraloría y Contabilidad*, São Paulo, SP, Brasil, 8.
- Souza, B. C., & Rocha, W. (2009). *Gestión de costos interorganizacionales*. São Paulo: Atlas.
- Sunder, S. (1997). *Theory of Accounting and Control*. Cincinnati, OH: Thomson Pres.
- Vergara, S. C. (2003). *Proyectos e informes de investigación en administración*. (4ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Voselman, E., & Meer-Kooistra, J. V. (2009). Accounting for control and trust building in interfirm transactional relationships. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), pp.267-283. doi:10.1016/j.aos.2008.04.002
- Williamson, O. E. (1975). *Market and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*. New York: The Free Press.
- Williamson, O. E. (1981). The modern corporation: origins, evolution, attributes. *Journal of economic literature*, 19(4), pp. 1537-1568.
- Williamson, O. E. (1985). *The Economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting*. London: Macmillan Free Press.
- Williamson, O. E. (1996). *The mechanisms of governance*. New York: Oxford University Press.
- Windolph, M., & Möller, K. (2012). Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? *Management Accounting Research*, 23(1), pp. 47-60. doi:10.1016/j.mar.2011.07.001
- Xu, C. (2011). The Implementation Framework and Path Research of Interorganizational Cost Management in Supply Chain. *Anais Annual International Conference on Management Science & Engineering*, Rome, Italy, 18.
- Zylbersztajn, D. (1995). *Estructuras de gobernanza y coordinación del agronegocio: una aplicación de la nova economía de las instituciones*. Tesis de Libre Docencia, Universidad de São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de http://200.144.188.9/PortalFEA/Repositorio/616/Documentos/Tese_Livre_Docencia_DZ.pdf
- Zylbersztajn, D. (2000). Economía de las Organizaciones. In Zylbersztajn, D. & Neves, M. F. (Org.) *Economía y gestión de los negocios agroalimentarios: industria de alimentos, industria de insumos, producción agropecuaria, distribución*. Cap. 2, pp. 23-38. São Paulo: Pioneira.