

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTROLADORIA

GISLAINE ROSA DA SILVA

**CUSTOS DE TRANSAÇÃO NA TERCEIRIZAÇÃO DOS PROCESSOS CONTÁBEIS  
EM UMA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL**

Maringá

2020

GISLAINE ROSA DA SILVA

**CUSTOS DE TRANSAÇÃO NA TERCEIRIZAÇÃO DOS PROCESSOS CONTÁBEIS  
EM UMA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, área de concentração Controladoria, da Universidade Estadual de Maringá como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Simone Leticia Raimundini Sanches.

Maringá

2020

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)  
(Biblioteca Central - UEM, Maringá – PR, Brasil)

S586c Silva, Gislaine Rosa da  
Custos de transação na terceirização dos  
processos contábeis em uma cooperativa  
agroindustrial / Gislaine Rosa da Silva. -- Maringá,  
PR, 2020.  
55 f.: il.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Simone Letícia  
Raimundini Sanches.  
Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de  
Maringá, Centro de Ciências Sociais Aplicadas,  
Departamento de Ciências Contábeis, Programa de Pós-  
Graduação em Ciências Contábeis, 2020.

1. Processo contábil. 2. Terceirização. 3. Custos  
de transação. 4. Cooperativa. I. Sanches, Simone  
Letícia Raimundini, orient. II. Universidade  
Estadual de Maringá. Centro de Ciências Sociais  
Aplicadas. Departamento de Ciências Contábeis.  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.  
III. Título.

CDD 23.ed. 657



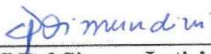
## ATA DE DEFESA PÚBLICA

Aos vinte e seis dias do mês de agosto do ano de dois mil e vinte, às treze horas, realizou-se pela Universidade Estadual de Maringá, sob modalidade excepcional de realização exclusivamente por videoconferência conforme Portaria nº 36/2020-CAPES e Portaria nº 122/2020-GRE/UEM, a defesa pública da Dissertação de Mestrado, sob o título: “**Custos de Transação na Terceirização dos Processos Contábeis em uma Cooperativa Agroindustrial**”, de autoria de **Gislaine Rosa da Silva**, aluna do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Mestrado – Área de Concentração: Controladoria, linha de pesquisa: Contabilidade para Usuários Externos.

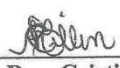
Membro da banca	Função	IES
Profa. Dra. Simone Leticia Raimundini Sanches	Presidente	PCO/UEM
Prof. Dr. Valter da Silva Faia	Membro examinador	PCO/UEM
Profa. Dra. Cristina Hillen Marchine Ferreira	Membro examinador	Externo - UNESPAR


Concluídos os trabalhos de apresentação e arguição, a candidata foi **APROVADA** pela Banca Examinadora, devendo, em um prazo máximo de **60 dias**, encaminhar à coordenação do programa, dois CDs contendo cada, um arquivo em formato digital da dissertação completa, para serem distribuídos da seguinte forma: um na Secretaria do PCO e outro na Biblioteca Central da UEM, bem como demais documentos exigidos para expedição do Diploma de Mestre. E, para constar, foi lavrada a presente Ata que vai assinada pela Coordenadora do Programa e pelos membros da Banca Examinadora.

Maringá, 26 de agosto de 2020.

  
\_\_\_\_\_  
Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Simone Leticia Raimundini Sanches  
(Presidente)

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Valter da Silva Faia  
(Membro examinador interno)

  
\_\_\_\_\_  
Profa. Dra. Cristina Hillen Marchine Ferreira  
(Membro examinador externo – UNESPAR)

  
Prof.<sup>a</sup> Simone Leticia Raimundini Sanches  
Coordenadora do Programa de  
Pós-Graduação em Ciências Contábeis

## DEDICATÓRIA

A Deus em primeiro lugar, por me permitir viver, e experimentar situações que me tirem da zona de conforto e me fazem crescer a cada dia.

A minha orientadora Prof. Dra. Simone Leticia Raimundini Sanches, por aceitar o desafio de conduzir no decorrer desses últimos anos, e mesmo enxergando todas minhas limitações, não mediu esforços para me guiar no caminho do conhecimento.

Aos professores Dr. Valter Faia e Dr. Ariel Behr que participaram de minha qualificação, e fizeram considerações valiosas, refinando o desenvolvimento desta pesquisa.

Aos professores e colegas do PCO Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, por todo conhecimento compartilhado no decorrer das disciplinas cursadas.

Aos meus familiares, que no decorrer da vida me ensinaram a enfrentar os desafios e não os abandonarem. Afinal, cada momento importa, e os aprendizados de cada circunstância fazem a diferença no decorrer de nossa caminhada. Em especial, ao meu esposo Rodrigo Carvalho da Silva, por toda dedicação, e apoio.

## **AGRADECIMENTOS**

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

Silva, G. R. (2020). *Custos de Transação na Terceirização dos Processos Contábeis: Estudo de Caso em uma Cooperativa Agroindustrial*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, PR, Brasil.

## RESUMO

A terceirização dos processos contábeis é recorrente entre pequenas e médias empresas e o prestador de serviço tem foco na contabilidade fiscal. Todavia, a terceirização dos processos contábeis pode ter finalidade estratégica e, por isto, é também utilizado por empresas de grande porte. Neste contexto de terceirização dos processos contábeis com fins estratégicos tem relação com a governança da informação, com um elemento da governança corporativa. A Teoria dos Custos de Transação tem sido usada nos estudos sobre terceirização dos processos contábeis (Albanese & Briozzo, 2018; Hafeez & Andersen, 2014; Kamyabi & Devi, 2018), e por esse motivo foi aplicada como base desta dissertação. O objetivo desta pesquisa é analisar os custos de transação que influenciam na decisão estratégica de terceirizar os processos contábeis de uma cooperativa agroindustrial de grande porte. Trata-se de um estudo de caso, cujos dados foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas, com os gestores das áreas envolvidas no processo de terceirização e com os terceirizados. Os dados obtidos com as entrevistas, foram gravados e transcritos e posteriormente tratados por meio da análise de conteúdo. Os principais resultados desta pesquisa indicam que a terceirização dos processos contábeis na cooperativa segue um modelo híbrido, mantendo processos estratégicos internamente e terceirizando os processos contábeis rotineiros; a decisão de terceirizar os processos contábeis rotineiros é para que os recursos internos sejam direcionados para a atividade fim da empresa; a seleção e relação com os terceirizados, embora sigam critérios definidos pela cooperativa, tem-se que a confiança é um fator preponderante; os terceirizados entendem que a cooperativa é um parceiro estratégico, denotando certa dependência e; a governança da informação, pautada no modelo de governança corporativa, é o mecanismo utilizado para mitigar riscos e monitorar os contratados. Conclui-se que o modelo de terceirização dos processos contábeis adotado pela cooperativa é decorrente dos custos de transação, tais como da frequência das tarefas e da especialização de pessoas para realizá-las. A relação de confiança entre cooperativa e terceirizados é uma variável que afeta a gestão de riscos neste tipo de contrato. A pesquisa contribui para a literatura e prática sobre terceirização contábil, com interesse para empresa de grande porte.

**Palavras-chave:** Processo Contábil. Terceirização. Custos de Transação. Empresa de Grande Porte. Cooperativa.

Silva, G. R. (2020). *Transaction Costs in Outsourcing of Accounting Processes: Case Study in an Agrobusiness Co-op*. Master's Dissertation in Accounting Sciences, State University of Maringá, Maringá, PR, Brazil.

## ABSTRACT

Outsourcing accounting processes is common among small and medium-sized companies and the service provider focuses on tax accounting. However, outsourcing accounting processes can also have a strategic purpose and therefore it is also used by large corporations. In this context, outsourcing is related to information governance, with an element of corporate governance. The Transaction Cost Theory has been used in studies on the outsourcing of accounting processes (Albanese & Briozzo, 2018; Hafeez & Andersen, 2014; Kamyabi & Devi, 2018 and thus, it was applied as the basis of this dissertation. Our goal is to analyze the transaction costs that influence the strategic decision to outsource the accounting processes of a large agro-industrial cooperative. It is a case study, whose data were collected through semi-structured interviews with the managers of the areas involved in the outsourcing process and with the service providers. The data obtained from the interviews were recorded and transcribed and later treated through content analysis. The main results of the study indicate that the outsourcing accounting processes in the cooperative follows a hybrid model, maintaining strategic processes internally and outsourcing routine accounting processes; the decision to outsource routine accounting processes was taken so that internal resources are directed to the company's core activity; although the selection and relationship with outsourced workers follow criteria defined by the cooperative, trust remains as a preponderant factor; outsourced workers understand that the cooperative is a strategic partner, showing a certain dependency and; information governance, based on the corporate governance model, is the mechanism used to mitigate risks and monitor service providers. We concluded that the outsourcing model of accounting processes adopted by the cooperative is due to transaction costs, such as the frequency of tasks and the specialization of people to carry them out. The trust relationship between the cooperative and the service providers is a variable that affects risk management in this type of contract. Our research contributes to the literature and practice on accounting outsourcing, being of interest for large corporations.

**Keywords:** Accounting Process. Outsourcing. Transaction Cost. Large-sized Company. Cooperative.





## **LISTA DE SIGLAS**

<b>FAO</b>	Finance and Accouting Outsourcing
<b>GI</b>	Governança da Informação
<b>GIC</b>	Governança da Informação Contábil
<b>TCT</b>	Teoria do Custo de Transação

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 Mecanismos de Governança da Informação Contábil aplicados .....	17
--	----

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1 - Protocolo do estudo de caso .....</b>	<b>27</b>
<b>Tabela 2 – Fonte dos dados da pesquisa .....</b>	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
<b>Tabela 3 - Detalhamentos das entrevistas realizadas .....</b>	<b>29</b>

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	12
1.2 OBJETIVO DA PESQUISA .....	12
<i>1.2.1 Objetivo geral.....</i>	<i>12</i>
<i>1.2.2 Objetivos específicos.....</i>	<i>13</i>
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA .....	13
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	13
1.5 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA .....	14
<b>2 REVISÃO DA LITERATURA .....</b>	<b>15</b>
2.1 TERCEIRIZAÇÃO DO PROCESSO CONTÁBIL E GOVERNANÇA DA INFORMAÇÃO .....	15
2.2 TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO (TCT).....	18
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>23</b>
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	23
3.2 CONTEXTO DO ESTUDO DE CASO .....	24
3.3 PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO.....	26
3.4 COLETA DE DADOS .....	28
3.5 ANÁLISE DOS DADOS .....	29
3.6 RIGOR DO ESTUDO DE CASO .....	31
3.7 LIMITAÇÕES DO MÉTODO DE PESQUISA.....	32
<b>4 RESULTADOS DA PESQUISA .....</b>	<b>33</b>
4.1 TRAJETÓRIA DA TERCEIRIZAÇÃO DOS PROCESSOS CONTÁBEIS .....	33
4.2 POTENCIAIS BENEFÍCIOS DA TERCEIRIZAÇÃO .....	36
4.3 FATORES CRÍTICOS DA TERCEIRIZAÇÃO.....	37
4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS PELA PERSPECTIVA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO.....	41
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>46</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
<b>APÊNDICE .....</b>	<b>51</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A terceirização dos processos contábeis é comumente utilizada por pequenas e médias empresas e, geralmente, o prestador de serviço tem foco na contabilidade fiscal (Silva, 2015). Nesta pesquisa tratamos a terceirização dos processos contábeis com propósito estratégico, sendo denominado de *Finance and Accounting Outsourcing* (FAO) porque entende-se que os processos financeiros também podem ser objeto de terceirização (Krell, 2007, 2016). Esta estratégia assemelha-se à terceirização de processos logísticos e de tecnologia e sistema de informação porque se trata de uma decisão estratégica (Parada, Prado, & Schmidt, 2012).

A perspectiva estratégica da terceirização dos processos contábeis tem o foco no desempenho dos processos contábeis conjuntamente com os processos fins da empresa, para que essa sinergia alavanque o desempenho da organização num todo (Aman & Rahman, 2011; Aman et al., 2012; Höglund & Sundvik, 2016; Ibrahimova-Guluzada, 2017; Asatiani et al., 2019). Por isto, Krell (2007, 2016) comenta que a FAO se aplica em empresas de grande porte porque trata-se de uma decisão estratégica.

Para que a terceirização dos processos contábeis com fins estratégicos seja assertiva ambas as partes (empresa e terceirizado) devem estar alinhados, quanto aos seus procedimentos, regras, gestão e monitoramento, por exemplo (Maelah *et al.*, 2010; Kamyabi & Devi, 2014; Hafeez & Andersen, 2014; Ibrahimova-Guluzada, 2017). Caso contrário, a decisão *a posteriori* será de reinternalizar os processos contábeis (Maelah, Aman, Hamzah, Amiruddin, & Sofiah, 2010). Neste raciocínio, entendemos que terceirização dos processos contábeis se relaciona com a governança da informação.

A governança da informação decorre da governança corporativa, como uma abordagem para governar a informação dentro e fora da organização (Kooper, Maes & Lindgreen, 2011; Lajara & Maçada, 2013). Nesta pesquisa entende-se que "Governança da informação se refere ao estabelecimento de políticas, por meio de estruturas formais, que definem regras, procedimentos e direitos decisórios sobre a gestão da informação, de forma a mitigar o risco regulatório e operacional, reduzir custos e otimizar o desempenho da organização" (p. 4444). Nesse sentido, a partir da governança da informação, Oliveira (2019) identifica os mecanismos de governança da informação contábil como práticas que podem auxiliar o uso e o controle das informações contábeis.

Estudos internacionais que discutem a terceirização dos processos contábeis baseiam-se nas perspectivas teóricas da Teoria dos Custos de Transação ou da Teoria da Visão Baseada em Recursos (Albanese & Briozzo, 2018; Hafeez, Agder & Agder, 2018; Hafeez & Andersen, 2014; Kamyabi & Devi, 2014; Maelah, Aman, & Hamzah, 2013; Watjatrakul, 2005). Nesta pesquisa, a governança de informação é considerada como uma forma de mitigar os custos de transação, definindo de maneira assertiva o que deve ou não ser terceirizado, bem como a maneira com que este relacionamento será estabelecido e vistoriado pela a terceirizadora.

### **1.1 PROBLEMA DE PESQUISA**

Considerando que a terceirização dos processos contábeis ou sua realização de modo internalizado é uma decisão estratégica da organização. Nesta pesquisa a estratégia de terceirizar os processos contábeis está relacionada com o fato de a cooperativa focar seus esforços em seu *core business*, uma vez que, terceirizando processos rotineiros e volumosos, os colaboradores internos concentraram-se nas atividades que agregam valor a cooperativa. Nesse sentido, esta análise pode ser realizada sob a perspectiva dos custos de transação. Assim, os custos de transação podem ser entendidos como os custos de uma troca econômica – da informação contábil – realizada com equipe própria ou com terceirizados.

Soma-se a isto, que investigar a terceirização dos processos contábeis em empresas de grande porte no contexto brasileiro é uma possibilidade que se vislumbra neste tema. Isto se dá porque o contexto brasileiro difere dos estudos anteriores seja pelo ambiente econômico, social e de desenvolvimento profissional, seja pela definição de empresa de grande porte.

Com isto, a pergunta de pesquisa é: Como os custos de transação influenciaram na decisão estratégica de terceirizar os processos contábeis em uma empresa de grande porte brasileira?

### **1.2 OBJETIVO DA PESQUISA**

De acordo com a questão de pesquisa exposta, os objetivos desta pesquisa se dividem em objetivo geral e objetivos específicos.

### 1.2.1 Objetivo geral

Analisar os custos de transação que influenciaram na decisão estratégica de terceirizar os processos contábeis de uma cooperativa agroindustrial de grande porte.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral desta pesquisa, desdobra-se nos seguintes objetivos específicos:

- a) Compreender a trajetória da terceirização dos processos contábeis.
- b) Analisar os potenciais benefícios da terceirização dos processos contábeis
- c) Analisar os fatores críticos da terceirização dos processos contábeis.

## 1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

Em que pese a contemporaneidade deste assunto, os estudos internacionais relatam que a terceirização dos processos contábeis com foco estratégico tem ocorrido desde o final da década de 1990 (Aman, Hamzah, Amiruddin, & Maelah, 2012; Krell, 2006; Nicholson & Aman, 2012). No contexto brasileiro, levantamento realizado para o período de 2010-2019 em bases como SPELL, Google Scholar, Scielo Brasil, Catálogo de Dissertações e Teses da CAPES e anais dos principais eventos nacionais em contabilidade e administração, identificou como oportunidade pesquisar sobre a estratégia de terceirizar os processos contábeis. Haja vista, os estudos nacionais estão motivados em atender a contabilidade fiscal.

Assim, estudar a terceirização do processo contábil no Brasil com motivações estratégicas e em empresa de grande porte mostra-se inovador, dado que a literatura nacional assim como Silva (2015), porque esse assunto tem sido tratado em empresas de pequeno a médio porte e a característica da terceirização é atender, apenas, o propósito fiscal da contabilidade. Desse modo, esse estudo justifica-se no aspecto da pesquisa contábil porque contribui para a literatura sobre terceirização dos processos contábeis, relacionando essa prática com a estratégia organizacional. Também contribui para a literatura sobre governança da informação, especificamente sobre governança da informação contábil.

Na perspectiva de implicações práticas, esta pesquisa contribui para interessados em terceirização de processos contábeis, seja por parte do prestador de serviço (o terceirizado) ou



da empresa concedente, tratando esta decisão como parte da estratégia organizacional. Em especial, para empresas de grande porte, sejam elas sociedades cooperativas ou não. Empresas cooperativas, pela sua forma societária, assemelha-se às sociedades anônimas de capital fechado em sua organização administrativa (conselho de administração, conselho fiscal, presidente eleito por voto para períodos de mandato, assembleia de cooperados, entre outras características). Essa implicação prática também interessa aos terceirizados que, conforme Silva (2015), seu escopo de negócio deve ser voltado à assessoria contábil, alinhado à estratégia do cliente.

#### **1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO**

As delimitações deste estudo são de natureza teórica e metodológica. A delimitação teórica em utilizar a Teoria dos Custos de Transação foi por escolher os construtos da incerteza que as transações estão sujeitas, da especificidade de ativos envolvidos na transação e a frequência com que as transações ocorrem. Outros construtos como estrutura de governança e contratos não foram contemplados nesta pesquisa.

A Governança da Informação Contábil foi delimitada a alguns dos mecanismos identificados por Oliveira (2019). Não se adentra nos modelos de governança da informação e como esta se relaciona com a governança corporativa.

No aspecto metodológico a delimitação se dá pela escolha de realizar um estudo de caso, em uma empresa de grande. Embora possa ser visto como as razões para realizar o estudo de caso no contexto brasileiro, os resultados não são generalizáveis e representam o *status quo* do período em que a pesquisa será realizada na organização.

#### **1.5 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA**

Esta dissertação está organizada em outros quatro capítulos, além deste. No capítulo 2 desenvolvemos a revisão da literatura que fundamenta a questão de pesquisa e subsidia a análise dos resultados. No capítulo 3 são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para desenvolver o objetivo deste estudo. No Capítulo 4 são apresentados os resultados da pesquisa. E, no Capítulo 5 apresenta as considerações finais desta pesquisa.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo apresentamos a revisão da literatura que discorre sobre a terceirização do processo contábil e sua relação com a Teoria dos Custos de Transação e Governança da Informação Contábil.

### 2.1 TERCEIRIZAÇÃO DO PROCESSO CONTÁBIL E GOVERNANÇA DA INFORMAÇÃO

Nesta pesquisa o conceito de terceirização (*outsourcing*) compreende a contratação de um fornecedor para prover parte ou totalidade de um processo que pode ser realizado internamente na empresa (Hussey & Jenster, 2003). Neste raciocínio, a terceirização da contabilidade compreende a execução de parte ou todo o processo contábil por prestadores de serviços para que a organização contratante obtenha acesso a habilidades (conhecimento) escassas, reduza custos e concentre-se em sua atividade principal (Aman & Rahman, 2011; Nicholson & Aman, 2012).

O processo contábil compreende as atividades de escrituração contábil-fiscal; preparação de folha de pagamento e das demonstrações contábeis para divulgação externa (*financial accounting*); interação com a auditoria interna e/ou externa e; informações para a gestão da empresa (*management accounting*) (Aman & Rahman, 2011; Aman et al., 2012; Höglund & Sundvik, 2016; Asatiani et al., 2019). E o prestador dos serviços contábeis pode ser uma subsidiária, ou um prestador externo ou, ainda, *call centers* e centros de processamento de transação em *back office* (Aman et al., 2012). Neste estudo tratamos de um prestador de serviço contábil externo à empresa, constituído na forma de pessoa jurídica que realiza parte do processo da contabilidade financeira de uma cooperativa agroindustrial de grande porte.

Krell (2007, 2016) comenta que em organizações de grande porte a contabilidade pode ser interna, terceirizada ou híbrida devido a função estratégica que esta pode desempenhar na empresa. Essa decisão inicia-se com a compreensão, pela empresa, se os processos contábeis fazem ou não parte do seu *core business*, analisando as vantagens e desvantagens de terceirizá-los (Maelah et al., 2010; Kamyabi & Devi, 2014; Hafeez & Andersen, 2014; Tto, Tn & Md; 2017; Ibrahimova-Guluzada, 2017) e, definindo quais tarefas deste processo são passíveis de terceirização (Krell, 2007, 2016). De modo similar, Koszewska (2004) sugere que a

organização que deseja terceirizar seus processos contábeis, precisa determinar os seguintes itens: (a) quais processos precisam ser desenvolvidos internamente; (b) quais processos podem ser realizados por meio de parcerias estratégicas; e (c) quais processos devem ser contratados externamente, de modo que essa análise possibilita uma escolha mais assertiva.

A partir da decisão de terceirizar os processos contábeis, segue para as etapas de busca e definição de um prestador de serviço e a gestão do contrato (Kamyabi & Devi, 2014; Krell, 2007, 2016). Para esses autores, definir o prestador de serviço compreende um processo seletivo entre os potenciais prestadores de serviços que estão disponíveis no mercado. Para isto, a empresa contratante precisa definir o escopo do serviço a ser terceirizado, os quesitos que deverão ser avaliados na proposta de prestação do serviço (capacidades e competências) pelo interessado, incluindo os riscos da informação; compartilhamento ou não de infraestrutura tecnológica entre contratante e contratado e; negociação do contrato. E, a gestão do contrato compreende o monitoramento. Isto é, avaliar se os serviços prestados estão de acordo com as demandas contratadas, bem como atendendo as necessidades da organização. Essa gestão implicará em ações como alterar e renovar o contrato existente ou não, incluindo o escopo dos serviços prestados.

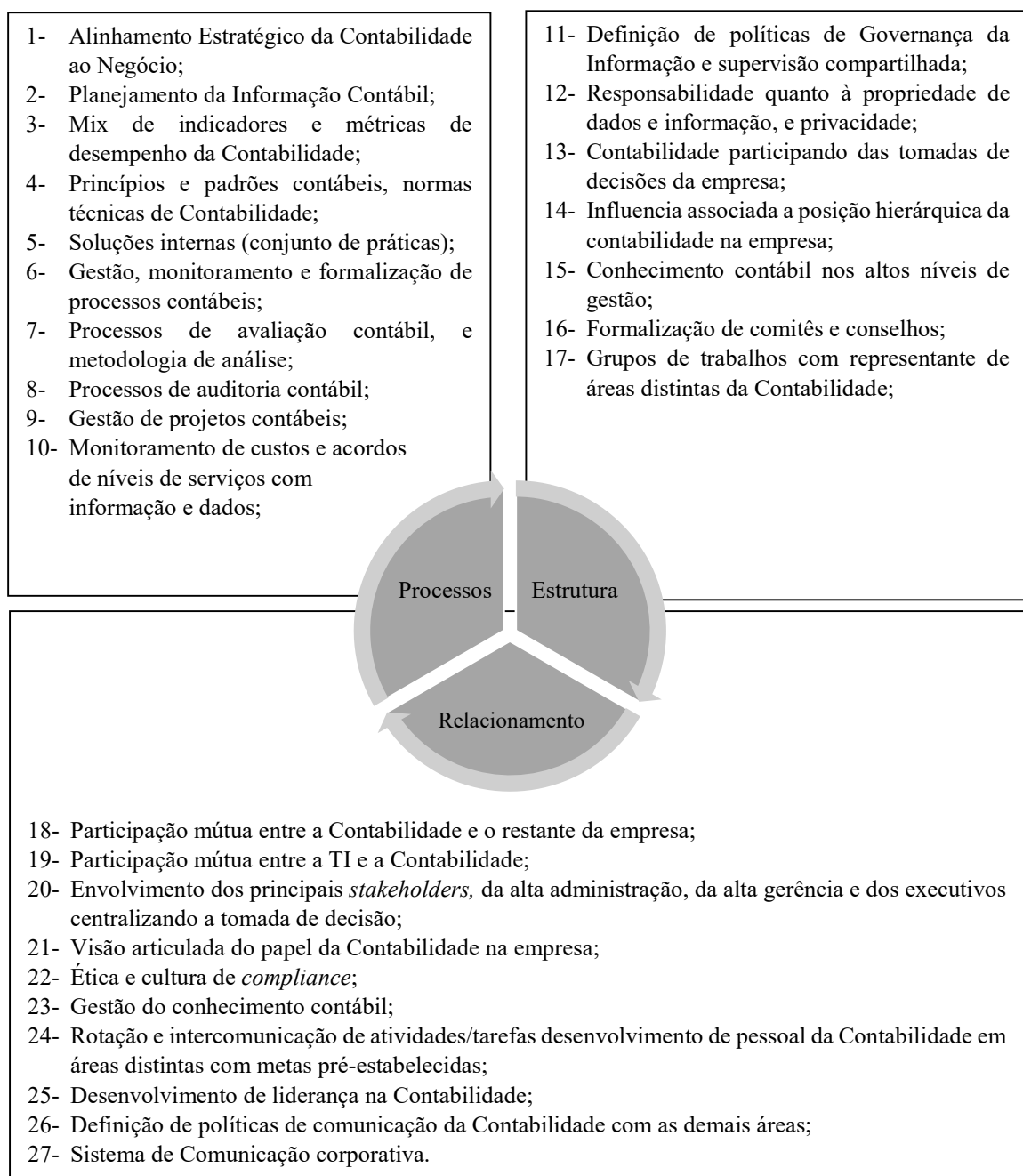
No que diz respeito aos prós da terceirização do processos contábeis Ibrahimova-Guluzada (2017) e Tto, Tn, & Md (2017) destacam: redução de custos; economia de esforços com atividades acessórias ao negócio; serviço especializado por parte do prestador de serviço; o contrato com terceiros possibilita flexibilidade de negociação. As desvantagens compreendem dificuldade de comunicação síncrona e simétrica; menor controle administrativo sobre o processo contábil, incluindo a segurança da informação; o fluxo informacional e do sistema de informação; fornecedores não cooperativos, os quais que não prestam apoio administrativo e tem recursos humanos e financeiros limitados para melhorar a qualidade do serviço prestado; prestação de serviços na forma de pacotes que não atendem as necessidades do contratante (Maelah *et al.*, 2010; Ibrahimova-Guluzada, (2017). E, Krell (2007, 2016) comenta que a contabilidade híbrida tende a equilibrar as vantagens e desvantagens da contabilidade plenamente interna ou terceirizada.

Neste contexto, entende-se que terceirizar os processos contábeis é, entre outros fatos, governar a informação. Para Kooper, Maes, & Lindgreen (2011), a Governança da Informação abrange ensejos, normas e resoluções para a valoração, criação, coleta, análise, distribuição, armazenamento, uso e controle de informações. Para isto, a Governança da Informação pode ser instrumentalizada por meio de políticas organizacionais e metodologias de gestão da

informação (Faria et al., 2017). Então, alinhar os propósitos entre contratante e contratada na terceirização dos processos contábeis requer governança da informação.

Para isto, Oliveira (2019) sugeriu os mecanismos da Governança da Informação Contábil quanto ao processo, estrutura e relacionamento. A autora identificou 43 mecanismos, sendo 19 de processos, 12 de estrutura e 12 de relacionamento. Destes mecanismos, identificamos que 27 (Figura 1) deles que são aplicáveis na gestão da terceirização de processos contábeis.

Figura 1: Mecanismos de Governança da Informação Contábil aplicados



Fonte: adaptado de Oliveira (2019).

Ao analisar os mecanismos da Governança da Informação Contábil com a terceirização dos processos contábeis percebe-se a importância de a organização ter sua política informacional e os meios para operacionalizar essa política. Ao ter processos contábeis que são terceirizados, a empresa contratada deve alinhar-se com a política de governança da informação definidas pela contratante. Isto posto, entende-se que a terceirização de processos contábeis implica em custos de transação.

## 2.2 TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO (TCT)

A Teoria do Custo de Transação (TCT) discute as razões da existência e os limites das organizações (as firmas) (Coase, 1937; Williamson, 1979). Essa discussão contempla as diferenças das organizações quanto ao tamanho, estrutura, limites e formas de estabelecer as relações entre as organizações e agentes econômicos. É nas relações entre as organizações e os agentes econômicos que ocorrem as transações e são definidas as estruturas (mecanismos) de governança (Williamson, 1981, 1998; Barney & Hesterly, 2004).

Os custos de transação são os custos mensuráveis e não mensuráveis que ocorrem nas transações (Williamson, 1979, 1998). Isto é, quando um bem ou serviço é transferido por meio de uma interface separável (Williamson, 1981, 1999). Para isto Williamson (1979, 1981, 1985, 1991 e 1998) identifica três dimensões que diferem ou caracterizam as transações: a incerteza que as transações estão sujeitas, a especificidade de ativos ou recursos envolvidos na transação e a frequência com que as transações ocorrem. Essas dimensões serão discutidas a seguir.

A **incerteza** tem relação com a racionalidade limitada dos atores econômicos em prever os eventos futuros e implica em criar mecanismos que viabilizam a adaptação da relação entre os atores econômicos para eventos não antecipados. A ideia do homem econômico com capacidade racional maximizadora não é aceita e a busca pela melhora do desempenho repercute nos padrões de comportamento dos agentes e na maneira a qual as organizações são gerenciadas (Williamson, 1981, 1985). Assim, a TCT assume dois pressupostos comportamentais, a racionalidade limitada e o oportunismo (Barney & Hesterly, 2004).

A racionalidade limitada tem relação com a incompletude do conhecimento, uma vez que, o agente econômico possui limitações no processamento das informações, refletindo na tomada de decisão (Williamson, 1985). Em outras palavras, os atores econômicos não são capazes de prever todos os possíveis resultados em uma relação de troca ou formular contratos

que contempla todos os eventos (Williamson, 1998, 1999). Para Arrow (1974) a racionalidade limitada se manifesta de duas formas: i) incapacidade de acompanhar e controlar eficazmente o comportamento dada a tendência dos agentes no sentido de oportunismo, e ii) restrições à capacidade do agente, porque não possui os conhecimentos necessários.

Com relação ao oportunismo, Williamson (1985, p. 47) definiu como a “divulgação incompleta ou distorcida de informações, especialmente os esforços calculados para enganar, distorcer, disfarçar, ofuscar ou confundir” as informações ocorridas em uma transação. Isto é, o oportunismo é fonte de conflito de interesse, pois coloca o interesse próprio em detrimento do interesse coletivo ou de outrem.

Maelah et al. (2010) afirmam que o oportunismo é um dos motivos para a reinternalização dos processos contábeis, pelo fato que os gestores passam a não ter confiança no trabalho externalizado. Sobre a FAO, Everaert et al. (2010) afirmam que a terceirização tende a ser mais propícia em mercados competitivos porque há mais fornecedores potenciais disponíveis para a contratação e o próprio mercado monitora o comportamento desses fornecedores, reduzindo as chances do comportamento oportunista.

Ao contrário, Tto et al. (2017) verificaram que, entre as empresas vietnamitas, o aumento da incerteza comportamental das tarefas contábeis (dificuldades em monitorar atividades e supervisionar os contadores internos contra oportunismo, fraude, distorção da informação, evasão de responsabilidades) favorece a terceirização dos processos contábeis. Asatiani et. al. (2019) também verificaram que a incerteza favorece a decisão de terceirizar os processos contábeis de pequenas empresas porque mitiga os riscos com os profissionais contábeis internos.

E, Kamyabi & Devi (2011) indicam que a terceirização dos processos contábeis está positivamente associada à confiança do proprietário/gerente da PME em um contador externo. Isto corrobora com Hafeez & Anderson (2014) que identificaram que a confiança no contador externo é fator chave para que as atividades da contabilidade gerencial sejam terceirizadas.

Depreende-se que a incerteza, logo o oportunismo de um agente devido à racionalizada limitada da outra parte, não é fator consensual sobre a forma de prestação dos serviços contábeis. Isto decorre de outros fatores como disponibilidade de prestadores de serviço (mercado), o tamanho da empresa e a confiança no prestador de serviço. A confiança sendo um fator de natureza comportamental denota ser um aspecto que enquanto esta é mantida entre os agentes econômicos tem-se menos suscetibilidade ao oportunismo, e reduz as incertezas. Por outro lado, quando um agente econômico entende que a confiança foi quebrada, este se vê

vulnerável ao oportunismo, dado a sua racionalidade limitada, e aumentam as incertezas sobre as transações que são realizadas.

Sobre a **especificidade de ativos (ou de recursos)** Williamson (1979, 1985, 1991) argumenta que é um dos principais fatores para a ocorrência dos custos de transação e tipifica em:

- (1) especificidade de localização (geográfica), se refere à proximidade entre as empresas (quanto ao local de estabelecimento) para minimizar os custos de transporte e estocagem, por exemplo, para ativos é de difícil ou onerosa mobilidade ou armazenamento;
- (2) especificidade física do ativo, se refere à investimentos em ativos tangíveis para atender determinada demanda (encomendas) de uma empresa;
- (3) especificidade de ativos humanos, se refere aos investimentos para o desenvolvimento e capacitação do capital humano, por meio de treinamentos e auto-aprendizagem (*learning by doing*) para atender um determinado objetivo (ou demanda), de modo que o capital humano se torna especializado e menos propenso a substituição;
- (4) especificidade de ativos dedicados (investimentos), ocorre quando um fornecedor faz um investimento específico para atender a demanda de determinada empresa, isto é, o investimento tem reduzida utilidade em outra organização;
- (5) especificidade da marca, isto é, se refere à marca de uma empresa, tais como marcas e patentes registradas, e;
- (6) especificidade temporal ocorre quando a transação depende, principalmente, do momento em que ocorre (tempestividade ou resposta oportuna), tal como na negociação de produtos perecíveis ou de fácil imitabilidade.

No que diz respeito à especificidade de ativos no contexto dos processos contábeis Everaert et. al. (2010), Kamyabi e Davi (2011) e Asatiani et. al. (2019) consideram que a especificidade de ativos humanos seja um dos motivos para a terceirização dos processos contábeis. Para esses autores, os processos contábeis tendem a serem menos intensivos em capital e mais intensivos em pessoas. Isto decorre porque requer conhecimentos específicos que talvez não estejam disponíveis internamente ou desenvolvê-los seja oneroso e/ou lento (Asatini et al., 2019).

Por outro lado, Albanese et al. (2013) e Hafeez e Anderson (2014) indicam que a necessidade de ativos de maior especificidade favorece a internalização do processo contábil. Para Tto et al. (2017) a especificidade (ou complexidade) das tarefas contábeis e a solicitação de informações contábeis para a decisão é um dos fatores principais para a terceirização ou não da contabilidade. Então, entende-se que quanto maior a especificidade das tarefas contábeis e

do uso da informação contábil pelos gestores, menor a possibilidade de terceirizar o processo contábil.

No que diz respeito sobre a **frequência** da transação, a TCT pressupõe que tarefas frequentes são mais prováveis de serem realizadas internamente (Williamson, 1985). A frequência se refere à ocorrência das tarefas contábeis as quais, de acordo com Everaert et al. (2010) e Tto et al. (2017), tem duas classificações: periodicidade e tamanho. A periodicidade se refere à sua repetição ou ciclos de ocorrência (diária, semanal, mensal, trimestral, semestral ou anual), enquanto o tamanho ou escalabilidade se refere ao volume de informação contábil que é gerada e gerenciada. Para esses autores, a empresa com menor frequência de informação contábil se torna propensa a terceirização do processo contábil, devido a ociosidade de tempo dos indivíduos envolvidos nesta tarefa.

No que se refere à frequência de uso de ativo específico, Asatiani et al. (2019) comparam as características do processo contábil nas decisões de terceirização entre usuários de sistema de informação contábil (SIC) tradicional e em nuvens. Esses autores identificaram que os usuários de SIC em nuvens se mostraram mais propensos a terceirização de processos contábeis frequentes do que os usuários de SIC tradicional. Isto ocorreu porque o SIC em nuvens permite aos seus usuários o acesso onipresente, escalabilidade e integração. Essa maior disponibilidade e acessibilidade permite com que os usuários reduzam os possíveis riscos de atrasos associados à terceirização de processos frequentes.

Com base nestes autores, a frequência deve ser analisada quanto à repetição de ocorrência das tarefas contábeis e quanto à frequência de uso ativos específicos. Se ocorrência de tarefas está relacionada com o volume de informações que são geradas e, principalmente, utilizadas, pode-se sugerir que a informação é um ativo específico. Então, a frequência de uso da informação contábil para a gestão da empresa pode ser um fator que determina a terceirização ou não da atividade contábil, logo a estrutura de governança.

A escolha da **estrutura de governança** tem como principal motivo a especificidade de ativos e a frequência das transações. A estrutura de mercado (terceirizar) é adequada para transações eventuais ou recorrentes que requerem menor especificidade de ativos, isto é, facilmente obtidos no mercado por vários ofertantes porque há vários demandantes potenciais. Por outro lado, quando há transações eventuais ou recorrentes e requer especificidade de ativos elevada a estrutura de hierarquia (integração vertical, internalizar) é a mais adequada, pois evita o comportamento oportunista, embora seja a mais onerosa. Cabe mencionar que quanto maior a incerteza em uma transação mais provável é o uso de estruturas de governança na forma hierárquica (Barney & Hesterly, 2004). E, a estrutura híbrida é uma mescla das estruturas de



mercado e hierarquia. É adequada quando há transações ocasionais ou recorrentes e requerem um nível de especificidade de ativos que seja ineficiente optar pelo mercado e oneroso optar pela hierarquia. Sob condições de incerteza a estrutura híbrida (contratual) é indicada para reduzir o oportunismo, embora os custos de transação sejam mais onerosos porque ocorrem os custos contratuais (Williamson, 1975, 1985, 1991, 1996).

Conforme Williamson (1985, 1991) a estrutura de governança tem relação com a ocorrência dos custos de transação. Mas, as pesquisas sobre terceirização dos processos contábeis embora mencionam as estruturas de governança (mercado, hierarquia e híbrido), contudo não avançam neste aspecto da TCT. Por exemplo, Everaert et al. (2010) apenas reconhecem que a estrutura de governança pode ter reflexo no desempenho e na sobrevivência das empresas, mas não aprofundam.

De forma resumida, a TCT contribui para analisar a terceirização dos processos contábeis, na maneira a qual a empresa pode examinar os custos envolvidos nesta transação, bem como os riscos envolvidos na relação entre terceirizada e terceirizador. Sendo assim, essa dissertação ateve-se a verificar a TCT sob o enfoque da **incerteza, especificidade de ativos e a frequência**. Sendo que a incerteza está relacionada ao comportamento do agente econômico envolvido na operação, a especificidades de ativos voltado ao recurso humano, e a frequência que é a ocorrência que as tarefas contábeis ocorrem.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo descreve a caracterização da pesquisa; contexto do estudo de caso; protocolo do estudo de caso; coleta e análise dos dados; e, por fim, sobre o rigor do estudo de caso.

#### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

A caracterização da pesquisa está relacionada com o desenvolvimento metodológico necessário para o alcance de seu objetivo. Quanto a isso, a presente pesquisa se caracteriza como: i) positivista; ii) de natureza descritiva; iii) qualitativa (Myers, 1997); e iv) com o uso da estratégia estudo de caso (Eisenhardt, 1989; Yin, 2015) realizada em uma cooperativa agroindustrial que terceiriza seu processo contábil.

O presente estudo caracteriza-se com positivista (i), pois voltou-se para o mundo social, tendo como base para análise uma teoria específica (TCT), portanto, o pesquisador desempenhou um papel neutro neste processo (Bryman, 2012; Dubé & Paré, 2003). Como esta pesquisa objetiva descrever o processo de terceirização contábil de uma organização, caracteriza-se como descritiva (ii) (Flick, 2013). Além disso, como cada método baseia-se na compreensão específica de seu objeto, a escolha pela abordagem qualitativa (iii) se deu por conta da busca pelo entendimento de práticas sociais e do ambiente em que vivem os participantes da pesquisa, estes por sua vez, foram escolhidos de forma proposital (mais detalhes na coleta de dados – seção 3.5) (Stake, 2005; Flick, 2004; 2013; Myers, 1997).

Como estratégia de pesquisa optou-se pelo estudo de caso (iv), em razão desta investigação ter preservado as características holísticas de eventos da vida real, haja vista que o pesquisador não tem controle sobre os eventos sob análise (Benbasat, Goldstein & Mead, 1987; Yin, 2015). Inclusive, a escolha pelo estudo de caso qualitativo permite a compreensão de fenômenos sociais complexos, de forma a retratar um fenômeno em seu contexto (Stake, 2005; Yin, 2015). Ademais, o presente estudo de caso é de caráter holístico, justifica-se essa escolha em razão de que o intuito foi examinar a natureza global do processo contábil de uma organização (Yin, 2015), ou seja, uma cooperativa agroindustrial de grande porte que terceiriza seus processos contábeis.

Compreendendo uma decisão estratégica do pesquisador, Benbasat et al. (1987) assevera que um estudo de caso pode empregar vários métodos de coleta de dados, diante de uma ou mais entidades (pessoas, grupos ou organizações). Quanto a isso, ressalta-se que este estudo de caso se caracteriza como único. Parafraseando Stake (2005) e Bryman (2012), o estudo de caso único pode ser visto como um passo em direção a generalização, mas isso não deve ser o foco das pesquisas, pois, há o risco de desviar-se de aspectos importantes para a compreensão do caso em si. Sendo assim, para este estudo de caso único optou-se por investigar uma cooperativa agroindustrial de grande porte. A escolha da organização em específico se deu pela acessibilidade de pesquisa e pelo fato de ser empresa de grande e cooperativa.

A unidade de análise do estudo de caso é uma cooperativa agroindustrial de grande porte, situada na região noroeste do Estado do Paraná. Justifica-se essa escolha devido a presente pesquisa se tratar de um estudo de caso holístico (Yin, 2015), além dessa escolha estar alinhada com o objetivo desta investigação (Benbasat et al., 1987), ou seja, o foco é na terceirização do processo contábil no âmbito da cooperativa.

### 3.2 CONTEXTO DO ESTUDO DE CASO

O contexto deste estudo está na realidade de uma cooperativa agroindustrial de grande porte que tem seus processos contábeis terceirizados em, aproximadamente, 10 anos. A cooperativa em estudo foi fundada na década de 1960, com foco na atividade cafeeira predominante na região na época. À medida que a agricultura regional foi se diversificando a cooperativa foi expandido seus negócios, incluindo a instalação de indústrias (agroindústria) e ampliação da área geográfica de atuação. Atualmente, a cooperativa tem mais de 80 unidades (entrepostos) nas regiões norte e noroeste do Estado do Paraná, oeste Paulista e sudoeste do Mato Grosso do Sul.

Quanto ao quadro funcional e societário a Cooperativa em estudo tem cerca de três mil colaboradores e quinze mil associados. A Cooperativa atua nos segmentos de soja, milho, trigo, café e laranja e indústrias correlatas, comércio de máquinas e implementos agrícolas, transporte e revenda de óleo diesel e transportadora. Por essa característica, a Cooperativa tem uma organização de controladora e controladas. O faturamento consolidado no ano de 2019 alcançou, aproximadamente, R\$ 4,4 bilhões em 2019, conforme dados dos Demonstrações Contábeis Consolidadas.

Dada essas características do campo de pesquisa, trata-se de um estudo de caso único e exploratório. A unidade de análise do estudo de caso é a terceirização dos processos contábeis fiscais e societários, uma vez que, a Cooperativa tem contrato de terceirizações em outras atividades operacionais e administrativas. No que se refere à contabilidade, a Cooperativa terceiriza tanto os processos contábeis fiscais-societários quanto gerenciais, quando as tarefas são operacionais e rotineiras. A consolidação contábil fiscal-societário e gerencial é, para a Cooperativa, um processo estratégico realizado internamente. Por isto, a Cooperativa entende que seu modelo de terceirização contábil é híbrido.

Ao todo, a Cooperativa tem seis empresas terceirizadas que atuam nos processos contábeis fiscal-societário e uma empresa terceirizada que atua na contabilidade gerencial, realizando processos de custeio, precificação e orçamento. Entre as empresas terceirizadas da contabilidade fiscal-societária cinco delas são de Maringá e uma de Londrina. Destas empresas, exceto aquela com sede em Londrina, todos os seus sócios gestores foram, antes do contrato de terceirização, funcionários da Cooperativa.

Esta pesquisa ficou delimitada a três empresas terceirizadas dos processos contábeis fiscal-societário. A Empresa Terceirizada 1 (ET1) tem sede em Maringá e foi a primeira terceirizada contábil da Cooperativa, desde 2009. Devido aos processos contábeis que realizada é a única que compartilha o sistema de informação contábil da Cooperativa porque está relacionada com as unidades (entrepósitos) da Cooperativa. As demais terceirizadas usam sistemas de informações próprios ou concedidos por franqueadores que a Cooperativa representa. A Empresa Terceirizada 2 (ET2) também está sediada em Maringá e presta serviços contábeis relativos à atividade de transportes que a Cooperativa realiza, o qual tem sistema de informação específico para isto. E a Empresa Terceirizada 3 (ET3) tem sede em Londrina e presta serviços contábeis para o segmento de máquinas e implementos agrícolas, cujo sistema de informação é cedida pela franqueadora que a Cooperativa representa.

A Cooperativa faz toda a gestão com terceirizados, define o modelo de contrato e revisa-o sempre que necessário. Os contratos são renovados anualmente. As empresas que prestam serviços terceirizados tem acesso ao código de ética da Cooperativa. Ainda, os terceirizados são escolhidos, além da característica de *know-how*, pela confiança na prestação do serviço. Para a Cooperativa a confiança está em sua base institucional e de governança, pois advém dos princípios do cooperativismo. O modelo de Governança Corporativa atual foi implementado em 2014, quando profissionalizou a gestão e ampliou a transparência.

O corpo diretivo da Cooperativa é composto por (i) Conselho de Administração, responsável pelo direcionamento estratégico da cooperativa, sendo um órgão colegiado eleito

pelos cooperados para mandatos de quatro anos; (ii) Conselho Fiscal composto por três membros efetivos e três membros suplentes, eleitos anualmente na Assembleia Geral, todos cooperados; cuja finalidade é atuar, de modo independente, na fiscalização da administração da Cooperativa e; (iii) Conselho Consultivo, constituído por até três membros para cada entreposto/unidade operacional, com mandatos de quatro anos.

Além desses Conselhos tem-se a Diretoria Executiva, composta pelo presidente e vice-presidente executivo, e as Superintendências (Administrativo e Financeiro, Negócios, Concessionárias, Relação com o Cooperado e, Operações). As empresas terceirizadas estão na alçada da Superintendência Administrativa e Financeira.

### 3.3 PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

O protocolo do estudo de caso consiste em descrever instrumentos, procedimentos e as regras gerais que são seguidas para a elaboração da pesquisa. Dessa forma, o protocolo é uma das táticas para aumentar a confiabilidade do estudo de caso, tendo em vista que orienta o pesquisador na condução de sua investigação (Pozzebon & Freitas, 1998; Yin, 2015). A presente pesquisa fez uso do protocolo para o estudo de caso (Tabela 1). Este foi construído tendo como embasamento as etapas de realização de estudo de caso descritas por Yin (2015) e Eisenhardt (1989).

Tabela 1 - Protocolo do estudo de caso

ETAPA	PROCEDIMENTOS
<b>1. Visão geral do estudo de caso</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definição do problema de pesquisa e de seus respectivos objetivos; Leitura dos materiais científicos que compuseram o referencial teórico desta pesquisa;</li> <li>- Definição do contexto de realização do estudo de caso (organização a ser investigada);</li> <li>- Definição das fontes de coleta de dados (entrevistas semiestruturadas, pesquisa documental e diário de campo).</li> </ul>
<b>2. Organização preliminar da pesquisa de campo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Envio de convite para participação na pesquisa, com aprovação da superintendência administrativa financeira;</li> <li>- Elaboração do roteiro de entrevista preliminar, categorias e unidades de análise para efetuar a análise da conteúdo;</li> </ul>
<b>3. Revisão do roteiro de entrevista semiestrutura</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Envio do roteiro de entrevista preliminar à validadores (pesquisadores experientes);</li> <li>- Ajuste do roteiro de entrevistas de acordo com recomendações dos validadores;</li> <li>- Elaboração da versão final do roteiro de entrevista semiestruturada (Apêndice A)</li> </ul>
<b>4. Dados da Pesquisa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Entrevistas semiestruturadas com funcionários da área contábil da cooperativa.</li> <li>- Entrevistas semiestruturadas com terceirizados da cooperativa.</li> <li>- Relatório da Administração ano de 2019</li> <li>- Contratos de Terceirização Contábil</li> </ul>
<b>5. Realização das entrevistas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contato com os entrevistados, para agendamento da data para a realização das entrevistas;</li> <li>- Organização do material para a realização da entrevista (aparelho para gravação de voz, impressão do termo de consentimento de participação na pesquisa e do roteiro da entrevista semiestruturada);</li> <li>- Efetiva realização das entrevistas, no período de janeiro a março de 2020. Houve entrevistas realizadas <i>in loco</i>, outras entrevistas realizadas por <i>skype</i> e <i>whatsapp</i>, conforme disponibilidade do entrevistado;</li> <li>- Anotação dos aspectos visualizados antes e no decorrer da entrevista (diário de campo);</li> <li>- Transcrição das entrevistas.</li> </ul>
<b>6. Diário de Campo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anotações realizadas nas oportunidades em que as entrevistas foram realizadas <i>in loco</i> durante conversas não gravadas.</li> </ul>
<b>7. Análise dos dados coletados</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Análise dos documentos, entrevistas e diário de campo, utilizando-se da análise de conteúdo, confrontando-as com a teoria de embasamento.</li> </ul>
<b>8. Redação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Redação dos resultados da pesquisa (capítulo 4);</li> <li>- Conclusão da pesquisa (capítulo 5).</li> </ul>

Fonte: Elaborada pela autora (2019) com base em Eisenhardt (1989) e Yin (2015)

Algumas etapas presentes no protocolo de estudo de caso foram realizadas simultaneamente, tais como entrevistas *in loco* e o diário de campo. Outras etapas, como obtenção dos contratos de terceirização foram solicitados durante as visitas à empresa para as entrevistas e recebidos por e-mail ou impresso. A próxima seção (3.5) trata das etapas da coleta de dados da presente pesquisa.

### 3.4 COLETA DE DADOS

A coleta de dados da presente pesquisa caracteriza-se como *cross sectional*, pois a ideia é ir além das impressões iniciais. Ou seja, num dado momento o pesquisador realizou a coleta dos dados, todavia, utilizou de diversas fontes de dados (Eisenhardt, 1989; Pozzebon & Freitas, 1998). Assim, o estudo de caso (Yin, 2015) combina vários métodos de coleta de dados (Dubé & Paré, 2003; Eisenhardt, 1989), para a execução da presente pesquisa foram escolhidas três técnicas de coleta de dados, são elas: entrevistas semiestruturadas, documentos e diário de campo (Tabela 2).

**Tabela 2 – Fonte dos dados da pesquisa**

<b>Técnica de coleta e sua definição</b>	<b>Forma de Obtenção</b>
<b>Pesquisa documental:</b> materiais escritos como memorandos, recortes de jornais, relatórios formais. (Benbasat et al., 1987)	- Relatório da Administração, obtido no site da cooperativa - Contratos de Terceirização, fornecido pela empresa
<b>Entrevistas semiestruturadas:</b> Os pontos de vista dos sujeitos entrevistados são expressos diante planejamento aberto da entrevista padronizada (Flick, 2004)	- Entrevistas semiestruturadas, solicitadas por e-mail ou <i>whatsapp</i> e agendadas pela empresa. - Entrevistados indicados pela empresa conforme solicitação dos pesquisadores.
<b>Diário de campo:</b> Advém das entrevistas realizadas, mediante observações do pesquisador. São organizadas sob a forma de um diário (Yin, 2015)	- Ocorreu por meio de observações e anotações realizadas durante visitas na empresa, contribuindo para contextualizar o estudo de caso

Fonte: Elaborada pela autora (2019)

As entrevistas que foram realizadas tiveram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido gravado em áudio. Houve entrevistas que foram realizadas em conjunto, tais como os entrevistados E3C e E4C, E5T e E6T. A Tabela 3 detalha as entrevistas realizadas.

**Tabela 3 - Detalhamentos das entrevistas realizadas**

<b>Código do Entrevistado</b>	<b>Posição do Entrevistado</b>	<b>Tempo de Relacionamento*</b>	<b>Data e duração da entrevista</b>	<b>Realização da entrevista</b>
E1C	Auditoria Interna	30 anos	20/01/2020 (20m, 12s)	Na empresa
E2C	Supervisão Contábil	8 meses	04/02/2020 (67m, 16s)	Na empresa
E3C	Analista Tributário	9 anos		
E4C	Coordenação Contábil	9 anos	06/02/2020 (54m, 3s)	Na empresa
E5T	Gestor da Terceirizada 1	11 anos	20/01/2020 (52m, 7s)	Na empresa
E6T	Gestor da Terceirizada 1			
E7T	Gestor da Terceirizada 2	10 anos	05/03/2020 (26m, 20s)	Na empresa
E8T	Gestor da Terceirizada 3	> 2 anos	17/03/2020 (15m, 26s)	WhatsApp
E9C	Superintendência Administrativa e Financeira	26 anos	31/03/2020 (41m, 23s)	Skype

\*Na data da entrevista

Fonte: Elaborada pela autora (2020)

O roteiro de entrevista semiestruturada (Apêndice A) foi elaborado diante dos pressupostos da TCT, bem como a partir de estudos correlatos.

### 3.5 ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção trata dos procedimentos realizados para a análise dos dados coletados (entrevistas semiestruturadas, pesquisa documental e diário de campo). Tal técnica foi escolhida em razão de que seu intuito é interpretar e inferir conhecimentos acerca da materiais que transmitem mensagens (Bardin, 2016; Bryman, 2012).

A análise de conteúdo é uma abordagem para a análise de documentos e outros materiais, impressos ou visuais. Por se tratar de um método flexível, pode ser aplicado a uma variedade de mídias diferentes (Bryman, 2012; Flick, 2009). Os dados desta pesquisa foram tratados seguindo os pressupostos da análise de conteúdo de Bardin (2016). Segundo a autora, essa técnica consiste em um conjunto de procedimentos que visa sistematizar e descrever o conteúdo de comunicações.

Nesta pesquisa foram consideradas as seguintes etapas para efetuar a análise de conteúdo: i) pré-análise: preparação para análise; ii) exploração do material: categorização e codificação (Bardin, 2016); e iii) tratamento dos resultados: os dados são analisados com referência à literatura considerada (Eisenhardt, 1989) e utilizando da triangulação (Dubé & Paré, 2003). As etapas da análise de conteúdo estão expostas na Tabela 4.





resultados decorrente de múltipla fonte de evidências torna-se relevante para o aumento da confiabilidade (Yin, 2015).

A próxima seção (3.6) trata do rigor do estudo de caso aplicado à presente pesquisa, com intuito de aumentar sua confiabilidade.

### 3.6 RIGOR DO ESTUDO DE CASO

Os dados coletados são vulneráveis às interpretações subjetivas e às dificuldades que o pesquisador enfrenta para compilar tais evidências, isso por sua vez, se trata de limitações inerentes aos estudos de caso qualitativos (Pozzebon & Freitas, 1998). Porém, a qualidade de estudos de caso pode ser alcançada por meio de quatro testes expostos por Yin (2015): i) Validade do constructo: estabelecer medidas operacionais para os conceitos que estão sob estudo; ii) Validade interna: estabelecer relações causais, para que certas condições levem a outras condições; iii) Validade externa: para que as descobertas possam ser generalizadas; iv) Confiabilidade: demonstrar que os procedimentos de coleta de dados podem ser reaplicados e os mesmos resultados seriam obtidos (Tabela 5).

**Tabela 5 - Quatro testes para a qualidade do estudo de caso**

Testes	Tática	Detalhamento	Evidências no presente estudo
i) Validade do constructo	- Fonte múltiplas de evidências - Envio do roteiro de entrevista a juízes	Evidências provenientes de duas ou mais fontes (Entrevistas e análise documental)	- Coleta de dados - Coleta de dados
ii) Validade interna	Adequação ao padrão	Compara os resultados empíricos com teóricos. Se os padrões coincidirem, os resultados podem ajudar o estudo de caso a reforçar sua validade interna	Análise dos dados coletados (capítulo 4 deste trabalho)
iii) Validade externa	Lógica de replicação em estudos de casos múltiplos	Se forem obtidos resultados semelhantes a partir dos multicaseos, diz-se que ocorreu uma replicação	Não se aplica
iv) Confiabilidade	- Protocolo de estudo de caso - Banco de dados para o estudo de caso	- O protocolo contém o instrumento, procedimentos e as regras gerais que devem ser seguidas; - Desenvolver um banco de dados formal apresentável, de forma que outros pesquisadores possam revisar as evidências	Seção 3.3 a 3.5 Apêndice A

Fonte: Elaborada pela autora com base em Yin (2015).

Quanto às múltiplas evidências, os resultados de um método podem ajudar a desenvolver ou informar outro método (Creswell, 2010), ou seja, a pesquisa documental deu apoio para entender os dados advindo das entrevistas e da observação por meio do diário de campo. Assim, a triangulação nesta pesquisa ocorreu por meio das entrevistas semiestruturadas e pesquisa documental (contratos com os terceirizados).

### 3.7 LIMITAÇÕES DO MÉTODO DE PESQUISA

A principal limitação metodológica está relacionada às empresas terceirizadas e aos entrevistados, os quais foram definidos pela Cooperativa em estudo.

## 4 RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa, conforme objetivos específicos nas perspectivas da Cooperativa e seus terceirizados. Assim, está dividido em quatro seções, sendo as três primeiras (trajetória, benefícios e fatores críticos da terceirização) descritiva e a quarta seção discute os resultados das seções anteriores com a revisão da literatura (capítulo 2), cujo foco são os custos de transação.

### 4.1 TRAJETÓRIA DA TERCEIRIZAÇÃO DOS PROCESSOS CONTÁBEIS

Compreender a terceirização dos processos contábeis da Cooperativa estudada requer o resgate do contexto histórico. Isto é, quando, como e porque a ideia surgiu, seu desenvolvimento ao longo do tempo e a relação com a estratégia da Cooperativa. Descrever esses aspectos nas perspectivas da Cooperativa e dos terceirizados possibilita a compreensão de como os terceirizados assimilam essa estratégia da Cooperativa.

A terceirização dos processos, conforme o E1C, teve início em meados dos anos 2000, quando os gestores da época, focados na melhoria de processos internos, começaram um mapeamento para organizar os métodos e procedimentos de trabalhos, com o intuito de padronização dos modelos de tarefas em diversos setores. Por meio destas análises, a cooperativa compreendeu quais tarefas/processos eram essenciais para serem mantidas internamente e quais poderiam ser terceirizadas. No ponto de vista do E1C essa definição e organização dos métodos de trabalhos facilitou o processo de terceirização dos processos contábeis, porque “se não tivesse esse nível de organização, de mapeamento, teria que ficar muito a descoberto, poderia ter tido vários desalinhamentos neste período por que eles não saberiam direito o que entregar, nem a gente o que receber”.

A definição de processos ficou evidente para E2C e E3C, ao afirmarem que conhecendo as informações que cada área necessita, a contabilidade passou a ser disseminada na cooperativa em forma de *workshop*. Os *workshops* foram fundamentais para disseminar e compreender a finalidade da contabilidade para a empresa e possibilitou compartilhar os efeitos nos setores, dado que a empresa já utilizada um sistema de informação integrado (*Enterprise Resource Planning* - ERP).

Todos os entrevistados a contabilidade mencionam que contabilidade é provedora de informações para o processo de gestão e decisão dos gestores.

“(…) a contabilidade é muito forte dentro da cooperativa por quê, ela usa muito essa parte Contábil no dia a dia das decisões dela.” (E6T).

“(…) a contabilidade é muito importante para a cooperativa (…) é basicamente para isso, é para tomada de decisão.” (E5T)

“(…) alicerce dos negócios (…) acompanhamento de resultado, direcionamento, apoio em planejamento estratégico, entendimento sobre o resultado, sobre o patrimônio (…)” (E8T)

“(…) uma geradora de informação para tomada decisão (…)a gente ajuda [a diretoria] com estratégias, [a diretoria] entenderem os números (…)” (E4C)

“(…) a contabilidade é o coração (…) se a contabilidade não participar da reunião (…) não vai rolar, não vai acontecer.” (E3C)

Com essa compreensão, na visão do E9C a experiência implementada na área contábil, advém de outras áreas terceirizadas, tal como a área de Tecnologia da Informação, terceirizada por completa em 2003. Essa experiência, segundo esse entrevistado, proporcionou que a cooperativa vislumbrasse novas possibilidades de terceirização, a fim de que a “cooperativa pudesse focar em suas atividades fortes, em seus processos específicos, ou seja, a gente queria colocar todo nosso esforço, a nossa força nos negócios da cooperativa”. Nesse foco, o E9C é enfático em afirmar que a cooperativa queria focar em seu *core business*, sendo assim, as atividades acessórias poderiam ser feitas por especialistas, ou seja, “por alguém que pudesse ter uma performance melhor e com custo menor”.

Dado as experiências de terceirização da cooperativa, a partir de 2007, a entidade passou a buscar modelos de serviços compartilhados na área contábil. Neste ano também, E9C relatou que houve um alinhamento de ideia entre os departamentos internos da cooperativa, deste a área contábil, administrativa, financeira, entre outras áreas, a fim de desenhar qual o melhor modelo a ser aplicado, considerando as necessidades internas da cooperativa. O entrevistado afirma que naquele momento o “foco era especificamente os processos contábeis, o que a gente fez foi buscar uma maneira de tirar de dentro da cooperativa a realização deste trabalho, desses serviços, a execução desses processos e que alguém pudesse garantir para a gente um nível de serviço que fosse satisfatório”. É válido ressaltar, que um dos fatores determinantes neste período foi a decisão da cooperativa em optar pela utilização do seu sistema ERP por seus terceirizados. Para E1C e E9C essa decisão foi assertiva, e contribuiu para o avanço da terceirização dos processos contábeis no decorrer do tempo.

A partir do mapeamento realizado e dos processos internos implementados, o E9C ressalta que novos desafios surgiram. O primeiro desafio foi identificar internamente, em sua

equipe contábeis, quais indivíduos estariam aptos a serem empreendedores na área contábil. Essa decisão de olhar internamente foi necessária, haja vista, não ter encontrado no mercado serviços compartilhados da área contábil que fosse compatível às ideias da cooperativa. O entrevistado ressalta que no início desse processo de terceirização o acompanhamento foi mais próximo, pois na sua compreensão, foi necessário apoio aos envolvidos durante 1 a 2 anos, para que pudessem obter segurança e terem autonomia.

O E5T é ex colaborador e atualmente gestor da primeira empresa contratada como terceirizada contábil da cooperativa. Este entrevistado confirma que esse processo foi desenhado no decorrer do tempo e com base nas experiências vivenciadas de terceirização pela Cooperativa em diversas áreas. Para o E5T na área contábil “só se consumou mesmo pelo processo que ela [Cooperativa] foi criando, de ajustar a contabilidade para calendários, mapear todo o processo de rotinas e serviços que a gente tinha que fazer internamente”. E6T também terceirizado e ex colaborador, reforça essa questão dizendo que a cooperativa “mapeou os processos contábeis, estabeleceu os processos e quem os fazem, como fazem, e quando fazem, e quando que será a entrega. Esse é o mais importante, quando tem que entregar isso [a contabilidade]”.

Sobre os prazos de entrega E1C enfatiza que a clareza dessas informações no momento da contratação dos terceirizados, a fim de se deixar claro quais são as expectativas que a cooperativa tem sobre o serviço bem como sobre a qualidade das informações a serem prestadas. Ainda com relação aos prazos (E1C; E2C; E3C; E4C; E5T; E6T; E7T; E8T) declaram ciência destes no contrato e são cientes que o seu não cumprimentos podem acarretar problemas na relação estabelecida.

Nota-se que os terceirizados que são ex colaboradores da Cooperativa tem maior estreitamento relacional com esta pois ainda se sentem parte desta, embora não prestem serviço exclusivamente para a Cooperativa, tendo outros clientes que vieram a partir do seu primeiro cliente, a Cooperativa. O terceirizado que não tem essa relação histórica com a Cooperativa tem uma compreensão diferente da sua relação com a Cooperativa.

(...) o processo que nos incentivou a fazer a terceirização contábil, na verdade nem é um produto que a gente vende, não é um produto de prateleira nosso, a gente trabalha com essa atividade com clientes que são realmente estratégicos e que querem tratar a contabilidade na tomada de decisão (...) questão de posicionamento no mercado (...) ter a empresa # como nosso parceiro, no intuito de nos gerar demandas em outros trabalhos e nos indicar alguns clientes (...). (E8T)

Com essa fala do E8T entende-se que a empresa terceirizada que ele representa tem uma relação contratual de estratégia mercadológica com Cooperativa. Isto é, prestar serviços contábeis para a Cooperativa pode gerar novos contratos e novos clientes. Destaca-se que a prestação de serviço que realiza na área contábil foi uma oportunidade decorrente de contratos de serviços de consultoria empresarial firmados anteriormente.

Uma expressão que foi recorrente nas entrevistas é a confiança.

“(...) sente na relação de serviço que a confiança e a parceria são as palavras chaves.” (E1C)

“(...) realmente tem um contrato, o contrato é como se fosse uma parte acessória, o que rege mesmo é a confiança e os acordos.” (E2C).

“(...) confiança que vai entregar tudo certo, que eles vão entregar no prazo, que eles vão encontrar a melhor maneira de fazer o serviço (...)”. (E4C)

Para esses entrevistados, a confiança é o que prevalece nos contratos, logo na entrega dos processos contábeis aos terceirizados e, destes a confiança na qualidade dos serviços prestados, de estão fazendo o seu melhor. Essa expressão não está explícita na revisão de literatura, mas faz parte dos princípios do cooperativismo. TCT não abarca o termo confiança, pelo contrário, afirma que é necessário criar mecanismos para fiscalizar os agentes envolvidos. A confiança é, então, considerada um construto latente na terceirização dos processos contábeis, haja vista, ser recorrentemente nas entrevistas e identificada nas visitas à empresa como um dos valores institucionais da Cooperativa (confiabilidade), proveniente dos fundamentos do cooperativismo. A confiança também aparece nos resultados de Kamyabi & Devi (2011) e Hafeez & Anderson (2014), no contexto de pequenas e médias empresas não brasileiras.

#### 4.2 POTENCIAIS BENEFÍCIOS DA TERCEIRIZAÇÃO

Identificar os benefícios da terceirização possibilita complementar a compreensão da trajetória da terceirização dos processos contábeis da Cooperativa. Também possibilita identificar os fatores positivos que terceirizados e, principalmente, a Cooperativa percebem. De certo modo, esses fatores positivos são aqueles que minimizam ou compensam os custos de transação.

O principal benefício destacado na visão da cooperativa é a transferência de processos contábeis operacionais e rotineiros a contabilidade para especialistas externos e manter

internamente esforços e recursos para a atividade fim da empresa. Pois a contabilidade com finalidade estratégica, como foi descrito na seção 4.1 não está nos processos rotineiros, mas sim consolidação de informações contábeis que agregam sua natureza fiscal, societária e gerencial. E, a E1C ressalta que o fato de “ter uma área mais leve para tratar aquilo que a administração pretende como principal” auxilia no suporte que os indivíduos internos conseguem dar nos negócios e na gestão da cooperativa. O E9C complementa que “a missão da cooperativa é atender o cooperado, fazer com que a cooperativa cresça e agregue valor para a produção dos cooperados”. Para o E9C a partir do momento que a cooperativa foca em seus próprios negócios, ela consegue maiores resultados.

Sobre as rotinas operacionais da área contábil, E1C ressalta que “ter alguém cuidando dos detalhes no dia a dia facilita muito, porque é muita alteração, é muita mudança”. Essa fala denota que as recorrentes alterações tributárias (sejam essas no âmbito Federal e Estadual) e societárias são implementadas, em sua operacionalização nas atividades rotineiras, pelos terceirizados. Neste contexto destaca-se que a cooperativa atua em vários ramos de atividades (agroindustrial, transportadora, combustível entre outros) aumentando a complexidade do negócio. Por serem segmentos de negócios “essa complexidade exige que você tenha no quadro muitos especialistas, se você for contratar” (E1C) para operacionalizar rotinas fiscais e societárias e custaria para a Cooperativa, uma vez que, demandaria uma estrutura de espaço físico, de tecnologia de informação e de capacitação destas pessoas para realizar as tarefas.

Nessa lógica, E2C argumenta que o departamento contábil também é um centro de custos dentro da cooperativa, “quando você terceiriza, você tem um contrato com as condições, o que ele vai entregar, o escopo do trabalho”, logo o gerenciamento das pessoas envolvidas nessa terceirização não está sobre a manutenção da cooperativa, isso auxilia na redução de custos e esforços, já que, ao ter alguém afastado por licença médica, ou por férias, não impacta a cooperativa. Uma vez que, o terceirizado ficou com a responsabilidade de rearranjar sua estrutura, a fim de, cumprir as regras pré-estabelecidas no contrato de terceirização.

Ainda sobre o gerenciamento de equipe, o E4C enfatiza que ter uma equipe menor para gerir tem menos efeito em sua atividade. Esse entrevistado comenta que “a gente paga para não se preocupar com serviço entregue, ah o Fulano tá de férias, (...), hoje eu não me preocupo com a gestão, hoje se uma pessoa da minha equipe entra de férias, tenho que me preocupar ou eu pego as atividades ou repasso as atividades para outra pessoa”.

Então, terceirizar as tarefas rotineiras, permite que os processos contábeis realizados internamente tenham seu foco no que realmente traz resultados à cooperativa, sem perder de vista que os processos rotineiros terceirizados é a base de dados para a informação contábil



estratégica. Terceirizar os processos contábeis rotineiros é priorizar recursos financeiros, de tecnologia da informação e de pessoas ao foco de negócio da Cooperativa. É transferir custos e riscos internos para o terceirizado.

Nessa perspectiva a E1C evidencia a importância de se ter um grupo de especialistas genéricos internamente na cooperativa, os quais são responsáveis pela área estratégica do negócio. Caso surja uma situação de maior complexidade e seja necessária uma consultoria, a E1C comenta que “enxerga a terceirização como uma prateleira de trabalhos, à medida que eu vou precisando eu vou lá e busco, então tem aqueles que são contínuos, mas tem aqueles que eu vou precisando eu vou acionando”.

Outro benefício apontado por E1C é o fato de a cooperativa ter uma cultura de melhoria, logo é comum revisitar os processos existentes, para ajustá-lo conforme as necessidades. Sobre isto, o E1C destaca que a entidade foca na qualidade da informação, sendo assim, a equipe que ficou internamente na área, coloca seus esforços “na qualidade das entregas dos terceirizados”, e com isso nota-se uma melhora dos processos terceirizados. Antes da terceirização, o departamento contábil ficava apenas “apagando incêndios” (E1C).

Sobre as entregas dos serviços dos terceirizados E3C e E4C destacam diferenças entre as empresas que operam na terceirização contábil. E4C afirma que na “# máquinas eu vejo que tem um pouco mais de benefícios, porque hoje como todo sistema está fora da cooperativa, a gente toma algumas situações mais pontuais e o escritório lá é muito mais ágil em tomar decisão, trazer as informações do jeito que a gente quer para a gente”. E2Ce E3C compactuam da visão de E4C, ao afirmarem que um dos prestadores de serviços, possuem uma dependência alta da cooperativa.

Como ex colaboradores, os E5T e E6T compreendem os benefícios da terceirização como uma oportunidade de empreenderem na área contábil. E6T complementa o assunto, afirmando que a “própria questão da # com a gente já é um benefício, ter a # como cliente aumenta os demais clientes, novos clientes que a gente está buscando, então é um diferencial (...)”. Por outro lado, E8T ressalta que os benefícios desta terceirização estão atrelados a qualidade do serviço que sua empresa entrega à cooperativa.

(...) nossa experiência com o mercado de máquinas agrícolas e o sistema que eles utilizam, os benefícios pra eles é uma contabilidade mais ágil, uma contabilidade mais criticada no sentido da área de negócio que a empresa deles possui, entregas diferenciadas no que diz respeito, quando comparadas com escritórios de contabilidade ou outra empresa que faria o *auto resourcing*, então a gente promove entregas que são exclusivamente ali da área contábil, mas a gente parte dela pra diversas áreas de gestão deles (...) (E8T).

Nota-se na fala de E8T o quanto a relação entre terceirizador e terceirizado são próximos, fazendo com que o terceiro se sinta parte integrante da cooperativa. Essa relação de proximidade permitiu que o terceiro entenda melhor as particularidades do terceirizado e consiga por meio dessa relação, entregar serviços específicos e que atende a necessidade da cooperativa.

Em síntese, compreende-se que o principal benefício destacado pela Cooperativa é a transferência de processos contábeis operacionais e rotineiros da contabilidade para especialistas externos para que, internamente, os recursos sejam direcionados para a atividade fim da empresa. Nesta pesquisa, os recursos estão relacionados a redução de custos no gerenciamento da equipe contábil, pessoas, bem como em tecnologia da informação. Terceirizar os processos contábeis, também implica disseminar a cultura de melhoria da cooperativa, uma vez que, os indivíduos internos conseguem revisitar os processos existentes, para ajustá-lo conforme as necessidades. E, para os terceirizados os benefícios apontados são, a oportunidade de empreenderem na área contábil (E5T e E6T) e acessarem um trabalho especializado (E8T) dado ao estreitamento entre as partes envolvidas.

#### 4.3 FATORES CRÍTICOS DA TERCEIRIZAÇÃO

Considera-se fatores críticos da terceirização do processo contábil na Cooperativa estudada aqueles que são fonte de riscos ou potenciais ameaças para o alcance dos resultados esperados com esta decisão.

Sobre isto, o E9C afirma que um mecanismo para mitigar os riscos da relação entre cooperativa e terceirizados é a condição de mantê-los monitorados pela Cooperativa. Essa condição inicia-se com a definição do processo interno e como os terceirizados irão utilizar o sistema de informação da Cooperativa. Ter o controle da situação, auxilia na minimização dos riscos de terceirização.

“(…) nós entendemos que nós temos o controle, nós estamos com a mão no volante né, do que pode e o que não pode fazer nestes sistemas.

“À medida que se faz um faturamento em uma unidade, tudo aquilo que precisa acontecer no bastidor do sistema acontece pelas integrações do sistema. Inclusive a contabilização, inclusive ou lançamento no fiscal, depois tudo isso vai chegar para que nossos terceiros também possam processar informação e gerar novas informações, e a partir dessas fazer as apurações, fazer os fechamentos, fazer as entregas dos documentos e das informações

(...). (...) toda liberação de autorização do sistema é feita por nós aqui na cooperativa”. (E9C).

Para este entrevistado o nível de controle que a cooperativa possui não tem distinção entre os terceirizados. Todavia, no que diz respeito aos terceirizados que são ex colaboradores, E1C afirma que um fator crítico é que “as vezes os usuários [funcionários da Cooperativa] misturam (...), quem é o Contábil quem é o terceiro, então a área quando ela passa por este processo, deve estar com muita clareza, para tomadores de serviço, quem é quem, qual o papel dele”. Mesmo, tendo um contrato bem desenhado ainda há algumas divergências nas responsabilidades de cada área (interna/externa).

Essa confusão também é percebida por E4C, ao afirmar que “por mais que eu tenho um trabalho terceirizado, eles [terceirizado] muitas vezes entendem que são colaboradores da cooperativa, beleza o colaborador da cooperativa sabe que se ele não entregar no prazo vai ter problema, mas a gente vai conseguir se adaptar” (E4C). Sobre isto a E1C reconhece que a cultura de prestação de contas da cooperativa auxilia na maneira de lidar com o processo de terceirização ao comentar que.

“(...) muitas ferramentas de *compliance* muito fortes, a própria auditoria interna, então, externa, isso, auditoria externa de primeira linha que busca as melhores práticas a gente tem que se adequar a elas né, então se você não fizer este movimento de *compliance* você não atende os objetivos da organização, naturalmente” (E1C).

Com relação ao modelo de governança E1C ressalta que o armazenamento de dados é exclusivo da cooperativa. Por esse motivo, caso o contrato venha ser encerrado, todas as informações estão com a Cooperativa. Sobre isto, o E6T corrobora em dizer que “(...) o sistema da cooperativa e essa base de dados está toda guardada e armazenada, protegida e com backup da própria cooperativa”, complementando que essa prática é utilizada desde o início da terceirização.

Outro fator crítico, ressaltado por E2C, percebido nessa relação de terceirizado/terceirizador é o distanciamento que existe entre as partes, “porque quando as pessoas estão internamente elas conseguem visualizar a participação delas, a integração com as áreas, o que pode refletir a mudança de alguma coisa no contábil ou inverso para orientar”. Esse distanciamento também é citado por E8T, ao afirmar em sua fala que, o maior risco percebido pelo mesmo é o fato de poder incorrer em erros tributários, uma vez que, não está diariamente vivendo o dia-a-dia da cooperativa. Mesmo, diante de tal lacuna, E8T ressalta que atrela ao ser trabalho conferências diferentes, a fim de mitigar possíveis inconsistências que possam surgir.

E3C complementa o assunto, afirmando que muitas vezes a área interna acaba resolvendo itens que deveriam ser processados no terceirizado, exatamente pelo fato do distanciamento causar uma “frieza” no terceirizado em atender o colaborador da cooperativa em um dado momento, “eu aqui quando estou atendendo entendo que a prioridade é o nosso cooperado (...), mas o terceirizado em alguns momentos não entendeu ainda, que a prioridade é unidade, ela acha que a prioridade é terminar aquela atividade que ela tá fazendo”. Dado a constatação de tal problema a cooperativa implementou uma matriz de responsabilidade, entretanto E2C e E3C foram enfáticas em afirmar que ainda estava em processo de implantação, e que os indivíduos estavam aprendendo a utilizá-las.

E2C, E3C e E4C concordam que à respeito dos terceirizados, principalmente aos ex colaboradores, quando o assunto é dependência da equipe interna da cooperativa. Os três acentuam que, muitas vezes, esses terceirizados procuram validar suas ações, por meio, dos assistentes internos da cooperativa, pois questionam como devem realizar um determinado lançamento, “(...) a gente validou isso junto. Se acontecer alguma coisa (...), vai que acontece algum problema ah mas eu conversei com tal pessoa, compartilhei o problema” (E2C). E3C afirma que essa situação é corriqueira, entretanto, os três entrevistados reconhecem que essa dependência é menor no terceiro que presta atendimento a parte de máquinas da cooperativa. Talvez isto ocorra porque neste caso o sistema de informação é da empresa franqueada que a Cooperativa representa.

No que diz respeito ao contrato E1C, E4C e E5T também são unânimes ao afirmarem que não houve alterações significativas nos contratos assinados no decorrer dos anos. Os ajustes incorridos, advém principalmente do aumento dos processos no decorrer do tempo.

#### 4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS PELA PERSPECTIVA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO

Conforme tratado na seção 2, Williamson (1979, 1981, 1985, 1991 e 1998) identifica três dimensões que diferem ou caracterizam as transações: a **incerteza** que as transações estão sujeitas, a especificidade de ativos ou recursos envolvidos na transação e a frequência com que as transações ocorrem. Com relação a incerteza, percebe-se no decorrer das entrevistas que a cooperativa criou desde o início da terceirização dos processos contábeis, mecanismos que viabilizasse a relação entre as partes envolvidas. Esses processos incluem desde a definição das

tarefas internas/ externas, inclusive no que tange ao terceirizado, a cooperativa construiu um contrato com diversas indicações de qual serviço estava contratando, e de como a contratada deveria executar o mesmo. A criação de regras de conduta auxilia a mitigar a incerteza da relação entre as empresas, uma vez que, fica claro o que deve ser realizado (terceiro) e vistoriado (terceirizador).

Nesse cenário, entende que a cooperativa utilizou a **Governança da Informação Contábil (GIC)**, decorrente do seu modelo de Governança Corporativa, no processo de terceirização dos serviços contábeis. De certo modo, o sucesso das parcerias firmadas do decorrer desses 10 anos de terceirização, advém da maneira pela qual a mesma conseguiu gerir a GIC internamente, e alinhá-la com seus fornecedores de serviços. Salienta-se, que a contabilidade é tida como base para a tomada de decisão da cooperativa, e por isso visualiza-se a GIC no decorrer de todo processo da entidade.

“Hoje a contabilidade é um instrumento de gestão forte. Nós temos hoje um processo estratégico, de governança, um processo de negócio. Todos os processos que requer uma visão contábil, utilizam da contabilidade. Por isso que a gente é tão rigoroso nessa questão da qualidade do trabalho, do prazo, porque se toma decisão hoje com base na contabilidade” (E1C).

Com relação a GIC, ressalta-se que a cooperativa utiliza dos mecanismos apontados na Figura 4, principalmente no que diz respeito aos mecanismos de processos. Conforme E9C os terceirizados da área contábil são avaliados por um “Mix de indicadores e métricas de desempenho da Contabilidade”. Para este mesmo entrevistado

(...) “desde que a gente trouxe para as normas de qualidade, começamos lá com o planejamento estratégico e depois com as certificações de ISO, nós fomos criando um modelo na cooperativa de procedimentos e de processos, de documentação dos nossos processos e isso fez com que a gente fosse estabelecendo indicadores de performance para cada um dos nossos processos, para cada um dos nossos” (...) (E9C)...

Isto também aparece nas cláusulas contratuais, em que a contratante deixa claro que avaliará o serviço prestado pela contratada, por meio de auditorias, análise de indicadores, pesquisa de satisfação, entre outros mecanismos.

Dentro deste contexto, ressalta-se os contratos firmados entre terceirizador e terceirizado foram elaborados com a discriminação de quais serviços deveriam ser executados, juntamente com seus respectivos valores. Um aspecto interessante é que a cooperativa se antecipa prevendo algumas situações externas ao serviço contratado. Neste quesito informa os

possíveis valores para reembolso, bem como para situações extras que a contratada venha a executar.

Outro mecanismo de GIC notado do decorrer das entrevistas é o de estruturas. A cooperativa, além de definir suas políticas da Governança da Informação na qual imbrica a GIC, também estabelece quais responsabilidades existem quanto à propriedade de dados e informação, e sua privacidade. Destaca-se nesse item o armazenamento de dados, bem como a definição das regras de permissão de acessos, e demais normas estão de posse da cooperativa:

“as regras do sistema são todas da #, faz parte da estratégia das áreas internas aqui. Cuidar da estratégia de cada um desses processos, então as regras de usuários, as regras de uso de sistema, as regras de atualização de informação nos bancos de dados, isso tudo é da cooperativa” (E9C).

No que diz respeito aos pressupostos comportamentais e a terceirização dos processos contábeis, o **oportunismo** é um fator relevante no que diz respeito a perda da confiança entre as terceirizadoras e terceirizado. Neste cenário, o estudo de caso, aponta alguns mecanismos que reduz o nível de desconfiança sobre o contratado, sendo eles, a utilização do sistema de informação integrado da cooperativa pelo terceirizado, as próprias regras do contrato que permitem a conferência da qualidade dos serviços prestados pelos terceiros, bem como a própria forma de seleção dos primeiros prestadores de serviços contábeis, como descrito na seção 4.1 Tais procedimentos facilitam o monitoramento da relação entre as partes, reduzindo as lacunas que propiciam o comportamento oportunista (fraude/ evasão de responsabilidades/ distorção de informação).

Ressalta-se que quando busca-se identificar o oportunismo por parte do terceirizado foi frequente a expressão “confiança”. Essa expressão esteve presente em várias entrevistas, notoriamente no sentido que o mais relevante é a relação de confiança no terceiro, do que as próprias regras estabelecidas em contrato. E4C afirma “nosso contrato ele é muito pautado realmente na confiança, na confiança que vai entregar tudo certo, que eles vão entregar no prazo, que eles vão encontrar a melhor maneira de fazer o serviço”. O E2C complementa apontando que “realmente tem um contrato, o contrato é como se fosse uma parte acessória, o que rege mesmo é a confiança e os acordos”.

Ainda com relação aos pressupostos comportamentais, a **racionalidade limitada**, nesta dissertação, está relacionada aos esforços e custos existentes no monitoramento dos serviços prestados pelos terceiros. E9C reconhece que cada gestor de área precisa frequentemente reavaliar os trabalhos prestados, “hoje é uma tarefa de cada gestor, cada gestor de contrato,

então o gestor de contrato ele tem que avaliar o interesse e também a qualidade e os custos desse serviço que ele está recebendo”(...). E, este entrevistado complementa que não é proibido reinternalizar os processos uma vez posto para fora da cooperativa, de modo que cada gestor de processos terceirizados são os responsáveis apresentar a análise do custo versus benefícios.

“O que a gente tem hoje é um resultado de um trabalho de experiência que nós temos acompanhamento com o tempo dos custos e das despesas e evolução disso na cooperativa, crescimento da cooperativa e como isso poderia estar na cooperativa, como a gente tem esse histórico. Nós fazemos essa análise dos números, olhando o negócio, como esse custo tá se comportando em relação ao nosso negócio e o gestor tem que fazer análise de como ele tá recebendo esse serviço do prestador de serviço dele” (E9C).

Sobre a **especificidade dos ativos** a literatura indica seis quesitos que são fontes de especificidades. No caso da Cooperativa sobressaiu a especificidade de pessoas. No que concerne a esse assunto, a necessidade de terceirizar a área contábil, parte do pressuposto que para a cooperativa, devido a sua estrutura (tamanho) a quantidade de pessoas para o desenvolvimento adequado desta função seria elevada, e gerir todas essas pessoas, principalmente no que diz respeito ao conhecimento, seria muito custoso para a cooperativa (E1C). Logo, encontrar parceiros que administrassem esses indivíduos seria algo viável, uma que todos os custos com reposição de pessoal, capacitação, entre outros, ficaria a cargo da contratada. No contrato de prestação de serviço, é possível visualizar a preocupação da cooperativa, em deixar claro que a contratada se compromete e ter uma quantidade mínima de colaboradores em seu quadro de pessoal, entre outras regras, que auxiliam na verificação do serviço prestado.

Em relação a **frequência**, essa dissertação corrobora com os achados de Asatiani et al. (2019), uma vez que, o fato do sistema de informação da cooperativa estar em nuvens, colaborou para que o processo de terceirização ocorresse. Este fato, na opinião do E9C, foi uma das decisões mais assertivas no momento da decisão pela terceirização. Neste estudo, diferentemente de Williamson (1985), as tarefas mais frequentes foram terceirizadas, sendo assim, não foi pela ociosidade de tempo dos indivíduos envolvidos nas tarefas contábeis, mas, pela alta demanda de pessoas, para executar tais operações. Nesse estudo de caso, a empresa demanda uma quantidade elevada de pessoas para fazer os *inputs* de dados no sistema contábil.

A transferência de responsabilidade ao terceiro permitiu com que os especialistas internos da cooperativa pudessem focar seus esforços na realização das tarefas estratégicas:

“o fato de a gente levar atividades acessórias com fins que não são do nosso *Core* e do nosso negócio para fora da cooperativa com certeza dá para nós gestores da cooperativa um foco maior nos negócios, um foco maior naquele que a gente precisa expandir, entender o nosso cooperado, nós saímos de 5, 6 mil cooperados para 15 mil cooperados, nós praticamente triplicamos o número de cooperados que a gente atende, sem contar os demais produtores que não são cooperados e a gente atende na região também” (E9C).

O E9C complementa, afirmando que o crescimento da cooperativa nos últimos anos, tem uma ligação com a terceirização dos processos contábeis. Uma vez que, aliviar essa área, fez com que seus colaboradores pudessem focar naquilo que era essencial para cooperativa.

“(...) atender o cooperado com qualidade, agregar valor à produção do cooperado, e devolver resultados no final do exercício”.  
 “Então nosso trabalho aqui é para isso, é para agregar valor para produção dos nossos cooperados e de novo, a partir do momento que a gente foca nos nossos negócios, a gente tem uma possibilidade muito maior de fazer com que os negócios, a gente tire mais dos nossos negócios, a gente tire mais resultados em nossos negócios”. (E9C).

Nota-se que para o E9C a necessidade da cooperativa focar em seu *core business* e, por meio dessa ação, atingir seus objetivos estratégicos - atender de modo eficaz seus cooperados, reduzindo custos e agregando valor em seu negócio. A TCT explica a terceirização ao identificar os fatores preponderantes que constituiu em um modelo híbrido, mantendo processos contábeis estratégicos internos na Cooperativa e processos contábeis rotineiros externos (terceirizados). É válido ressaltar que, este é um único estudo de caso, e nesse sentido, foi explorado os itens externalizados, não focando assim, nas atividades mantidas internamente na cooperativa.

Adicionalmente, a GIC explica o modelo de gestão que contribui para a mitigação dos riscos à informação que se tem ao terceirizar processos, tais como o oportunismo.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi analisar os custos de transação que influenciaram na decisão estratégica de terceirizar os processos contábeis de uma cooperativa agroindustrial de grande porte. O estudo de caso desenvolvido na Cooperativa, por se tratar de uma empresa de grande porte, distingue-se dos estudos de casos anteriores, seja pelo porte da empresa, pelo ambiente (Brasil) e a natureza jurídica (sociedade cooperativa).

A partir dos resultados alcançados, pode-se concluir que os custos de transação influenciaram na decisão de terceirizar os processos contábeis rotineiros e manter os processos contábeis estratégicos internalizados (estrutura híbrida de terceirização dos processos contábeis) bem como os métodos e processos que a empresa adotou para a operacionalização dessa decisão. Neste aspecto, a GIC, atrelada às práticas de governança corporativa, foi o mecanismo utilizado pela cooperativa para conhecer melhor seus processos e compreender quais processos poderiam ser terceirizados e os riscos associados. A GIC também foi responsável estabelecer prioridades em como seriam tratados os dados e informações, inclusive seu armazenamento e a segurança ao acesso ao sistema de informação da Cooperativa ou sistemas de informações concedidos por franqueados que a Cooperativa representa.

A cerca dos riscos à terceirização dos processos contábeis, conclui-se que a cooperativa utiliza de mecanismos para sua mitigação, tais como regras estabelecidas em contratos, o monitoramento sobre os serviços executados pelos terceirizados e, principalmente, a relação de confiança entre cooperativa e terceirizado. Devido a relação de confiança, depreende-se que os custos de monitorar são menores que os benefícios proporcionados pela terceirização dos processos contábeis.

Essa pesquisa contribui para a literatura e a prática sobre terceirização contábil, destacando a importância de considerar que a prática contábil é constituída por processos. Nesta pesquisa a ênfase foi no processo contábil societário-fiscal, cujas atividades são rotineiras. Outra contribuição se refere ao porte da empresa que estudo foi realizado – empresa de grande porte que considera a contabilidade com uma área importante para o negócio. Geralmente a terceirização contábil se refere à pequenas e médias empresas, quando a contabilidade é considerada uma área assessoria. Em decorrência do porte da empresa estudada, esse estudo também contribui para a prática e literatura da governança da informação, como parte das práticas de governança corporativa, dado que esse mecanismo de gestão foi essencial para definir e gerir o processo de terceirização como parte da estratégia de negócio da empresa.

## REFERÊNCIAS

- Albanese, D. E., Briozzo, A. E., Argañaraz, Á. A., & Vigier, H. P. (2013). Determinantes de la tercerización del servicio de información contable en las PyMES: el caso de la Argentina. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, 14(5), 201–229. <https://doi.org/10.1590/s1678-69712013000500008>
- Aman, A., & Rahman, E. Z. E. A. (2011). Managing Relational Risks in Accounting Outsourcing: Experiences of Small Firm. *World Applied Sciences Journal*, 15(1), p. 56-62.
- Aman, A., Hamzah, N., Amiruddin, R., & Maelah, R. (2012). Transaction costs in finance and accounting offshore outsourcing: A case of Malaysia. *Strategic Outsourcing: An International Journal*, 5(1), 72–88. <https://doi.org/10.1108/17538291211221960>
- Arrow, K. T. Limited Knowledge and Economic Analysis. (1974). *The American Economic Review*, 64(1), 1-10.
- Asatiani, A., Apte, U., Penttinen, E., Rönkkö, M., & Saarinen, T. (2019). Impact of Accounting Process Characteristics on Accounting Outsourcing: Comparison of Users and Non-Users of Cloud-Based Accounting Information Systems. *International Journal of Accounting Information Systems*, 34, 100419. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2019.06.002>
- Bardin, L. (2016). *Análise de Conteúdo*. Tradução Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70.
- Barney, J. B., & Hesterly, W. (2004). Economia das Organizações: Entendendo a Relação entre Organizações e a Análise Econômica. In S. R. Clegg; C. Hardy. & W. R. Nord, W. R. *Handbook de Estudos Organizacionais*, vol. 3 (p. 131-179). São Paulo: Atlas.
- Benbasat, I., Goldstein, D. K., & Mead, M. (1987). The case research strategy in studies of information systems. *MIS quarterly*, 369-386.
- Bryman, A. (2012). *Social Research Methods*. 4ed. New York: Oxford University.
- Coase, R. H. (1937). The Nature of the Firm. *Economica*, 4(16), 386–405. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0335.1937.tb00002.x>
- Creswell, J. W. (2010). *Projeto de Pesquisa: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto*. Tradução Luciana de Oliveira da Rocha. 3. ed. Porto Alegre: Artmed.
- Dubé, L., & Paré, G. (2003). Rigor in information systems positivist case research: current practices, trends, and recommendations. *MIS Quarterly*, 27(4), 597-636.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.

- Everaert, P., Sarens, G., & Rommel, J. (2010). Using Transaction Cost Economics to Explain Outsourcing of Accounting. *Small Business Economics*, 35(1), 93–112. <https://doi.org/10.1007/s11187-008-9149-3>
- Faria, F., Maçada, A.C., & Kumar, K. (2013). Information governance in the banking industry. 2013 46th *Hawaii International Conference on System Sciences*, 4436-4445.
- Faria, F. de A., Maçada, A. C. G., & Kumar, K. (2017). Modelo Estrutural De Governança Da Informação Para Bancos. *Revista de Administração de Empresas*, 57(1), 79–95. <https://doi.org/10.1590/s0034-759020170107>
- Farina, E. M. M. Q. (1999). Competitividade e Coordenação de Sistemas Agroindustriais: um Ensaio Conceitual. *Gestão & Produção*, 6(3), 147–161. <https://doi.org/10.1590/s0104-530x1999000300002>
- Flick, U. (2004). *Uma introdução à pesquisa qualitativa*. 2.ed. Porto Alegre: Bookman.
- Flick, U. (2013). *Introdução à metodologia de pesquisa: um guia para iniciantes*. Porto Alegre: Penso.
- Hafeez, A., & Andersen, O. (2014). Factors Influencing Accounting Outsourcing Practices among SMEs in Pakistan Context: Transaction Cost Economics (TCE) and Resource-Based Views (RBV) Prospective. *International Journal of Business and Management*, 9(7), 19–32. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v9n7p19>
- Kamyabi, Y., & Devi, S. (2011). An Empirical Investigation of Accounting Outsourcing in Iranian SMEs: Transaction Cost Economics and Resource-Based Views. *International Journal of Business and Management*, 6(3). <https://doi.org/10.5539/ijbm.v6n3p81>
- Höglund, H., & Sundvik, D. (2016). Financial reporting quality and outsourcing of accounting tasks: Evidence from small private firms. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 35, p. 125-134. <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2016.03.001>.
- Hussey, D., & Jenster, P. (2003). Outsourcing: the supplier viewpoint. *Strategic Change*, 12(1), 7–20. <https://doi.org/10.1002/jsc.613>
- Ibrahimova-Guluzada, A. (2017). *Outsourcing Of Financial Accounting Function Research*. Master Thesis. 64 f. School of Economics and Business, Kausas University of Technology, Lithuania.
- Kamyabi, Y., & Devi, S. (2014). An Empirical Investigation of Accounting Outsourcing in Iranian SMEs: Transaction Cost Economics and Resource-Based Views. *International Journal of Business and Management*, 6(3). <https://doi.org/10.5539/ijbm.v6n3p81>
- Kooper, M. N., Maes, R., & Lindgreen, E. E. O. R. (2011). On the governance of information: Introducing a new concept of governance to support the management of information. *International Journal of Information Management*, 31(3), 195–200. <https://doi.org/10.1016/j.ijinfomgt.2010.05.009>

- Krell, Erick. (2006). *Finance and Accounting Outsourcing Topic Gateway Series No. 8*. The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). Recuperado em: [http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought\\_leadership\\_docs/MigratedDocsMarch2010/Resouces\(pdf\)/Topic\\_gateways/Finance\\_and\\_accounting\\_outsourcing.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/MigratedDocsMarch2010/Resouces(pdf)/Topic_gateways/Finance_and_accounting_outsourcing.pdf), em 28 nov. 2019.
- Krell, Eric. (2007). *Outsourcing Finance and Accounting Functions*. The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). Recuperado em: [https://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/tech\\_mag\\_outsourcing\\_the\\_finance\\_and\\_accounting\\_functions\\_oct07.pdf](https://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/tech_mag_outsourcing_the_finance_and_accounting_functions_oct07.pdf), em 28 nov. 2019.
- Krell, Eric. (2016). *Finance and Accounting Outsourcing: assessing and planning for success*. Chartered Professional Accountants (CPA), Canadá. Recuperado em: <https://sundalintl.com/download/CPA-Finance-Accounting-Outsourcing-Assessing-Planning-for-Success.pdf>, em 28 nov. 2019.
- Lajara, T., & Maçada, A. C. G. Information Governance *Framework*: the defense manufacturing case study. In: AMERICAS CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS - AMCIS, 19., 2013, Chicago. **Anais ...** Chicago: AMCIS, 2013.
- Maelah, R., Aman, A., Hamzah, N., Amiruddin, R., & Sofiah, A. (2010). Accounting Outsourcing Turnback: Process and Issues. *Strategic Outsourcing: An International Journal*, 3(3), 226–245. <https://doi.org/10.1108/17538291011093811>
- Myers, M. D. (1997). Qualitative Research in Information Systems. *Management Information Systems Research Center*, 21(2), 241–242.
- Nicholson, B., & Aman, A. (2012). Managing attrition in offshore finance and accounting outsourcing: Exploring the interplay of competing institutional logics. *Strategic Outsourcing: An International Journal*, 5(3), 232–247. <https://doi.org/10.1108/17538291211291765>
- Oliveira, C. de. (2019). *Principais Mecanismos de Governança da Informação Contábil*. Dissertação (Mestrado). 160 f. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Recuperado em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/193046>
- Parada, E., Prado, V., & Schmidt, S. O. (2012). Formación de Estrategia como un Proceso Colectivo y Múltiples Perspectivas Culturales: un Estudio Cualitativo en una Tienda de Muebles Exclusiva. *REGE Revista de Gestão*, 19(1), 165–181. <https://doi.org/10.5700/rege>
- Pozzebon, M., & Freitas, H. M. (1998). Pela aplicabilidade: com um maior rigor científico dos estudos de caso em sistemas de informação. *Revista de Administração contemporânea*, 2(2), 143-170.
- Silva, C. do N. (2015). *Conte comigo! Características da consultoria contábil aos pequenos negócios*. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo. Recuperado em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18012016-161033/en.php>

- Stake, R. E. (2005). *Qualitative case studies*. In Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. The sage handbook of qualitative research. (3<sup>a</sup> ed). London: Sage Publications.
- Tto, L., Tn, B., & Md, T. (2017). Vietnam Factors Influencing the Intention of Accounting Outsourcing: The case of Vietnam. *Research Journal of Economics*, 1(2), 1–7.
- Watjatrakul, B. (2005). Determinants of IS sourcing decisions: A comparative study of transaction cost theory versus the resource-based view. *Journal of Strategic Information Systems*, 14(4), 389–415. <https://doi.org/10.1016/j.jsis.2005.05.001>
- Williamson, O. E. (1979). Transaction-Cost Economics: the Governance of Contractual Relations. *Journal of Law and Economics*, 22(2), 233-261.
- Williamson, O. E. (1981). The Economics of Organization: the Transaction Cost Approach. *The American Journal of Sociology*, 87(3), 548-577.
- Williamson, O. E. (1985). *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting*. New York: The Free Press, 450 p.
- Williamson, O. E. (1996). *The Mechanisms of Governance*. New York: Oxford University Press, 429 p.
- Williamson, O. E. (1998). Transaction Cost Economics: How it Works; Where it is Headed. *The Economist*, 146(1), 23-58.
- Williamson, O. E. (1999). Strategy Research: Governance and Competence Perspectives. *Strategic Management Journal*, 20(12), 1087-1108.
- Xu, Y. (2009). *Determinants of Outsourcing Transaction Cost Economics and Core Competencies Theory*.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman.
- Zhai, J., & Wang, Y. (2016). Accounting information quality, governance efficiency and capital investment choice. *China Journal of Accounting Research*, 9(4), 251–266. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2016.08.001>

## APÊNDICE – ROTEIRO DE ENTREVISTAS

### Roteiro 1 - Entrevistas Semiestruturadas Colaboradores da Cocamar

Questões Iniciais		1. Nome, função, tempo de trabalho e escolaridade.	
		2. Trajetória na área contábil.	
Grupo de Análise	Categorias de Análise	Questão Principal	Questão secundária
Trajetória da Terceirização	Governança da Informação Contábil (GIC)	3. O que significa contabilidade para a empresa?	3.1 Comente como contabilidade se alinha ao propósito da empresa. 3.2 Comente como/por que a contabilidade é utilizada nas decisões da empresa. 3.3 Comente a relação da contabilidade com outros setores da empresa. 3.4 Como a informação contábil se alinha ao modelo de governança da empresa? 3.5 Comente se há (ou não) um planejamento para a informação contábil. Por quê?
	Decisão e Seleção	4. Comente como foi o processo de terceirizar a contabilidade.	4.1 Como surgiu e desenvolveu a ideia de terceirizar a contabilidade? 4.2 Quem participou desta decisão? Quem participa hoje? 4.3 Quais as motivações (fatores: custos, pessoas, sistema/tecnologia da informação, melhoria nos processos; resultados, p.e.) para a terceirização? Como foram avaliadas? 4.4 Comente sobre o planejamento, formalização e controle do processo contábil.
	Especificidade de Ativo (EA) GIC		
Benefícios da Terceirização	Especificidades de Ativos GIC	5. Comente os benefícios da contabilidade terceirizada (para a empresa e para o terceirizado)	
Fatores Críticos da Terceirização	Racionalidade Limitada GIC GIC GIC	6. Comente os fatores críticos da contabilidade terceirizada (para a empresa e para o terceirizado)	6.1 Quais os riscos para o negócio? 6.2 Como os riscos são controlados? 6.3 Comente sobre o sistema/modelo de avaliação da informação contábil. 6.4 Comente sobre o <i>compliance</i> da informação contábil. 6.5 Comente sobre o controle de acesso e de segurança (armazenamento e backup) da informação contábil. 6.6 Como (por que) os benefícios superam os riscos?
	Racionalidade Limitada		7. Como foi desenvolvido esse modelo (contrato) de terceirização (negociação, renovação, monitoramento, gestão)?

## Roteiro 2 - Entrevistas Semiestruturadas Terceirizados

<b>Questões Iniciais</b>		1. Nome, função, tempo de trabalho e escolaridade.	
		2. Trajetória na área contábil.	
<b>Grupo de Análise</b>	<b>Categorias de Análise</b>	<b>Questão Principal</b>	<b>Questão secundária</b>
<b>Trajetória da Terceirização</b>	<b>Governança da Informação Contábil (GIC)</b>	3. O que significa contabilidade para sua empresa?	3.1 Comente como ocorre a prestação de serviço de sua empresa à Cocamar. 3.2 Comente como a prestação de serviço se alinha ao propósito da Cocamar.
	<b>Frequência Especificidades de Ativos GIC</b>	4. Comente como foi o processo de se tornar um terceirizado contábil.	4.1 Comente os serviços que são prestados. 4.2 Quais as motivações (fatores: custos, pessoas, sistema/tecnologia da informação, melhoria nos processos; resultados, p.e.) para a terceirização? Como foram avaliadas? 4.3 Comente sobre o planejamento, formalização e controle do processo contábil dos serviços prestados.
<b>Benefícios da Terceirização</b>	<b>Especificidades de Ativos GIC</b>	5. Comente os benefícios da contabilidade terceirizada (para a empresa e para o terceirizado)	
<b>Fatores Críticos da Terceirização</b>	<b>Racionalidade Limitada GIC GIC GIC</b>	6. Comente os fatores críticos da contabilidade terceirizada (para a empresa e para o terceirizado)	6.1 Quais os riscos para o negócio? Como são controlados? 6.2 Comente sobre o sistema/modelo de avaliação da informação contábil. 6.3 Comente sobre o controle de acesso e de segurança (armazenamento e backup) da informação contábil. 6.4 Como a informação contábil se alinha ao modelo de governança (da informação) da empresa? 6.5 Como (por que) os benefícios superam os riscos?
	<b>Racionalidade Limitada</b>	7. Como foi desenvolvido esse modelo (contrato) de terceirização (negociação, renovação, monitoramento, gestão)?	7.1 Como o contrato se ajustou ao longo do tempo? 7.2 Ao longo do tempo que ocorre a terceirização, como avaliam essa experiência entre terceirizadora-terceirizada quanto ao desenvolvimento de <i>know-how</i> e entrega/atingimento de resultados?

### Roteiro 3 - Entrevista Semiestruturada Superintendente

<b>Questões Iniciais</b>		1. Nome, função, tempo de trabalho e escolaridade.	
		2. Trajetória na área contábil.	
<b>Grupo de Análise</b>	<b>Categorias de Análise</b>	<b>Questão Principal</b>	<b>Questão secundária</b>
<b>Trajetória da Terceirização</b>	<b>Governança da Informação Contábil (GIC)</b>	3. O que significa contabilidade para a empresa?  4. Comente sobre o processo de terceirizar a contabilidade.	3.1 Comente como contabilidade se alinha ao propósito da empresa. 3.2 Como a informação contábil se alinha ao modelo de governança da empresa? 3.3 Comente se há (ou não) um planejamento para a informação contábil. Por quê?
	<b>Decisão e Seleção</b>		4.1 Como surgiu e desenvolveu a ideia de terceirizar a contabilidade? 4.2 Quem participou desta decisão? Quem participa hoje? 4.3 Comente porque se optou que os primeiros terceirizados (CRN, Aptus, p.e.) fossem ex-colaboradores. 4.4 Comente se há diferença no engajamento/alinhamento quando o terceirizado não é um ex-colaborador, comparado com terceirizado ex-colaborador 4.5 Quais as motivações (fatores: custos, pessoas, sistema/tecnologia da informação, melhoria nos processos; resultados, p.e.) para a terceirização? Como foram avaliadas? 4.6 Comente sobre o planejamento, formalização e controle do processo contábil.
	<b>Especificidade de Ativo (EA)</b>		
	<b>GIC</b>		
<b>Benefícios da Terceirização</b>	<b>Especificidades de Ativos GIC</b>	5. Comente os benefícios da contabilidade terceirizada (para a empresa e para o terceirizado)	
<b>Fatores Críticos da Terceirização</b>	<b>Racionalidade Limitada GIC GIC</b>	6. Comente os fatores críticos da contabilidade terceirizada (para a empresa e para o terceirizado)	6.1 Quais os riscos para o negócio? 6.2 Como os riscos são controlados? 6.3 Comente sobre o sistema/modelo de avaliação da informação contábil. 6.4 Comente sobre o <i>compliance</i> da informação contábil. 6.5 Como (por que) os benefícios superam os riscos?
	<b>Racionalidade Limitada</b>		7.1 Como o contrato se ajustou ao longo do tempo? 7.2 Ao longo do tempo que ocorre a terceirização, como avaliam essa experiência entre terceirizadora-terceirizada quanto ao desenvolvimento de <i>know-how</i> e entrega/atingimento de resultados?