

TERCEIRIZAÇÃO E PESQUISA CONTÁBIL: OPORTUNIDADES FECUNDAS, MAS POUCO EXPLORADAS

OUTSOURCING AND ACCOUNTING RESEARCH: FECUND AND UNDEREXPLORED OPPORTUNITIES

Juliana Ventura Amaral¹
Carlos Alberto Pereira²
Márcia Figueredo D`Souza³
Sérgio Lemos Duarte⁴

RESUMO: Considera-se que a produção científica relacionada à terceirização encontra-se em um estágio embrionário quando comparada a outras disciplinas. A literatura contábil sobre o tópico inclui-se nessa constatação e, diante desse contexto, este estudo teve a finalidade de identificar suas características para nortear perspectivas e oportunidades de pesquisas. A metodologia aplicou análises bibliométricas, que abrangem as leis de Bradford, de Lotka e de Zipf e a análise de citações, em 113 artigos de terceirização publicados em periódicos contábeis internacionais. Os achados deste estudo sugerem que as pesquisas contábeis sobre terceirização iniciaram-se na década de 1990 e que, desde então, quantidade modesta de artigos tem sido publicada principalmente no *Journal of Corporate Accounting & Finance*, no *Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants* e no *Accounting, Organizations and Society*. Kathy Williams é a autora mais produtiva e Oliver E. Williamson é o autor mais citado. Os temas enfatizam a exploração de instrumentos e mecanismos usados na gestão das parcerias, os potenciais benefícios da terceirização e as diretrizes para guiar a decisão entre “comprar ou fazer”. Carece-se ainda de estudos contábeis que explorem novas tendências da terceirização. Identificou-se também a principal rede social da produção científica contábil de terceirização e constatou-se sua aderência às leis bibliométricas.

Palavras-chave: terceirização; contabilidade; produção científica.

ABSTRACT: The scientific production related with outsourcing is supposed to be in an embryonic stage when it is compared with other disciplines. Accounting literature about the subject are taken in this situation and, in this context, this study had the aim to identify their characteristics to guide perspectives and to offer opportunities for researchers. The methodology was based on bibliometric evaluation, including Bradford, Lotka and Zipf laws and citation analysis, of 113 outsourcing

¹ Doutoranda em Controladoria e Contabilidade do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP.

² Doutor em Controladoria e Contabilidade pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da FEA-USP.

³ Doutoranda em Controladoria e Contabilidade do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP.

⁴ Doutorando em Controladoria e Contabilidade do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP.

articles published in international accounting journals. The research findings suggested that accounting research of outsourcing began in the 1990s and, since then, modest amount of papers was published, principally in the Journal of Corporate Accounting & Finance, in the Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants, and in the Accounting, Organizations and Society. Kathy Williams is the most productive authoress, and Oliver E. Williamson is the most cited author. The subjects emphasize the exploration of instruments and mechanisms used in the relationship management, the potential benefits of outsourcing and what guide the make-or-buy decision. There is a lack of accounting studies that explore the new trends in outsourcing. Finally, it was also shown the main social network of accounting scientific production of outsourcing, and it was evidenced its adherence to bibliometric laws.

Keywords: outsourcing; accounting; scientific production.

INTRODUÇÃO

Busi e McIvor (2008) relataram, há menos de cinco anos, que a produção científica relacionada à terceirização ainda estava num estágio rudimentar quando comparada a outras disciplinas. Looff (1997), por exemplo, identificou a ausência de consenso no que constitui efetivamente sua conceituação, havendo apenas elementos comuns que a permeiam: (1) noção de envolvimento entre duas ou mais partes, (2) noção que uma dessas partes é externa à organização cliente e (3) noção que uma organização externa aceita executar determinadas atividades.

Um aspecto curioso é que dois dos pontos mais abordados na incipiente literatura da terceirização referem-se à mensuração dos benefícios contábeis e econômicos da relação e à constatação dos seus efeitos no desempenho (BUSI; MCIVOR, 2008). Apesar da recorrência, ressalta-se a fragilidade na abordagem desses pontos já que ou os tópicos de contabilidade são discutidos por pesquisadores e periódicos não contábeis ou são elaborados por pesquisadores e periódicos contábeis, mas de forma incompleta e restrita, dada a permanência de admissão que o escopo de controle gerencial limita-se às fronteiras organizacionais. São por esses motivos que Smith, Morris e Ezzamel (2005) argumentam que muitas das pesquisas sobre a contabilidade de novas formas organizacionais, como a terceirização, “assemelham-se a anedotas ou baseiam-se em um empirismo casual”.

Diante dessa constatação, com a finalidade de identificar possíveis oportunidades e perspectivas de estudos, e partindo da defesa de Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) de que um estudo bibliométrico viabiliza a verificação dos fenômenos da comunicação da ciência, insere-se o objetivo deste artigo de caracterizar a pesquisa contábil sobre terceirização e, mais especificamente, responder ao seguinte questionamento: “Como está distribuída e organizada a produção científica contábil referente à terceirização?”.

Teoricamente, a justificativa desta pesquisa sustenta-se na pequena exploração do tópico e na não localização de estudos que evidenciem se há autores, escolas e países que têm se dedicado ao estudo contábil da terceirização. Do ponto de vista prático, este artigo ajuda aos pesquisadores por identificar os principais autores que exploram a perspectiva contábil da terceirização, por revelar os periódicos contábeis que priorizam publicações sobre o assunto, os principais temas estudados, o arcabouço teórico utilizado e as oportunidades de pesquisas existentes.

Esta pesquisa divide-se em mais cinco seções. A segunda seção explora a plataforma teórica

Gestão & Sociedade – Revista da Pós-Graduação da UNIABEU v.3 Número 1 janeiro-dezembro de 2014

relativa à terceirização e, especificamente, à perspectiva contábil da terceirização. A terceira seção traz o desenvolvimento da pesquisa, mostrando quais procedimentos metodológicos foram seguidos. A quarta seção apresenta e discute os resultados. Por fim, a quinta seção reúne os argumentos conclusivos do artigo.

1.1 Terceirização

A terceirização refere-se à delegação de uma atividade que até então era desenvolvida internamente para alguma entidade externa (VARADARAJAN, 2009). Praticamente todas as atividades executadas, seja de produção seja de prestação de serviços, estão abertas à possibilidade de serem terceirizadas (JENNINGS, 1997).

Embora a terceirização tenha suas raízes assentadas já no começo do século XX, especificamente em 1937, quando Coase questionou “por que toda a produção não poderia ser realizada por uma grande firma?”, foi apenas na década de 1970 que começou a ganhar força e na década de 1990 que cresceu vigorosamente, com algumas empresas chegando a transferir todas as suas atividades e a deixar de participar integralmente do processo de produção (VINING; GLOBERMAN, 1999).

Giao (2011) traz que a terceirização pode ser classificada em três distintos níveis: tático, estratégico e transformacional. O nível tático relaciona-se à solução de problemas específicos, tendo como objetivo reduzir imediatamente os custos, eliminar a necessidade de investimentos futuros, possibilitar a venda de ativos e diminuir o quadro de funcionários. O nível estratégico envolve relações com parceiros contratados por um prazo mais longo, com o objetivo de desenvolver, com melhor qualidade, menor preço e maior tecnologia produtos e serviços que eram desenvolvidos internamente. O nível transformacional, por sua vez, refere-se a uma redefinição do próprio negócio da organização e pode abranger buscas por inovações e tecnologias ainda não estabilizadas, implicar em novos riscos e não ter, necessariamente, a redução de custos como principal objetivo. Gilley e Rasheed (2000), por sua vez, defendem a divisão da terceirização em dois tipos: periférica e central. A terceirização periférica refere-se à aquisição de atividades subsidiárias de entidades externas, enquanto a terceirização central relaciona-se à delegação de atividades consideradas centrais e importantes para o sucesso de longo prazo da empresa.

Vê-se, na atualidade, uma tendência à evolução da terceirização de tática à transformacional e de periférica à central, com o objetivo de assegurar uma maior eficiência e de contribuir com a vantagem competitiva. Com essa evolução, a terceirização deixa de envolver apenas a compra de produtos e serviços de fontes externas e passa também a lidar com a transferência de responsabilidade e de conhecimento. Envolve, portanto, uma adaptação que deve lidar com uma redefinição das fronteiras organizacionais.

Essa redefinição das fronteiras organizacionais originada pelas relações da terceirização transcende os níveis da hierarquia empresarial e conduz à necessidade de coordenação horizontal, pautada por informações e mecanismos de controle contábil distintos dos tradicionalmente encontrados (ELHARIDY; NICHOLSON; SCAPENS, 2013).

1.2 Terceirização e Contabilidade

A contabilidade, por ser uma prática social, é impactada pela realidade que tem ao seu redor, e a terceirização, por constituir uma nova forma organizacional, é uma das esferas da nova realidade que interfere na contabilidade (SMITH; MORRIS; EZZAMEL, 2005). Para Seal *et al.* (1999), ao menos três dimensões relacionadas à terceirização, e à sua consequente dilatação de fronteiras, devem ser incorporadas à contabilidade. A primeira relaciona-se à decisão de “comprar ou fazer” e, no caso de se optar por “comprar”, à seleção dos parceiros. A segunda refere-se à gestão da parceria entre as empresas relacionadas na terceirização, quando esta é estabilizada, e a terceira diz respeito à mensuração dos benefícios obtidos com o engajamento da terceirização (SEAL *et al.*, 1999). A seguir, explorar-se-á mais detidamente cada uma dessas três perspectivas.

1.2.1 A Contabilidade e a Decisão de “Comprar ou Fazer”

Normalmente, a redução de custos é o principal motivo que incita à decisão de comprar no lugar de fazer, ou seja, que induz à terceirização. Sua origem decorre do melhor uso da capacidade produtiva, já que o fornecedor ou o prestador de serviço pode oferecer um alto grau de eficiência ao explorar economias de escala que obtém por também oferecer produtos e serviços a outros clientes. Transportadores terceirizados, por exemplo, podem viabilizar o transporte de pequena quantidade de carga de forma econômica ao articularem entregas de diferentes consumidores (HSIAO *et al.*, 2011).

Um dos trabalhos pioneiros que explorou a necessidade de informações contábeis para se decidir ou não pela terceirização foi o de Vining e Globerman (1999). Os autores apontaram que teriam que ser avaliados três tipos de custos: custos de produção, custos de barganha, e custos de oportunismo. Os custos de produção são aqueles incorridos pelo preço cobrado pela empresa terceirizada, enquanto os custos de barganha e de oportunismo aparecem quando uma parte quer mudar os termos da transação para favorecer a si própria. Bergamaschi (2004) defende que as empresas tendem a enfatizar o papel dos custos da produção, justificando suas decisões de “comprar ou fazer” embasadas substancialmente na sua economia, ou seja, comparando os custos da operação interna com os custos de aquisição dos produtos ou serviços no mercado.

1.2.2 A Contabilidade e a Gestão de Parcerias com os Terceirizados

Uma vez deliberada a terceirização, tem-se a necessidade de gerenciar seu relacionamento. O gerenciamento da relação com os terceirizados impacta os sistemas de controle gerencial, pois estes devem passar a determinar a eficiência do parceiro, mediante o oferecimento de informações oportunas, precisas e relevantes para as tomadas de decisões que transcendam o limite das operações internas (ELHARIDY; NICHOLSON; SCAPENS, 2013). As informações contábeis então impactam a estratégia na gestão de parcerias (SEAL *et al.*, 1999) e são marcadas pela articulação de dados externos a dados internos, o que aumenta a complexidade e a necessidade de se trabalhar com questões além das fronteiras organizacionais (RAMOS, 2004).

A confiança deve ser o pilar de sustentação dos sistemas de controle gerencial das relações de terceirização (LANGFIELD-SMITH; SMITH, 2003). Suportados pela confiança, esses sistemas devem criar condições para motivar cada parceiro a alcançar os resultados desejados ou predeterminados por todo o grupo e para coordenar as tarefas entre os participantes (DEKKER,

2004), além de promover práticas como, por exemplo, o compartilhamento dos ganhos advindos da relação (SEAL *et al.*, 1999). Ademais, os sistemas de controle gerencial das relações de terceirização devem promover a coordenação de recursos e de atividades entre os parceiros, impulsionando a interdependência, mas assegurando a manutenção da independência das partes (KRAUS; LIND, 2007).

1.2.3 A Contabilidade e a Mensuração dos Benefícios da Terceirização

A contabilidade também empenha um papel de destaque na contínua mensuração dos benefícios obtidos com a prática, normalmente com implicações de longo prazo. Gilley e Rasheed (2000) trazem que a terceirização de atividades periféricas traz como benefícios a possibilidade de as empresas focarem nas suas atividades centrais, e esse foco tende a aumentar o desempenho por permitir que as empresas sejam mais inovadoras e ágeis em seu domínio central. Além disso, a terceirização das atividades periféricas permite que a qualidade dessas seja ampliada e empenhada com mais sucesso. A terceirização de atividades centrais, por sua vez, deve ser analisada com mais cautela, pois ao longo do tempo, pode diminuir a inovação e transformar as relações em competições. Jiang, Frazier e Prater (2006) são mais analíticos e trazem que, ao longo da relação da terceirização, devem ser mensurados os benefícios econômicos originários da redução de custos, da melhoria de produtividade e do aumento das capacidades.

Heikkila e Cordon (2002) destacam que trazer a possibilidade de contornar problemas como escassez de capital, carência de conhecimento e necessidade de flexibilidade são alguns dos principais benefícios trazidos pela terceirização. Há, contudo, algumas desvantagens da prática. Uma refere-se à perda de controle direto que ocorre com a criação de dependência por um fornecedor externo. Outra diz respeito à troca de informações confidenciais e à possível perda de *expertise* e de capacidade de inovação nas atividades delegadas (HSIAO *et al.*, 2011). O encorajamento à entrada de novos entrantes e o medo de oportunismo são outras desvantagens da terceirização (HEIKKILA; CORDON, 2002).

1.3 Literatura Contábil sobre Terceirização

Smith, Morris e Ezzamel (2005) foram enfáticos e defenderam que grande parte das pesquisas contábeis sobre as novas formas organizacionais, que incluem a terceirização, “assemelham-se a anedotas ou baseiam-se em um empirismo casual”.

Mesmo após diversas chamadas para pesquisas contábeis que estendessem o foco das relações intrafirmas para as relações interfirmas (*i.e.*, OTLEY, 1994; HOPWOOD, 1996), a maior parte dos estudos permanece com a crença que o limite do controle está nas fronteiras organizacionais (ELHARIDY; NICHOLSON; SCAPENS, 2013). Lamminaki (2008) até revela que sinais de um crescente interesse pela contabilidade das terceirizações pode ser observado desde a década de 1990, mas Van der Meer-Kooistra e Vosselman (2006) apontam que o amadurecimento da literatura contábil dos relacionamentos interorganizacionais ainda carece de muitas investigações e fortalecimentos.

Uma breve comparação de uma única base de dados de artigos científicos (SCOPUS®) é capaz de ilustrar o estágio em desenvolvimento da literatura contábil de terceirização. Apesar de

ainda ser considerada incipiente (BUSI; MCIVOR, 2008), a média de artigos científicos de terceirização de periódicos de todas as áreas de conhecimento, nos últimos três anos, esteve em torno de 150. Desses 150 artigos, as pesquisas de terceirização publicadas em periódicos especificamente contábeis não excederam (nesse portal) a marca de 7 artigos, ou seja, compõem menos de 5% do total de estudos do assunto. Essa realidade evidencia que, embora as oportunidades trazidas às pesquisas contábeis sejam fecundas, ainda são pouco exploradas.

DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

A plataforma teórica mostrou a estreita interação que a terceirização possui com a contabilidade. Já esta seção traz o caminho que foi percorrido para identificar como está distribuída e organizada a produção científica contábil referente à terceirização e, assim, viabilizar a percepção de oportunidades para pesquisas que articulem os dois tópicos.

1.4 Metodologia, População e Amostra

Este artigo empregou técnicas bibliométricas, que amenizam elementos de avaliações individuais e produzem resultados que tendem a ser a soma de muitos pequenos julgamentos e apreciações. Enquanto a tradicional bibliografia utiliza métodos discursivos, baseados em juízos de valor, a bibliometria utiliza métodos descritivos, evidenciando aspectos que permitem levantar tendências de concentração em ramos de pesquisas (ARAÚJO, 2006).

Para identificar as tendências de concentração da pesquisa contábil de terceirização, a população desta investigação contemplaria todos os artigos contábeis que se debruçaram ao estudo do tópico. Contudo, para tornar factível a realização da pesquisa, selecionou-se uma amostra, que representa uma parte da população escolhida para ser analisada (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). A amostra desta pesquisa abrangeu os artigos sobre terceirização que foram publicados em periódicos contábeis internacionais disponíveis no SCOPUS® e no EBSCOhost®, que são dois dos principais portais de busca de pesquisas científicas que abordam contabilidade. Excluindo as duplicidades de artigos que se encontraram em ambos os portais, chegou-se em uma amostra composta por 113 artigos.

Nos portais, foram buscadas pesquisas que em seu resumo tivessem a palavra *outsourcing* (terceirização) e no título do periódico em que foram publicadas possuíssem a palavra *accounting* (contabilidade). Cada artigo resultante da busca teve a extração de todos os dados possíveis, dentre os quais se destacam o título, o resumo, o ano de publicação, o periódico, as palavras-chave, os autores, as instituições de vinculação e as referências. Em uma planilha eletrônica do *software* Microsoft Excel®, os dados foram tabulados e, no *software* Pajek, a rede social foi projetada. Vale ressaltar que os dados referentes a 2013 abrangem apenas o primeiro semestre.

1.5 Definições Operacionais da Pesquisa

Os aspectos bibliométricos que foram mapeados nesta pesquisa, por indicarem a organização e a distribuição da produção científica contábil de terceirização estão presentes no Quadro 1 e explicados ao longo deste tópico:

Quadro 1 – Definições operacionais da pesquisa

ASPECTOS MAPEADOS	
INDICADORES DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA	Anos de Publicação
	Periódicos
	Autores
LEIS BIBLIOMÉTRICAS	Lei de Bradford
	Lei de Lotka
	Lei de Zipf
ANÁLISE DE CITAÇÕES	Citação dos Autores
	Rede Social

FONTE: Adaptado de AMARAL; RICCIO; SAKATA, 2012

1.5.1 Indicadores da Produção Científica

Com o uso da bibliometria, é possível identificar distribuições de frequência dos trabalhos publicados e perceber focos de concentração sobre determinado assunto. Para tanto, este estudo explorará: (1) os anos em que se concentram as pesquisas contábeis sobre terceirização, a fim de levantar seus possíveis motivos; (2) os periódicos contábeis em que mais se publicam estudos de terceirização, para identificar aqueles que incentivam pesquisas sobre o tema; e (3) os autores mais produtivos, para revelar os pesquisadores, as escolas e os países que mais têm se debruçado ao estudo do tópico.

1.5.2 Leis Bibliométricas

Araújo (2006) defende que a aplicação das leis bibliométricas permite identificar a dispersão do conhecimento científico, inferir a produtividade dos cientistas e conhecer a distribuição e a frequência de palavras de um determinado assunto. As três principais leis bibliométricas são a lei de Bradford, a lei de Lotka e a lei de Zipf.

A lei de Bradford surgiu em 1934, quando Bradford estabeleceu o objetivo de descobrir a extensão em que artigos de um determinado assunto científico apareciam nos periódicos. Ordenando uma grande coleção de periódicos em ordem de produtividade decrescente, o autor percebeu que três zonas aparecem, cada uma contendo 1/3 do total de artigos relevantes (a primeira zona contém um pequeno número de periódicos altamente produtivos, a segunda contém um número maior de periódicos menos produtivos, e a terceira inclui ainda mais periódicos, mas cada um com menos produtividade).

A lei de Lotka foi formulada em 1926, quando Lotka descobriu que uma vasta proporção da literatura científica é produzida por um pequeno número de autores e que um amplo número de pequenos produtores se iguala, em produção, a um reduzido número de grandes produtores. Após ajustes às postulações iniciais, a lei concluiu que cerca de 1/3 da literatura é produzida por menos de 1/10 dos autores mais produtivos.

A lei de Zipf, por sua vez, foi elaborada em 1949 e descreveu a correlação entre o número de palavras diferentes e a frequência de seu uso. Zipf identificou uma economia no uso de palavras e formulou o princípio do menor esforço, que prega uma regularidade fundamental na seleção e no uso das palavras.

1.5.3 Análise de citações

A análise de citações caracteriza-se pela busca dos principais destaques em termos de publicações e de autores de pesquisas. Araújo (2006) entende que a análise das citações é a área mais importante da bibliometria por evidenciar elos entre indivíduos e por permitir a identificação e a descrição de uma série de padrões na produção do conhecimento científico. Com os dados retirados das citações, é possível descobrir quais são os autores mais citados, qual é a elite de pesquisa sobre um determinado assunto, entre muitos outros dados relevantes. Ademais, são as citações que contribuem para o desenvolvimento da ciência, proveem o reconhecimento de um cientista, estabelecem os direitos de propriedade científica, constituem fontes de informação, ajudam a julgar os hábitos de uso da informação e mostram a literatura indispensável.

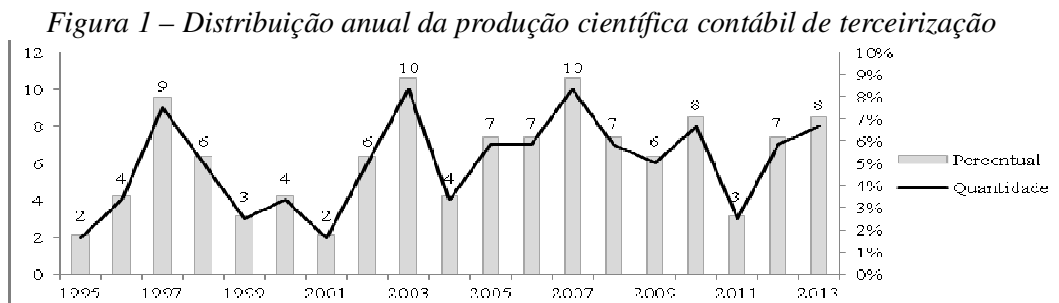
Diante desse contexto, este estudo levantará os autores mais citados quando o assunto na pesquisa contábil é a terceirização e, a partir desse levantamento, identificará como está estruturada sua rede social.

APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Esta seção, tomando como base as definições operacionais apresentadas no Quadro 1, apresenta as principais características da distribuição e da organização da produção científica contábil referente à terceirização.

1.6 Ano de Publicação

A partir de 1995, ano em que foram localizadas as primeiras pesquisas contábeis sobre terceirização nos portais SCOPUS® e EBSCOhost®, nota-se uma presença constante, mas modesta, de estudos sobre o assunto. A média encontrada foi de seis pesquisas por ano, havendo, contudo, períodos com quantidades mais e menos expressivas, conforme ilustra a Figura 1:



Merecem destaques os anos de 1997, com nove estudos, e de 2003 e 2007, com dez estudos cada um. Na análise desses anos foi possível perceber que, em certos períodos, alguns periódicos enfatizam especificamente o tema. Em 1997, o periódico *Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants* dilatou fortemente as pesquisas sobre terceirização, buscando determinar guias para o seu sucesso e para a identificação do seu valor. Em 2003, foi a vez do periódico *Bank Accounting & Finance* expandir as pesquisas sobre terceirização, num prisma contábil voltado a bancos. Em 2007, o *Journal of Corporate Accounting & Finance*

Gestão & Sociedade – Revista da Pós-Graduação da UNIABEU v.3 Número 1 janeiro-dezembro de 2014

ênfatiçou as pesquisas sobre gestão de riscos e auditoria das terceirizações. Como perspectiva, destaca-se a observação que, em 2012 e 2013, os periódicos *Critical Perspectives on Accounting*, *Qualitative Research in Accounting and Management* e *Contemporary Accounting Research* também começaram a voltar sua atenção à terceirização.

1.7 Periódicos

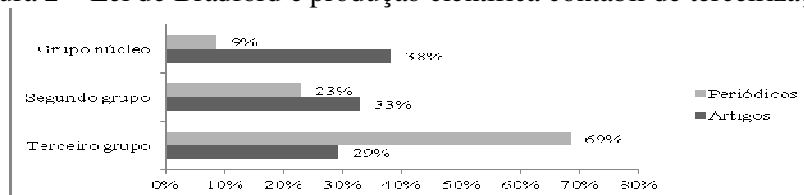
Ampliando a análise para uma perspectiva atemporal, pode-se perceber que há alguns periódicos que, ao longo de todo período, se dedicaram com mais intensidade a publicar pesquisas sobre terceirização, como mostra a Tabela 1:

Tabela 1 – Distribuição da produção científica contábil de terceirização por periódico

GRUPO	PERIÓDICO	QUANTIDADE DE ARTIGOS
Grupo núcleo	Journal of Corporate Accounting & Finance	20
	Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants	15
	Accounting, Organizations and Society	8
Segundo grupo	Bank Accounting & Finance	7
	International Journal of Accounting Information Systems	7
	Contemporary Accounting Research	5
	Management Accounting Research	5
	Critical Perspectives on Accounting	4
	Accounting and Finance	3
	Journal of Accounting Research	3
	Management Accounting Quarterly	3
Terceiro grupo	Outros (24 periódicos)	33

Diante desses dados, constata-se a aplicação da lei de Bradford e a segregação dos periódicos contábeis que publicam pesquisas sobre terceirização em três grupos. O grupo núcleo, que contém apenas 9% dos periódicos contábeis e é responsável pela publicação de 38% das pesquisas sobre terceirização, é formado pelos periódicos mais produtivos no assunto, a saber: *Journal of Corporate Accounting & Finance*, *Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants* e *Accounting, Organizations and Society*. O segundo grupo, que abrange 23% dos periódicos contábeis, mas publicou 33% dos estudos sobre terceirização, é composto pelo *Bank Accounting & Finance*, *International Journal of Accounting Information Systems*, *Contemporary Accounting Research*, *Management Accounting Research*, *Critical Perspectives on Accounting*, *Accounting and Finance*, *Journal of Accounting Research* e *Management Accounting Quarterly*. Por fim, o terceiro grupo inclui um número elevado de periódicos (69%), que são de baixa produtividade no assunto e responsáveis por somente 29% da publicação contábil sobre terceirização. A Figura 2 evidencia a existência desses três grupos:

Figura 2 – Lei de Bradford e produção científica contábil de terceirização.



Como os pesquisadores devem avaliar se os periódicos a que intentarão submeter seus futuros artigos estimulam e se interessam pelo assunto que trazem, pode-se depreender que as melhores perspectivas para publicação de estudos contábeis sobre terceirização encontram-se naqueles periódicos que fazem parte dos principais grupos. Essa defesa é corroborada pela constatação que a autora mais produtiva do tema, Kathy Williams, tem todos seus artigos publicados em um dos periódicos do grupo núcleo: *Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants*.

1.8 Autores

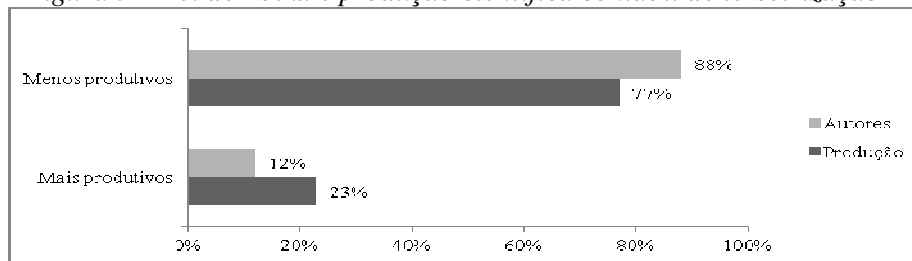
Apesar de Kathy Williams ter escrito cinco artigos contábeis sobre terceirização e Gordon Smith e Sally K. Widener terem elaborado três, não se nota no tema uma forte concentração de estudos em um único autor, como mostra a Tabela 2:

Tabela 2 – Distribuição da produção científica contábil de terceirização por autor

AUTOR	QUANTIDADE DE ARTIGOS
Williams, K.	5
Smith, G.	3
Widener, S.K.	3
21 autores	2
179 autores	1

Mesmo que os estudos não se concentrem em apenas um autor, constata-se a aderência da produção científica contábil de terceirização à lei de Lotka, já que uma quantidade relativamente extensa de autores escreveu pelo menos dois artigos sobre o tema. Conforme ilustra a Figura 3, 12% do total dos 203 autores foram responsáveis pela elaboração de 23% dos artigos, enquanto 88% escreveram os 77% restante da produção, evidenciando que cerca de 1/3 da literatura é produzido por aproximadamente 1/10 dos autores mais produtivos. Essa realidade revela que os pesquisadores que se interessam por terceirização têm a oportunidade de, ao se dedicarem à elaboração de artigos sobre o tema, passarem a fazer parte do grupo de autores mais produtivos já a partir da publicação de dois artigos.

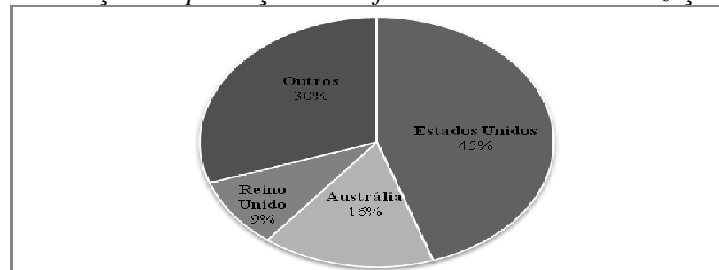
Figura 3 – Lei de Lotka e produção científica contábil de terceirização



Outro ponto que merece realce refere-se aos países em que atuam os autores da produção científica contábil de terceirização. A Figura 4 evidencia que praticamente metade dos autores (45%) origina-se dos Estados Unidos e que parcela significativa, mas em proporção bem menor que os Estados Unidos, é vinculada à Austrália (16%) e ao Reino Unido (9%). Nos Estados Unidos

destaca-se a participação da Florida Atlantic University, da Michigan State University e da University of Texas, e na Austrália ressaltam-se o envolvimento da University of Melbourne, da Griffith University e da Monash University.

Figura 4 – Distribuição da produção científica contábil de terceirização por país



Cumpram-se salientar também que, diferentemente de outros campos de conhecimento cuja produção origina-se exclusivamente de acadêmicos, a literatura contábil de terceirização é em parte elaborada por pesquisadores que não se vinculam a universidades: 15% dos autores são profissionais de empresas, bancos, auditorias, consultorias e/ou membros de instituições. Essa percepção é relevante ao passo que, ao mesmo tempo em que pode explicar a fragilidade científica encontrada nas pesquisas do tema (tida como anedótica ou baseada em um empirismo casual), pode configurar uma oportunidade para que os profissionais que vivenciaram a terceirização e detectaram seus impactos contábeis adotem um método que devesse validar cientificamente e adequadamente suas experiências, e, assim, escrevam e publiquem artigos sobre o assunto.

1.9 Análise de Citações

Além de explorar os produtores do conhecimento científico, é importante investigar as suas principais fontes. Nesse sentido, a análise de citações cumpre um notável papel, pois, como Araújo (2006) destaca, mostra a literatura indispensável para um determinado tema. Diante desse contexto, a Tabela 3 evidencia quais são os autores mais citados e que formam o arcabouço teórico da produção científica contábil de terceirização:

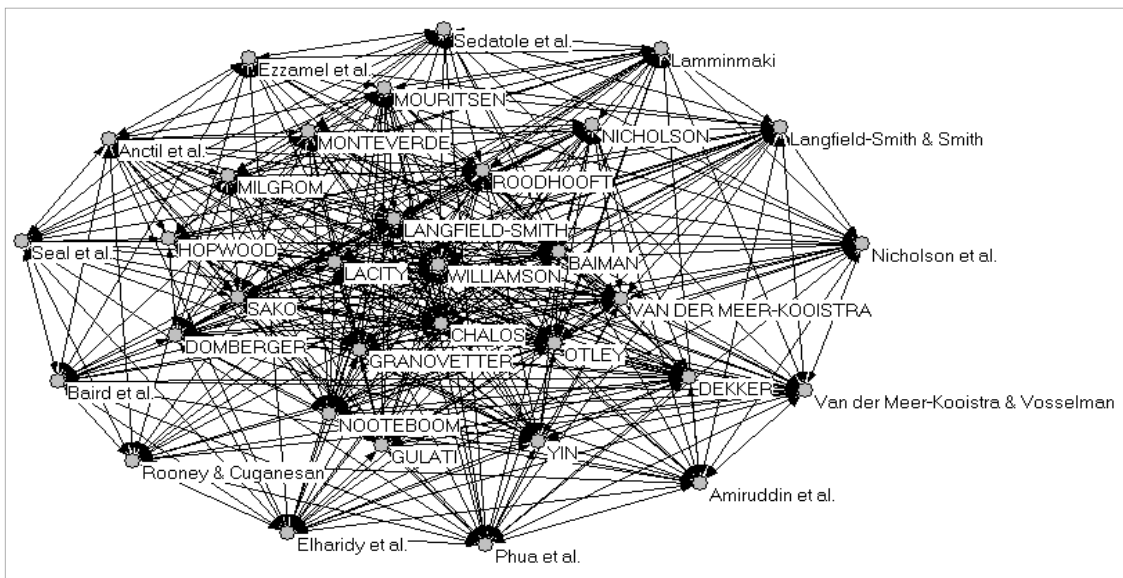
Tabela 3 – Principais autores citados na produção científica contábil de terceirização

AUTOR CITADO	PORCENTAGEM DE ARTIGOS QUE TOMAM AUTOR COMO REFERÊNCIA
Williamson, O.E.	31%
Baiman, S.	16%
Langfield-Smith, K.	14%
Lacity, M.C.	13%
Van der Meer-Kooistra, J.	13%
Chalos, P.	13%
Otley, D.	11%
Granovetter, M.	11%
Roodhooft, F.	11%

Nota-se que praticamente um terço dos artigos contábeis de terceirização embasa-se em e cita Williamson. Oliver E. Williamson foi um dos principais responsáveis pela operacionalização ordenada de uma resposta para o questionamento de Coase de por que toda a produção não poderia ser realizada por uma grande firma. O autor propôs a teoria do custo de transação, na década de 1970, e, desde então, escreveu artigos e livros aplicáveis à explicação da terceirização. Stanley Baiman, por sua vez, é um autor que promoveu a aplicação da teoria da agência ao contexto interempresas e que explorou o papel de incentivos e de informações para o controle de relações interorganizacionais, incluindo o relacionamento entre terceirizador e terceirizado. Kim Langfield-Smith, por fim, desenvolveu uma base de estudos em que investigou aspectos do controle gerencial das alianças entre as empresas e escreveu especificamente um artigo sobre os sistemas de controle gerencial e a confiança nos relacionamentos de terceirização.

Além de evidenciar a literatura relevante, a análise de citações também propicia revelar a existência de elos entre documentos citantes e documentos citados. A Figura 5 ilustra essas ligações:

Figura 5 – Principal rede social da produção científica contábil de terceirização



Pode-se perceber que vários dos artigos que compõem a amostra desta pesquisa (escritos em fonte minúscula, nas bordas da figura) compartilham diversas citações (expressas em fonte maiúscula, no centro da figura). A densidade observada em Williamson revela que praticamente todos os artigos ilustrados o tomam como referência. Destaca-se também a presença de Yin na rede social da produção científica contábil de terceirização, evidenciando que a estrutura proposta pelo autor é a principal adotada quando a metodologia é estudo de caso.

1.10 Temas

No que se refere aos temas contábeis relacionados à terceirização, observa-se, mediante a Figura 6, uma distribuição balanceada na literatura, com leve realce na exploração de instrumentos e mecanismos usados na gestão das parcerias (23% dos artigos classificam-se nesse foco). Em

seguida, nota-se a existência de pesquisas que buscam mensurar os potenciais benefícios da terceirização (20% dos estudos) e que procuram fornecer diretrizes para guiar a decisão entre “comprar ou fazer” (18% dos estudos).

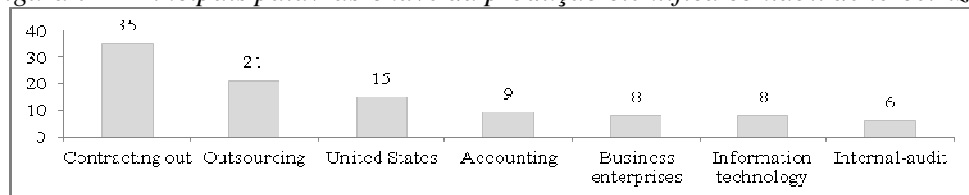
Figura 6 – Distribuição da produção científica contábil de terceirização por temas contábeis



Constata-se também uma presença relevante de artigos (39%) que não se enquadram nessas três dimensões (decisão de “comprar ou fazer”; gestão da parceria entre as empresas relacionadas na terceirização; mensuração dos benefícios da terceirização) previamente definidas por Seal *et al.* (1999). Para identificar os outros aspectos enfatizados na literatura contábil da terceirização, partiu-se a um levantamento das palavras-chave mais recorrentes nos artigos da amostra.

A Figura 7 mostra que, além das palavras diretamente relacionadas à terceirização (*contracting out* – contratar alguém que está além das fronteiras organizacionais, e *outsourcing* – terceirizar) e à contabilidade (*accounting* – contabilidade), há um extensivo uso das palavras *United States* (Estados Unidos), *business enterprises* (empresas), *information technology* (tecnologia de informação) e *internal-audit* (auditoria interna). Essa concentração das palavras-chave ratifica a aderência à lei de Zipf, já que demonstra uma regularidade na seleção e uma economia no uso das palavras, e dá indícios dos outros aspectos enfatizados na produção científica contábil de terceirização.

Figura 7 – Principais palavras-chave da produção científica contábil de terceirização



Um principal tema alternativo enfatizado refere-se à observação das práticas contábeis adotadas e ao levantamento de tendências contábeis dos processos empresariais terceirizados de determinados ambientes, sobretudo dos Estados Unidos, mas também de outros países, como, por exemplo, Austrália, Cingapura, Finlândia e Malásia. A falta de exploração das práticas e das tendências da terceirização no Brasil em artigos contábeis internacionais revela uma oportunidade de pesquisa. Um segundo tema explora a terceirização específica dos processos empresariais e levanta seus benefícios e malefícios, vantagens e desvantagens. Constata-se um forte realce na específica discussão da terceirização de processos relacionados à tecnologia da informação e à

auditoria interna.

Uma tendência observada na literatura geral da terceirização, (não restrita aos periódicos contábeis) que ainda não foi constatada com recorrência na literatura contábil e que, portanto, demonstra uma perspectiva possível de ser abordada, refere-se à ampliação do escopo da terceirização para o *offshoring*, quando a terceirização das atividades de uma organização é alocada além das fronteiras do seu país de origem.

CONCLUSÕES

O objetivo deste artigo foi identificar como está distribuída e organizada a produção científica contábil referente à terceirização, com a finalidade de identificar possíveis oportunidades e perspectivas de pesquisas.

A partir de um estudo bibliométrico, percebeu-se que as primeiras pesquisas contábeis sobre terceirização foram elaboradas na metade da década de 1990, havendo, desde então, sua presença constante, mas bastante modesta, nos periódicos de contabilidade. Publicações em quantidades mais expressivas foram observadas quando algum periódico decidiu enfatizar estudos sobre o assunto. Notou-se também um destaque na produtividade de Kathy Williams, Gordon Smith e Sally K. Widener, e notou-se que os Estados Unidos é o principal país de vinculação dos autores de estudos contábeis de terceirização. Ressaltou-se que, embora os estudos sejam elaborados principalmente por acadêmicos, há uma participação razoável de autores que são profissionais de empresas, bancos, auditorias, consultorias e/ou membros de instituições, o que pode ser um dos fatores a explicar a fragilidade científica percebida na literatura.

Percebeu-se que os artigos compartilham ampla gama de fontes para formação da sua estrutura teórica, havendo ampla ênfase no embasamento em Oliver E. Williamson, precursor da teoria do custo de transação; Stanley Baiman, promotor da extensão da teoria da agência ao contexto interorganizacional, e Kim Langfield-Smith, defensor de desenvolvimento de base de estudos do controle gerencial entre empresas.

Constatou-se ainda que a produção científica contábil de terceirização segue as leis bibliométricas. A adesão à lei de Bradford foi ratificada com a identificação que o *Journal of Corporate Accounting & Finance*, o *Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants* e o *Accounting, Organizations and Society* foram sozinhos responsáveis pela produção de 38% da literatura contábil sobre o tema. A aderência à lei de Lotka foi constatada, ao passo que 23% da literatura foi produzida por apenas 12% dos autores mais produtivos. Por fim, a adesão à lei de Zipf foi confirmada com a observação do esforço mínimo na seleção de palavras, já que há grande concentração nas palavras-chaves utilizadas.

Por fim, no que se refere aos temas abordados, constataram-se uma ênfase e certa limitação às dimensões sugeridas por Seal *et al.* (2009), já que 61% dos artigos se enquadram de forma balanceada nelas: 23% dos artigos exploram instrumentos e mecanismos usados na gestão das parcerias, 20% buscam mensurar os potenciais benefícios da terceirização e 18% fornecem diretrizes para guiar a decisão entre “comprar ou fazer”. Abordagens alternativas, que contemplam os outros 39% de artigos, levantam práticas e tendências contábeis dos processos empresariais terceirizados de determinados países ou exploram a terceirização específica de determinados

processos, principalmente relacionados à tecnologia da informação e à auditoria interna. Um aspecto já abordado na literatura genérica de terceirização, que ainda não foi incorporado na literatura contábil, refere-se ao *offshoring*, quando a terceirização das atividades de uma organização se aloca em países externos ao país de sua origem.

Concluiu-se, portanto, que as oportunidades trazidas pela terceirização às pesquisas contábeis são fecundas, mas ainda são relativamente pouco exploradas. No que se refere às limitações deste artigo, destaca-se o fato que os portais SCOPUS® e EBSCOhost®, embora abranjam as principais bases da produção científica contábil, não comportam todas as pesquisas contábeis, sobretudo aquelas produzidas sem escopo internacional. Futuros estudos podem partir dessa limitação e propor uma investigação que explore e compare as pesquisas contábeis nacionais de terceirização de diferentes países. Por exemplo, pode-se abordar a literatura contábil de terceirização produzida por periódicos brasileiros nacionais e por periódicos nacionais de outro país, de modo a possibilitar a comparação de similaridades e dissimilaridades. Outra limitação deriva da metodologia adotada neste artigo. A bibliometria usa técnicas estatísticas para descrever quantitativamente os aspectos da literatura e, conseqüentemente, aspectos qualitativos deixam de ser considerados. Novas pesquisas podem complementar este artigo e explorarem com um viés qualitativo a produção científica contábil de terceirização.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, J. V.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. Conservadorismo contábil ainda é discutido? **Revista Universo Contábil**, v. 08, n. 01, pp. 70-85, jan./mar. 2012.
- ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em questão**, Porto Alegre, v. 12, n. 01, pp. 11-32, jan./jun. 2006.
- BERGAMASCHI, S. **Modelos de gestão da terceirização de Tecnologia da Informação: um estudo exploratório**. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.
- BUSI, M.; MCIVOR, R. Setting the outsourcing research agenda: the top-10 most urgent outsourcing areas. **Strategic Outsourcing: An International Journal**, v. 01, n. 03, pp. 185-197, 2008.
- CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 08, n. 03, pp. 177-198, 2007.
- COASE, R. The nature of the firm. **Economia**, v. 04, pp. 386-405, 1937.
- DEKKER, H. C. Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, pp. 27-49, 2004.
- ELHARIDY, A. M.; NICHOLSON, B.; SCAPENS, R. The embeddedness of accounting outsourcing relationships. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 10, n. 01, pp. 60-77, 2013.
- GIAO, P. G. **Estratégia de offshoring em subsidiárias de corporações multinacionais no Brasil**. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.
- GILLEY, K. M.; RASHEED, A. Making more by doing less: an analysis of outsourcing and its effects on firm performance. **Journal of Management**, v. 26, n. 04, pp. 763-790, 2000.
- HEIKKILA, K.; CORDON, C. Outsourcing: a core or non-core strategic management decision? **Strategic Change**, v. 11, pp. 183-193, 2002.
- HOPWOOD, A. Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of information. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 21, pp. 589-590, 1996.

- HSIAO, H. I.; KEMP, R. G. M.; VAN DER VORST, J. G. A. J.; OMTA, S. W. F. O. Logistics outsourcing by Taiwanese and Dutch food processing industries. **British Food Journal**, v. 113, n. 04, pp. 550-576, 2011.
- JENNINGS, D. 8 strategic guidelines for outsourcing decisions. **Strategic Change**, v. 06, pp. 85-96, 1997.
- JIANG, B.; FRAZIER, G. V.; PRATER, E. L. Outsourcing effects on firms' operational performance: an empirical study. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 26, n. 12, pp. 1280-1300, 2006.
- KRAUS, K.; LIND, J. Management control in inter-organizational relationships. In: HOPPER, T.; NORTHCOTT, D.; SCAPENS, R. **Issues in Management Accounting**. 3 ed. Harlow: Prentice Hall, 2007.
- LAMMINMAKI, D. Accounting and the management of outsourcing: An empirical study in the hotel industry. **Management Accounting Research**, v. 19, pp. 163-181, 2008.
- LANGFIELD-SMITH, K.; SMITH, D. Management control systems and trust in outsourcing relationships. **Management Accounting Research**, v. 14, pp. 281-307, 2003.
- LOOFF, L. **Information systems outsourcing decision making: a managerial approach**. Hershey: Idea Group Publishing, 1997.
- MARTINS, G. A. M.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, Kidlington, v. 05, pp. 289-299, 1994.
- RAMOS, M. M. Interaction between management accounting and supply chain management. **Supply Chain Management**, v. 09, n. 02, pp. 134-138, 2004.
- SEAL, W.; CULLEN, J.; DUNLOP, A.; BERRY, T.; AHMED, M. Enacting a European supply chain: a case study on the role of management accounting. **Management Accounting Research**, v. 10, pp. 303-322, 1999.
- SMITH, J. A.; MORRIS, J.; EZZAMEL, M. Organisational change, outsourcing and the impact on management accounting. **The British Accounting Review**, v. 37, pp. 415-441, 2005.
- VARADARAJAN, R. Outsourcing: Think more expansively. **Journal of Business Research**, v. 62, pp. 1165-1172, 2009.
- VAN DER MEER-KOOISTRA, J.; VOSSelman, E. J. Research on Management control of interfirm transactional relationships: whence and whither. **Management Accounting Research**, v. 17, pp. 227-237, 2006.
- VINING, A.; GLOBERMAN, S. A conceptual framework for understanding the outsourcing decision. **European Management Journal**, v. 17, n. 06, pp. 645-654, 1999.