

# **Análise do desenho e uso do Balanced Scorecard em um Centro de Serviços Compartilhados**

**Guilherme Eduardo de Souza** (UFPR) - [contabilidade.guilhermesouza@gmail.com](mailto:contabilidade.guilhermesouza@gmail.com)

**Henrique Portulhak** (UFPR) - [henrique.portulhak@ufpr.br](mailto:henrique.portulhak@ufpr.br)

**Ilse Maria Beuren** (UFSC) - [ilse.beuren@gmail.com](mailto:ilse.beuren@gmail.com)

## **Resumo:**

*O estudo objetiva analisar o desenho e uso do Balanced Scorecard em um Centro de Serviços Compartilhados. Para isso, foi realizado um estudo de caso em um Centro de Serviços Compartilhados (CSC) localizado na região Sul do Brasil e que utiliza o Balanced Scorecard (BSC) em seu processo de gestão de desempenho. Para a coleta dos dados foi utilizada a plataforma proposta por Ferreira e Otley (2009), a fim de visualizar possíveis adaptações do modelo original do BSC na estrutura, em vista das peculiaridades de unidades de serviços compartilhados. Os resultados apontam que as características predominantes do CSC, com estrutura, estratégia e indicadores direcionados para a otimização de processos por meio de redução de custos e prazos, exerce influência no BSC, afetando substancialmente a forma como ele é utilizado. Conclui-se que o framework de Ferreira e Otley (2009) é capaz de oferecer descrições significativas sobre o desenho do BSC e a forma como é utilizado em uma estrutura organizacional com serviços compartilhados. Para maior abrangência dos resultados desta pesquisa, incita-se a realização de estudos em outras empresas configuradas com um CSC, no intuito de analisar e confirmar características peculiares no BSC e suas implicações.*

**Palavras-chave:** *Balanced Scorecard. Desenho e uso do BSC. Centro de Serviços Compartilhados.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Análise do desenho e uso do *Balanced Scorecard* em um Centro de Serviços Compartilhados**

### **Resumo**

O estudo objetiva analisar o desenho e uso do *Balanced Scorecard* em um Centro de Serviços Compartilhados. Para isso, foi realizado um estudo de caso em um Centro de Serviços Compartilhados (CSC) localizado na região Sul do Brasil e que utiliza o *Balanced Scorecard* (BSC) em seu processo de gestão de desempenho. Para a coleta dos dados foi utilizada a plataforma proposta por Ferreira e Otley (2009), a fim de visualizar possíveis adaptações do modelo original do BSC na estrutura, em vista das peculiaridades de unidades de serviços compartilhados. Os resultados apontam que as características predominantes do CSC, com estrutura, estratégia e indicadores direcionados para a otimização de processos por meio de redução de custos e prazos, exerce influência no BSC, afetando substancialmente a forma como ele é utilizado. Conclui-se que o *framework* de Ferreira e Otley (2009) é capaz de oferecer descrições significativas sobre o desenho do BSC e a forma como é utilizado em uma estrutura organizacional com serviços compartilhados. Para maior abrangência dos resultados desta pesquisa, incita-se a realização de estudos em outras empresas configuradas com um CSC, no intuito de analisar e confirmar características peculiares no BSC e suas implicações.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*. Desenho e uso do BSC. Centro de Serviços Compartilhados.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 Introdução**

O controle gerencial busca assegurar a sobrevivência organizacional ao conduzir o foco dos empregados às atividades da instituição, especialmente àquelas ligadas às estratégias adotadas, constituindo-se em atividade-chave para qualquer organização (OTLEY, 1994; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006). Dentre as atividades de controle gerencial enfatizadas na literatura e no ambiente empresarial, destaca-se a avaliação de desempenho, que visa facilitar a implementação da estratégia definida e a promoção de melhorias no desempenho organizacional (FRANCO-SANTOS; LUCIANETTI; BOURNE, 2012).

Um dos artefatos de avaliação de desempenho para uso nas organizações é o *Balanced Scorecard* (BSC), reconhecido por promover o balanceamento entre medidas financeiras e não financeiras, e considerado um dos mais importantes desenvolvimentos já realizados na área de Contabilidade Gerencial (KAPLAN; NORTON, 1992; ITTNER; LARCKER, 2001; KAPLAN, 2009). Sua aplicação ocorreu em organizações de todo o mundo, tanto em instituições privadas quanto públicas, em entidades com ou sem fins lucrativos (KAPLAN, 2009). Tal afirmação é confirmada em pesquisas empíricas realizadas com essa temática, como os relatos de experiências de aplicação do BSC em municípios portugueses (MENDES *et al.*, 2012), em universidades libanesas (ALJARDALI; KADERI; TADJINE, 2012) e em organizações sem fins lucrativos da Alemanha (GREILING, 2010).

Braam e Nijssen (2004) ressaltam que são diversas as formas de interpretação e utilização do BSC, cada uma com diferentes finalidades. De acordo com esses autores, a intensidade de utilização desse artefato possui impacto no desempenho da organização, porém a qualidade e a forma como é utilizado constituem-se em elementos-chave para seu sucesso. A preocupação com o desenho e uso do BSC também é destacada por Kaplan e Norton (1997),

ao afirmarem que falhas nesses processos podem levá-lo a fracassar em uma organização.

A preocupação manifestada pelos autores evidencia a importância de se conhecer por meio de pesquisas empíricas a forma como o BSC é concebido e utilizado nas empresas. No entanto, Chenhall (2003) alerta que pesquisas empíricas realizadas na área de sistemas de avaliação de desempenho tendem a focalizar apenas alguns aspectos de tais artefatos, o que contribui para a exposição de resultados conflitantes, ambíguos ou espúrios.

Visando promover abordagens mais abrangentes e integradas dos sistemas de avaliação de desempenho quanto ao seu desenho e uso, Ferreira e Otley (2009) propõem uma plataforma de análise. Segundo os autores, esse modelo, pautado especialmente nas contribuições de Simons (1995) e Otley (1999), permite fornecer uma visão holística dos principais aspectos de um sistema de avaliação de desempenho, especialmente relacionados à sua estrutura, operação e utilização, ao invés de abordar apenas aspectos específicos desses sistemas.

A referida plataforma foi utilizada em estudos empíricos, como de Collier (2005), em empresa multinacional da Austrália; Oyadomari *et al.* (2012), em empresa brasileira distribuidora de materiais elétricos; Pone (2012), em operadoras de telefonia móvel da Albânia; Beuren e Teixeira (2014), em instituição de ensino superior privada localizada na região Sul do Brasil. Portanto, não se identificaram pesquisas que investigaram o emprego dessa plataforma em Centros de Serviços Compartilhados (CSC). Presume-se que a aplicação da referida plataforma seja peculiar nessa concepção de serviços, dadas as suas características.

CSC são estruturas concentradas de atividades administrativas que buscam fornecer às organizações vantagens competitivas decorrentes de redução de custos e da melhoria do nível desses serviços, algo difícil de alcançar em estruturas tradicionais que mantêm tais serviços dispersos nas unidades da corporação (QUINN; COOKE; KRIS, 2000; HERBERT; SEAL, 2012). Assim, seus gestores devem lançar mão de sistemas de avaliação de desempenho, como o BSC, para que possam ser alcançados os objetivos estabelecidos quando a área de serviços compartilhados foi criada (SOUZA; CORRÊA, 2011).

Com base no exposto elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: Como o *Balanced Scorecard* foi desenhado e é utilizado em um Centro de Serviços Compartilhados? Desse modo, objetiva-se analisar o desenho e uso do BSC em um Centro de Serviços Compartilhados. Utilizou-se a plataforma proposta por Ferreira e Otley (2009), com o intuito de visualizar adaptações do modelo original do BSC na empresa objeto de estudo, considerando as peculiaridades nos objetivos de uma unidade de serviços compartilhados.

O estudo se justifica pela relevância da utilização da plataforma proposta por Ferreira e Otley (2009) em pesquisas empíricas que buscam abordar tais sistemas de forma mais holística, vislumbrando a possibilidade de contribuição para o desenvolvimento mais sistemático do conhecimento nesse campo. Ferreira e Otley (2009) reconhecem a necessidade de evidências empíricas para a validação da robustez e adequação do modelo, especialmente na realização de estudos de caso. Assim, este estudo pretende contribuir com o rol de pesquisas empíricas realizadas com essa plataforma para validação e julgamento de sua adequação.

É possível encontrar na literatura acadêmica alguns relatos de estudos de caso promovidos em unidades de serviços compartilhados utilizando como temática o *Balanced Scorecard*, como as pesquisas de Silva, Santos e Santos (2005) e Kuo e Wu (2012). A principal distinção da pesquisa proposta está na adoção de uma plataforma abrangente, capaz de fornecer uma visão holística dos principais aspectos do desenho e uso do sistema adotado.

A escassez de estudos de contabilidade gerencial que abordam sobre CSC, como apontado por Souza e Corrêa (2011) e Herbert e Seal (2012), é um forte argumento para a realização dessa investigação. Esses autores também sugerem a realização de novos estudos nessa área, com abordagens relacionadas à criação de medidas financeiras e não financeiras para a avaliação de desempenho, cuja lacuna se vislumbra explorar no presente estudo.

A importância da pesquisa em um CSC é reforçada pela crescente presença dessa

estrutura nas organizações desde a década de 1990 (BERGERON, 2003), já presentes em organizações privadas de grande reputação global, como na American Express, General Electric, Hewlett-Packard, IBM e Johnson & Johnson (BERGERON, 2003), e em organizações do setor público (MCIVOR; MCCRACKEN; MCHUGH, 2011).

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 *Balanced Scorecard*

O surgimento de novas técnicas, artefatos ou instrumentos de Contabilidade Gerencial tem sido considerado como uma resposta às necessidades dos gestores diante da competitividade do cenário global, fato que busca manter a relevância dessa atividade no mundo empresarial (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998).

Determinados artefatos de Contabilidade Gerencial foram elaborados para contribuir com o processo estratégico da organização, buscando traduzir a estratégia em termos operacionais e orientar o processo de tomada de decisão dos gestores (KAPLAN; NORTON, 2001). Estes artefatos combinam informações financeiras e não financeiras com foco na estratégia organizacional (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; KAPLAN, 2009).

Entre os artefatos gerenciais que incluem tais elementos estão os sistemas de avaliação de desempenho para “quantificar a eficiência e eficácia das ações” (NEELY; GREGORY; PLATTS, 1995, p. 81). Para Ferreira e Otley (2009), os sistemas de avaliação de desempenho são utilizados, entre outras funções, para transmitir objetivos e metas em toda a organização, auxiliar o processo estratégico e facilitar a mudança e o aprendizado organizacional.

O *Balanced Scorecard*, proposto em 1992 por Robert S. Kaplan e David T. Norton, está entre os instrumentos de avaliação de desempenho que buscam realizar a ligação entre indicadores e estratégia, também conhecidos como sistemas estratégicos (ITTNER; LARCKER; RANDALL, 2003) ou contemporâneos (FRANCO-SANTOS; LUCIANETTI; BOURNE, 2012) de avaliação de desempenho.

O BSC é composto por medidas financeiras e não financeiras organizadas em quatro perspectivas distintas do negócio (financeiro, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento), que devem ser evocadas com a realização de quatro questões básicas: (i) como os clientes nos veem; (ii) em que devemos ser excelentes; (iii) podemos continuar a melhorar e criar valor?; (iv) de que forma vamos olhar para os acionistas? (KAPLAN; NORTON, 1992). Os autores argumentam que, ao combinar as quatro perspectivas, o BSC pode esclarecer os gestores sobre os inter-relacionamentos existentes entre desempenho operacional e desempenho financeiro, o que possibilita melhorias no processo de tomada de decisão.

Kaplan e Norton (1996) aduzem que o modelo BSC tem sido utilizado para diversos propósitos, como, para a comunicação e melhoria da estratégia, alinhamentos de metas individuais e das unidades com a estratégia definida, ligar os objetivos com os orçamentos e metas, e alinhamento de iniciativas. Mooraj, Oyon e Hostettler (1999) ressaltam a importância do BSC como um elemento facilitador de um processo de *feedback* 360°. Nørreklit (2000) argumenta que seu principal papel está na construção da racionalidade organizacional.

No entanto, o BSC não é um sistema isento de críticas. Nørreklit (2000) afirma que pressupostos relacionados às ligações de causa-efeito do modelo de avaliação de desempenho podem ser questionáveis, especialmente quanto às ligações relacionadas com a satisfação dos clientes, o que, como efeito, pode resultar na definição de indicadores falhos, que implicam baixo desempenho e comportamentos disfuncionais. Malmi (2001) notou que tais ligações nos indicadores elaborados não são bem entendidas pelas empresas, além de questionar se o BSC é capaz de refletir as estratégias definidas das diversas áreas gerenciáveis da empresa.

Pessanha e Prochnik (2004) verificaram empiricamente a relevância das seguintes críticas: (i) exclusão de partes interessadas; (ii) possível negligência à missão; (iii) possível

negligência a fatores culturais; (iv) pouca participação dos colaboradores; (v) rejeição para medidas consideradas inadequadas; (vi) sobrecarga de trabalho e resistência dos empregados; (vii) número excessivo de medidas; (viii) dificuldade de consenso na elaboração do BSC.

A despeito das críticas existentes, o BSC continua sendo uma inovação disseminada na Contabilidade Gerencial, atraindo contínuo interesse de gestores e pesquisadores (NØRREKLIT *et al.*, 2012) e sendo adotado em diversas formas de organização (KAPLAN, 2009), cujas particularidades devem ser observadas para a obtenção de resultados coerentes com seus objetivos (KAPLAN, 2009; BISBE; BARRUBÉS, 2012). Os Centros de Serviços Compartilhados (CSC) podem ser considerados formas particulares de organização, com estrutura e objetivos distintos que devem ser conhecidos para uma possível aplicação do BSC.

## 2.2 Serviços Compartilhados

Considera-se que o surgimento dos serviços compartilhados advém da necessidade de minimização de processos não relacionados ao *core business* das empresas e às limitações dos modelos de negócios mais tradicionais, tendo em vista a existência de diversos processos administrativos das unidades de negócio identificados em duplicidade na organização (como finanças, recursos humanos e tecnologia da informação) e que acabam em desviar o foco dos gestores dessas unidades das operações estratégicas (como compras, produção, logística e vendas) (SCHULMAN *et al.*, 2001; BERGERON, 2003).

Serviços compartilhados representam a união de processos de suporte em uma organização separada, que fazem desses processos o centro de seu próprio negócio. Com isso, ao mesmo tempo em que os gestores das unidades de negócio obtêm maior enfoque nos seus processos principais ao serem liberados de atividades de suporte outrora consideradas como aquelas que agregam pouco valor, as áreas de serviços compartilhados, ao enfocarem as atividades de suporte, são capazes de perceber ganhos em eficiência e eficácia nessas operações, promovendo resultados positivos para a organização (SCHULMAN *et al.*, 2001).

Uma definição funcional para serviços compartilhados é proposta por Schulman *et al.* (2001), ao afirmar que tal prática envolve a concentração de recursos da empresa em atividades outrora dispersas na organização, visando servir os clientes internos de modo a auxiliá-los a satisfazer os clientes externos, provendo serviços de alto nível com baixo custo e agregando valor à empresa. Bergeron (2003) define serviços compartilhados como uma estratégia na qual funções de um negócio existente são concentradas em uma nova unidade semiautônoma, estruturada de modo a promover eficiência, criação de valor, redução de custos e melhorias nos serviços prestados aos clientes internos.

Nota-se que Schulman *et al.* (2001) e Bergeron (2003) utilizam em suas definições de serviços compartilhados o termo “concentração” ao invés de “centralização”. O foco de serviços compartilhados não trata de mera centralização, já que tal enfoque carrega uma mentalidade corporativa, voltado à matriz da empresa, o que, de acordo com os autores, diminui a responsabilidade do pessoal quanto à diminuição de custos e nível de serviço.

O enfoque de concentração remete à negociação direta entre as unidades de negócio e o CSC. As negociações com relação aos serviços que serão transferidos e ao nível de serviço desejado ocorrem diretamente entre as partes por meio dos Acordos de Níveis de Serviço, habilitando a captação dos melhores elementos da centralização e da descentralização, como padronização, economias de escala e motivação em atender as necessidades dos clientes como ocorre no mercado (SCHULMAN *et al.*, 2001; BERGERON, 2003).

A utilização dessa abordagem em serviços compartilhados pode resultar em diversos benefícios para a organização. Schulman *et al.* (2001) elencam os seguintes: (i) aumento de poder de barganha com fornecedores quanto a condições e preços; (ii) economias de escala com a padronização e concentração de atividades de tesouraria, contas a pagar, contas a

receber e administração de estoque; (iii) padronização de processos e procedimentos; (iv) foco na adoção e uso de melhores práticas; (v) melhoria na acurácia e uniformidade das informações; (vi) foco das unidades de negócio no *core business* da organização.

Sob o ponto de vista organizacional, Bergeron (2003) aponta os seguintes benefícios esperados: (i) redução de custos; (ii) melhoria dos serviços; (iii) menores distrações das atividades principais da entidade; (iv) possibilidade de transformação da área de serviços compartilhados em um centro de lucro ao concentrar atividades externas à organização. Na perspectiva das unidades de serviços compartilhados, o autor aponta os seguintes benefícios: (i) aumento da eficiência com padronização de processos e aplicação de novas tecnologias; (ii) redução das necessidades de pessoal; e (iii) economias de escala.

Depreende-se do exposto que há proposições teóricas de benefícios decorrentes da adoção de serviços compartilhados em organizações. Isto também é observado em trabalhos empíricos, como nos de Borman (2010), Faria e Gonçalves (2010), Ramphal (2011) e Portulhak *et al.* (2013). Pode-se presumir que, para obter os benefícios esperados, os CSC devem utilizar sistemas de controle gerencial para acompanhar os resultados e alinhar os objetivos dessa nova estrutura organizacional. Um desses sistemas de controle gerencial é o *Balanced Scorecard*, como relatado em proposições e estudos empíricos a seguir elencados.

### **2.3 *Balanced Scorecard* em Centros de Serviços Compartilhados**

O BSC não pode ser utilizado da mesma forma em todas as organizações, já que cada uma possui seu conjunto de regras tácitas ou explícitas (MOORAJ; OYON; HOSTETTLER, 1999; BISBE; BARRUBÉS, 2012). Especialmente naquelas que possuem prioridades estratégicas distintas das organizações privadas, em que adaptações ao modelo são requeridas (LAWRIE; COBBOLD; MARSHALL, 2004; KAPLAN, 2009). Pressupondo que as prioridades estratégicas de unidades que englobam atividades operacionais diferem das prioridades de unidades de suporte administrativo, pode-se esperar que CSC's realizem o desenho e o uso do BSC com algumas adequações.

Quanto às proposições, nota-se na literatura acadêmica a adaptação sugerida por Schulman *et al.* (2001), que entendem que as quatro dimensões do BSC para serviços compartilhados poderiam ser: (i) financeira (baseada na contabilidade, no balanço patrimonial e em relatórios de custos); (ii) parceria (satisfação do cliente, reputação da marca/imagem; serviço ao cliente); (iii) operação (desempenho de processos, *benchmarking*, confiança, produtividade); (iv) inovação (novas patentes, satisfação do empregado, *turnover*).

Serra (2012) desenvolveu uma proposta de BSC para um Centro de Serviços Compartilhados, utilizando as perspectivas propostas na obra de Kaplan e Norton (1992), considerando a estratégia adotada pelo CSC. O estudo resultou no desdobramento da proposta para as áreas pertencentes à unidade (tesouraria, contas a receber, contas a pagar, serviços de apoio, contabilidade geral, sistemas de informação) e em uma proposta de remuneração variável ligada ao alcance das metas definidas e com indicadores do BSC.

Silva, Santos e Santos (2005) realizaram um estudo de caso em uma organização com produção e comercialização de gêneros alimentícios. Seu BSC continha as seguintes perspectivas: a) financeira (custos e despesas); b) parceiros (satisfação do serviço e percepção de valor); c) excelência operacional (melhoria contínua, realização de objetivos de desempenho e serviços entregues); d) aprendizado e crescimento (avaliação de competências e matriz de conhecimento). Observaram que a adoção do BSC pelo CSC da organização confirmou as expectativas firmadas quando da sua criação. Com a adoção do BSC, foram percebidos ganhos acima do esperado nas quatro perspectivas, considerando as relações de causa-efeito. Os custos incorridos foram 13,2% menores em comparação ao mercado, 24,3% menores do que o orçado e 23,3% menores do que no ano anterior.

Kuo e Wu (2012) realizaram um estudo de caso em uma unidade de serviços compartilhados pertencente a uma concessionária de veículos. Como principais enfoques tiveram o processo de implantação do BSC na unidade objeto de estudo e os efeitos cognitivos e de mudanças comportamentais nos empregados com a adoção do BSC. Os resultados mostraram forte aderência dos empregados à estratégia da unidade com a adoção do BSC, além de mudança comportamental dos empregados de uma posição de foco na execução de seu trabalho para uma postura de foco na execução da estratégia da unidade.

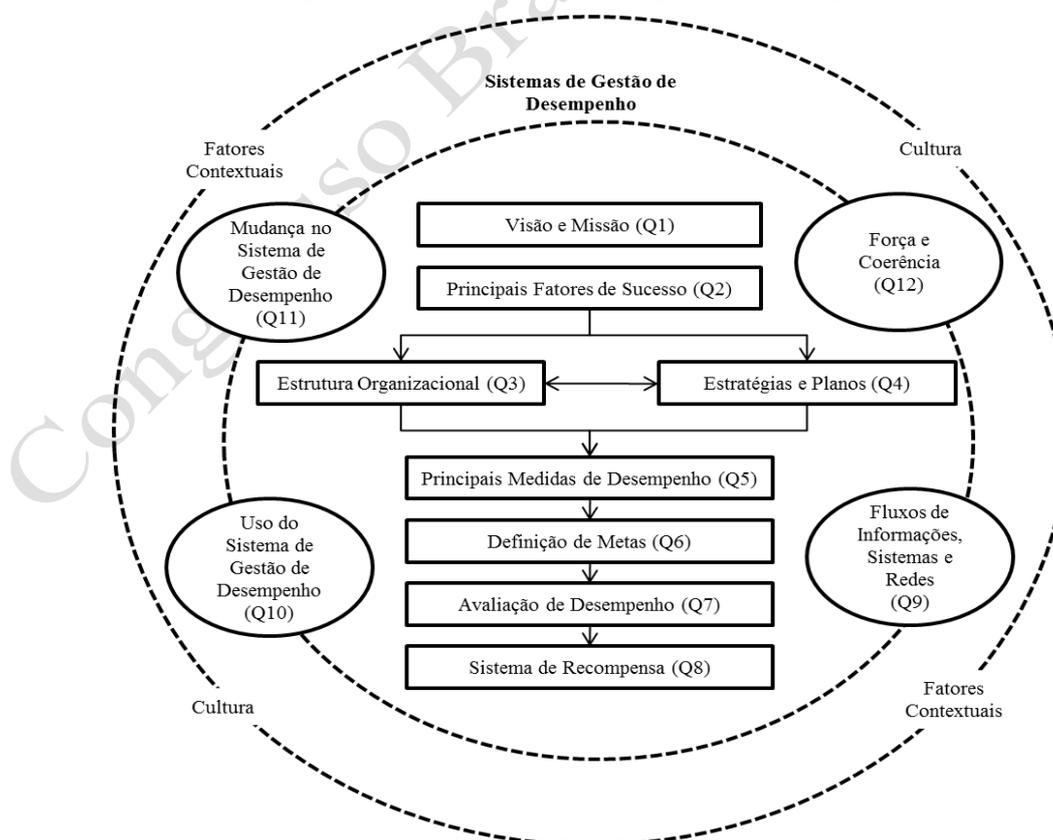
Nos estudos empíricos que aliam BSC e CSC, nota-se que foram abordadas questões relativas ao processo de implantação, resultados e aspectos específicos sobre seu desenho. Portanto, permanecem lacunas sobre um estudo abrangente relativo ao desenho e uso do sistema de avaliação de desempenho em CSC. Com isso, apresenta-se a seguir o delineamento metodológico elaborado com vistas à fornecer uma visão holística sobre a aplicação do BSC em um CSC, utilizando a plataforma preconizada por Ferreira e Otley (2009).

### 3 Metodologia da Pesquisa

Esta pesquisa de abordagem qualitativa emprega como estratégia de pesquisa o estudo de caso, realizado em um Centro de Serviços Compartilhados (CSC), localizado na região Sul do Brasil. Portanto, configura-se em um caso único e holístico (YIN, 2001). A escolha dessa unidade de serviços compartilhados decorre do fato de utilizar o BSC para avaliação de desempenho, bem como por se tratar de uma estrutura consolidada, por estar em operação há mais de seis anos e envolver diversas atividades de *back office* (financeiro, recursos humanos, logística e central de relacionamento) para unidades do grupo empresarial situadas na América Latina e Europa.

Para análise do desenho e uso do sistema de avaliação de desempenho do CSC, optou-se por utilizar a plataforma de Ferreira e Otley (2009), conforme justificado na introdução deste estudo. Na Figura 1, expõe-se a estrutura dessa plataforma.

Figura 1 – Estrutura do sistema de gestão de desempenho



Fonte: Ferreira e Otley (2009, p. 268).

A plataforma exibida na Figura 1 constitui-se de 12 questões, sendo as primeiras oito funcionais, consideradas centrais para o entendimento do sistema de avaliação, e as quatro seguintes sobre cultura e fatores contextuais, que impactam no desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e contribuem para a construção de uma descrição mais holística (FERREIRA; OTLEY, 2009). Tanto as questões funcionais como as questões contextuais foram replicadas da proposta de Ferreira e Otley (2009).

A partir da plataforma de Ferreira e Otley (2009), foi possível traçar estratégias de abordagem de cada questão e de seleção dos indivíduos. Com isso, evidências foram coletadas por meio de entrevistas semiestruturadas realizadas junto a gestores das áreas de recursos humanos, finanças e atendimento ao cliente, no período de abril a maio de 2015, com duração média de 81 minutos. Todas as entrevistas foram registradas em gravador de áudio e posteriormente transcritas e analisadas em conjunto com os documentos fornecidos pela empresa objeto de estudo, para verificar o alinhamento teórico-empírico pautado no *framework* de Ferreira e Otley (2009).

#### 4 Descrição e Análise dos Resultados

O CSC investigado pertence a um conglomerado empresarial que atua nos setores de tecnologia industrial e predial, bens de consumo e energia, e realiza atividades de *back office* exclusivamente para as unidades do grupo. O grupo possui mais de cem anos, com presença nacional há pelo menos 60 anos e consta no ranking *Fortune Global 500* do ano de 2014, destinado às maiores empresas globais. Mantém em seu quadro mais de 300 mil funcionários e conta com faturamento anual em torno de 48 bilhões de euros, dos quais aproximadamente 20% são consumidos por custos administrativos e de distribuição, geridos em sua maioria por CSC's distribuídos em 15 países.

Na caracterização do perfil dos entrevistados foi solicitado que identificassem a sua posição hierárquica, a relação com a empresa, além de possíveis pontos capazes de contribuir no entendimento de suas interações com o Sistema de Avaliação de Desempenho. Os dados levantados estão expostos no Quadro 1.

Quadro 1 – Perfil dos entrevistados

Função	Área	Tempo na empresa (anos)	Tempo na função (anos)	Escolaridade	Formação Acadêmica
Gestor	Recursos Humanos	7	2	Superior Completo	Economia
Gestor	Central de Atendimento	12	5	Superior Completo	Rel. Públicas
Gestor	Financeiro	10	1	Superior Completo	Administração

Fonte: dados da pesquisa.

As respostas às questões das entrevistas foram enquadradas no *framework* apresentado na Figura 1 de forma a sintetizar o modo como está desenhado e é utilizado o sistema de avaliação de desempenho dentro do CSC. No Quadro 2 são apresentadas as principais características levantadas para cada item da plataforma teórica.

Quadro 2 – Características do Sistema de Avaliação de Desempenho

Componentes do <i>Framework</i>	Características
Visão e missão	A empresa atualizou recentemente o posicionamento da marca, valores, missão e visão, unificando-os entre todas as unidades.
	A missão e a visão citadas pelos gestores do CSC demonstram alinhamento parcial com a missão e visão oficial da empresa.
	O foco comum dos gestores está relacionado com a redução de custos, aumento da qualidade e expansão do rol de serviços prestados.
	A comunicação é realizada por meio de reuniões e rede social interna.

Fatores-chave de sucesso	São elencados anualmente cinco fatores principais a partir do BSC.
	O BSC é visto como uma ferramenta de planejamento de longo prazo.
	Os clientes pressionam por foco na redução de custos, de tempo de execução das atividades e de taxa de erro.
	São realizadas pesquisas de satisfação com o cliente para avaliar aspectos subjetivos, enquanto os indicadores-chave de sucesso (KPI's) traduzem o alcance de pontos quantitativos.
Estrutura organizacional	Nota-se que a estrutura é altamente hierarquizada e centralizada, ocorrendo o uso constante de manuais produzidos pela matriz ou pelos “donos” dos processos.
	Utiliza equipes enxutas. Novas contratações devem ser justificadas ao corporativo pela precificação dos processos atendidos.
	Os gestores coordenam vários grupos e tem autonomia circunscrita a assuntos que não impactem o <i>core business</i> ou aumentem os custos.
	Na medida em que a relação entre o CSC e as áreas corporativas se desenvolve, há percepção de melhora subjetiva na autonomia do CSC.
Estratégias e planos	O processo ocorre de forma <i>top-down</i> : as definições se originam na divisão europeia e o CSC faz o desdobramento para os gestores.
	Há preocupação constante com custos e limites orçamentários.
	Funções estratégicas devem permanecer na divisão (corporativo). O CSC tende a comportar estritamente funções de <i>back office</i> .
	O CSC tem a função de prover informações para a alta administração, sem participação direta no âmbito estratégico.
	A comunicação acontece via reuniões para apresentação dos desdobramentos.
Principais medidas de desempenho	Medidas de desempenho objetivas combinadas com aspectos comportamentais.
	São utilizados indicadores para custos, tempo de realização das atividades e erros.
	Medidas vinculadas às expectativas dos “donos” do processo.
	Preocupação em deixar claro para os colaboradores que as funções desempenhadas estão relacionadas com objetivos mais amplos da organização.
	Os KPI's gerais são exibidos em monitores espalhados pela empresa, os KPI's individuais são discutidos em separado.
Definição de metas	As metas são estabelecidas em termos anuais e dificilmente sofrem ajustes.
	As metas originam-se dos Acordos de Níveis de Serviço de cada processo.
	As metas são traçadas nos níveis individual, departamental e geral.
Avaliação de desempenho	É utilizado plano de desenvolvimento individual para a progressão na carreira.
	Há <i>feedback</i> oficial realizado periodicamente, mas o gestor faz o seu acompanhamento semanal com um <i>feedback</i> “não oficial”.
	São avaliados os KPI's e mais oito competências comportamentais, a partir de aspectos observáveis.
	Ainda que se tente reduzir a subjetividade, o gestor se utiliza do “ <i>feeling</i> ” nos pontos comportamentais.
Sistema de recompensas	Uso predominante de recompensas financeiras.
	Programas de incentivo a atitudes positivas, como cooperação, em que o indicado recebe bônus para compras.
	Programa de melhoria contínua de processos, que oferece bônus aos participantes.
	As recompensas acompanham os cenários, a partir de um escalonamento com fatores máximos, médios e insatisfatórios.
Fluxos de informações, sistemas e redes	Ao final de cada ano, realiza-se uma comparação entre o planejado e o realizado, e a partir dessa análise ocorrem revisões para os próximos ciclos de planejamento.
	Há trabalho de <i>coaching</i> individual, mas a metas existentes não demonstram forte preocupação no aprendizado.
	<i>Workshops</i> são promovidos periodicamente para discussão dos resultados atingidos.
	Maior foco nos resultados e pouca atenção nos métodos utilizados pelos gestores.
Uso do Sistema de Gestão de Desempenho	Os KPI's estão fortemente relacionados com a avaliação.
	Predominância do uso das informações para diagnóstico.
	Uso dos KPI's para <i>benchmarking</i> global com os outros CSC's.
Mudança no Sistema de Gestão de Desempenho	A mudança da estratégia global da empresa, em decorrência de fatores econômicos, e o aprendizado na operação do CSC, tem exigido ajustes no sistema.
	As metas que são utilizadas para calibrar o sistema têm se tornado cada vez mais

	agressivas.
	Uma mudança na gestão do CSC trouxe maior confiança no sistema e os funcionários têm entendido melhor o que se espera deles e como atingir.
Força e coerência	A relação entre BSC, objetivos anuais, KPI's do CSC, métricas dos processos e monitoramento individual, são vistos como claros e coesos pelos gestores.
	A nova gestão conseguiu introduzir um aumento da controlabilidade pelos gestores.
	Há o sentimento de que fatores subjetivos são difíceis de serem captados, mas o sistema tem sido capaz de atender o necessário devido ao foco do CSC ser altamente quantitativo.

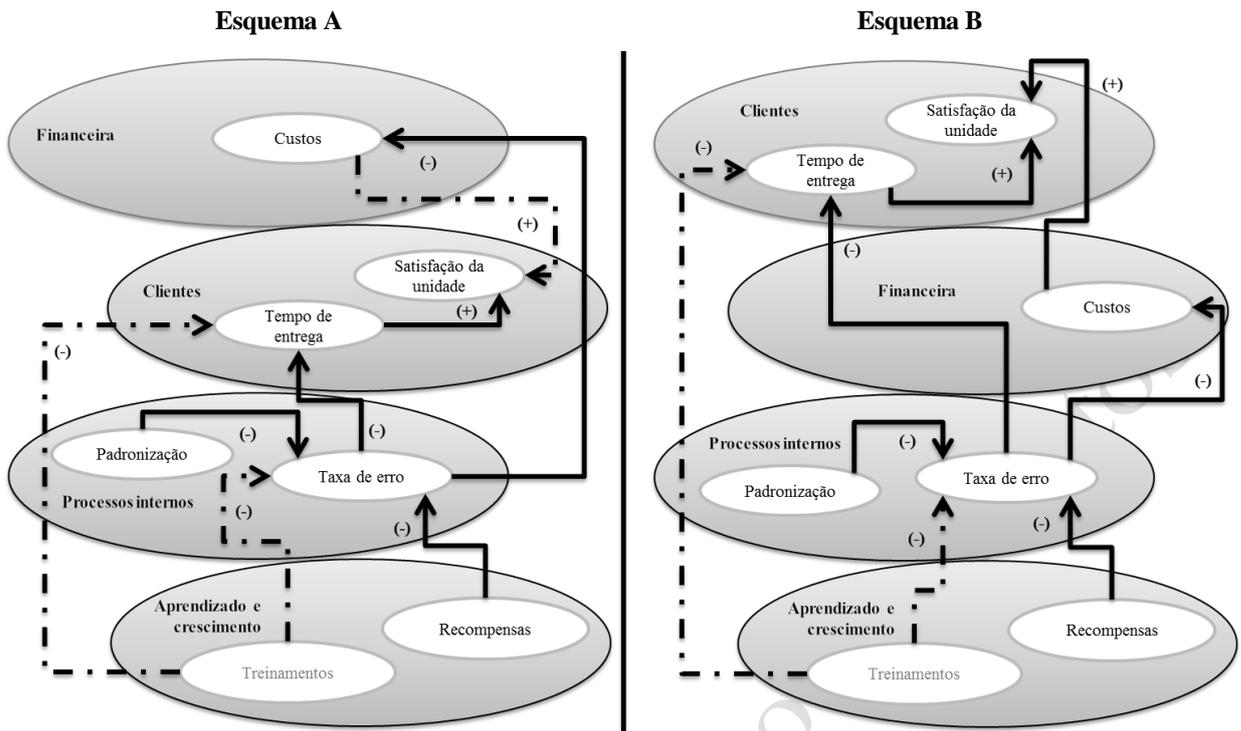
Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se no Quadro 2 que o CSC apresenta forte viés operacional, concentrando atividades de suporte às divisões do *core business*. Assim, o foco é restrito a temas como redução de custos, otimização do tempo e diminuição da taxa de erros, que quando mantidos abaixo do estipulado nos Acordos de Níveis de Serviço, são entendidos como sendo de boa qualidade e elevam a satisfação dos clientes. Esse contexto é motivo de discrepância entre os gestores, pois a empresa lançou recentemente uma nova orientação para sua estratégia e cultura organizacional, composta por objetivo, motivação, foco estratégico, forças e valores, cada uma com desdobramentos mais detalhados, que devem guiar toda a organização, independentemente da área. No entanto os gestores fazem pouca referência a eles, e normalmente os elementos de valores, foco estratégico e força se confundem, revelando que as alterações ainda estão sendo absorvidas.

Essas características do CSC apontam para diferenças no uso do BSC quando comparado com a proposta original de Kaplan e Norton (1992). No CSC em questão, a situação retratada por meio *framework* de Ferreira e Otley (2009) mostra uma estrutura em transição que, devido a mudanças na gestão e no reposicionamento da marca, passa por um aumento de produtividade e de confiança, tanto dos funcionários quanto dos clientes, mas ainda tem dificuldades em superar o foco em aspectos operacionais e absorver preocupações estratégicas agora consideradas unificadores pela empresa. No entanto, o reposicionamento da empresa não esclarece a relevância da dimensão de aprendizado e crescimento, o que se acentua com a falta de ênfase de indicadores para essa dimensão em seu BSC, embora este tenha sido concebido a partir das dimensões tradicionais (financeiro, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento). Um dos gestores argumenta que “[...] no centro de serviços, por conta de encarecer o custo da operação, treinamento nunca foi muito visto. Então, tem ano que as pessoas não fazem treinamento, só alguns treinamentos obrigatórios”.

Mesmo as dimensões que são mais utilizadas denotam autonomia restrita e foco financeiro, como esclarece outro gestor ao ilustrar seu processo: "os nossos colaboradores têm metas basicamente relacionadas ao alcance dos nossos KPI's, os *targets* que os nossos clientes definem. Logo as metas deles estão ligadas a isso, tem que manter conforme o definido, conforme o desejado pelo cliente". Esse mesmo gestor ainda ressalta que: "todos eles têm metas de melhorias, então eles também tendem a identificar melhorias no processo deles para que possam sugerir mudanças nos mesmos e ter um ganho, seja monetário, de produtividade, ou de satisfação". As referidas particularidades estão representadas na Figura 2.

Figura 2 – Causa e efeito do BSC no CSC estudado – desenho e uso



Fonte: Dados da pesquisa, adaptado de Kaplan e Norton (1996)

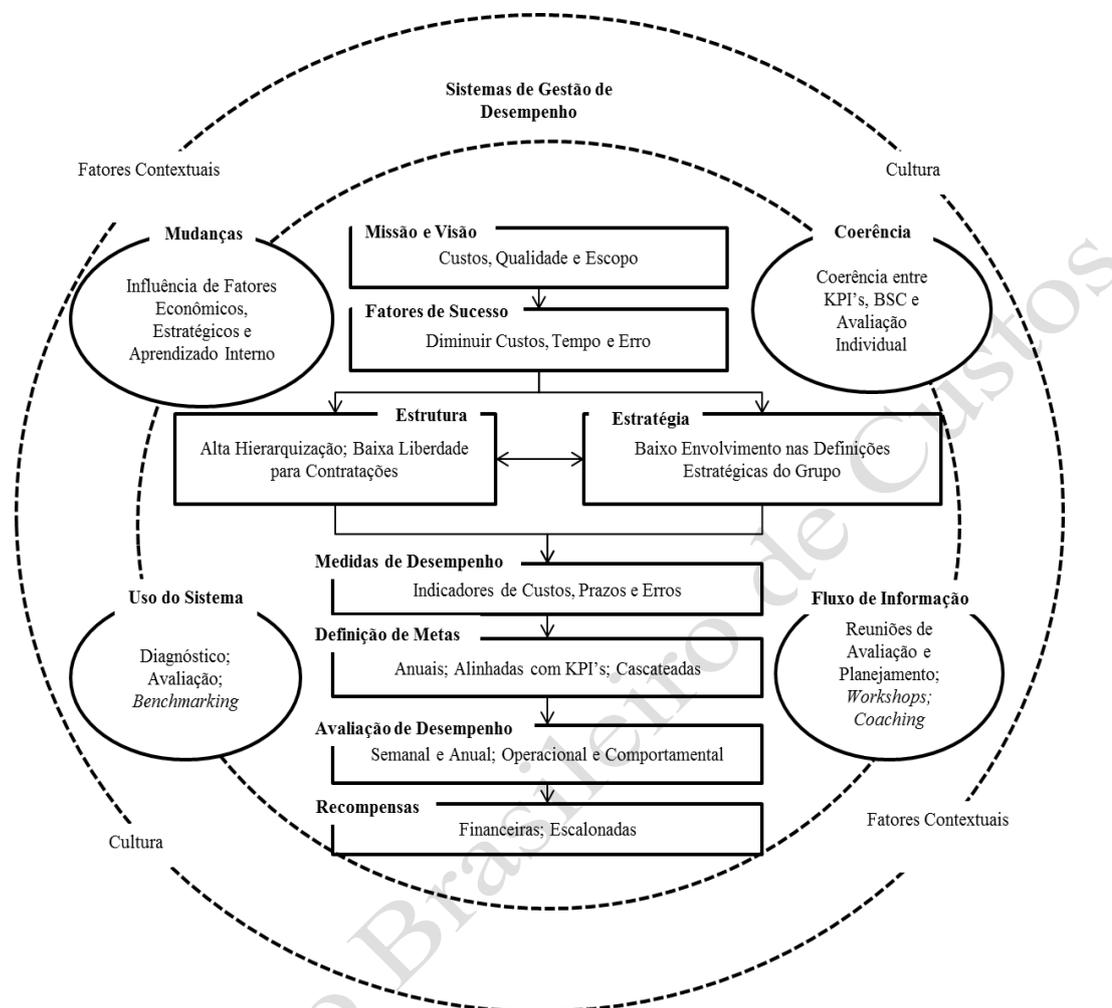
Destaca-se no Esquema A da Figura 2, as setas pontilhadas que conectam as atividades de treinamento (perspectiva de aprendizado e crescimento) com taxa de erro (perspectiva de processos internos) e tempo de entrega (perspectiva de clientes), evidenciando as implicações da ausência de enfoque em treinamentos e capacitação nas relações de causa-efeito. Neste esquema, é apresentado o desenho do BSC da empresa face ao seu uso pelos gestores, e essa dinâmica revela uma inversão na relação de causa-efeito entre custo e satisfação do cliente (seta pontilhada), sendo a redução de custos (perspectiva financeira) a principal causa do efeito satisfação do cliente (perspectiva dos clientes), que seria a medida final da eficácia do CSC enquanto unidade do grupo empresarial. A constatação de que a redução de custos (perspectiva financeira) é a principal causa do efeito satisfação do cliente (perspectiva dos clientes), é aplicada ao desenho no Esquema B, e sua análise conjunta evidencia as incongruências entre o desenho tradicional do BSC e o uso adaptado à realidade do CSC.

Em decorrência das características específicas e do direcionamento estratégico do CSC, constatou-se pouca autonomia de decisões e forte dependência de divisões do *core business*, normalmente chamadas de clientes ou donos do processo. Isso torna o uso do BSC limitado e possivelmente distorcido, a ponto dos gestores o verem como um instrumento unicamente de planejamento de longo prazo. O uso interativo preconizado por Simons (1995) prevê características dinâmicas e preditivas, mas o que se observou no CSC é a predominância do uso diagnóstico.

Quanto ao *framework* utilizado, Ferreira e Otley (2009) destacam que os sistemas de crenças e limites podem estar além do domínio das subsidiárias, o que torna necessário estender a análise a toda a organização para identificar o ajuste de cada sistema de controle e prover uma perspectiva mais compreensível. O perfil do CSC em análise e a sua dependência de outras unidades da empresa podem contribuir para explicar a dificuldade da leitura dos sistemas de crenças e limites. Esses, conforme as entrevistas e os documentos analisados, estão ajustados somente aos Acordos de Níveis de Serviço, que posteriormente se traduzem em KPI's e resultam no entendimento de que os custos devem ser os balizadores das

atividades exercidas. A estrutura do sistema de gestão de desempenho do CSC objeto de estudo pode ser compreendida de forma holística na Figura 3.

Figura 3 – Estrutura do sistema de gestão de desempenho do CSC estudado



Fonte: Dados da pesquisa, adaptado de Ferreira e Otley (2009)

Considerando a síntese das informações pautadas na plataforma de Ferreira e Otley (2009), representada na Figura 3, nota-se que o *framework PMS* é capaz de oferecer descrições significativas relativas ao desenho do BSC e a forma como é usado em uma estrutura organizacional com serviços compartilhados. Possibilitou análises críticas a respeito do sistema de gestão de desempenho aplicado na unidade objeto de estudo, como no caso das possíveis inconsistências na definição de causa-efeito entre as perspectivas do desenho utilizado pelo CSC.

Embora o *framework* de Ferreira e Otley (2009) permita uma análise holística, dois pontos chamam a atenção. Primeiro, aspectos culturais intrínsecos não foram captados na análise. O CSC em questão compõe a estrutura de uma empresa multinacional de origem europeia e sua matriz se encarrega de tomar as decisões estratégicas e desdobrá-las ao seu grupo de CSC's. No entanto, a metodologia não elucidou possíveis características particulares do caso brasileiro. Segundo, ainda que o referido *framework* capture alguns aspectos das relações de poder, a caracterização dessas relações fica dispersa no instrumento, pouco é evidenciado sobre os mecanismos de enfrentamento no CSC quanto as pressões das outras áreas e de como isso pode refletir-se no sistema de avaliação de desempenho.

## 5 Considerações Finais

Este estudo objetivou analisar o desenho e uso do *Balanced Scorecard* em um Centro de Serviços Compartilhados. Para isso, foi utilizado o *framework Performance Management Systems* (PMS) proposto por Ferreira e Otlely (2009), o qual se fundamenta em estudos dos referidos autores e nas Alavancas de Controle de Simons (1995), o que permite uma análise integrada dos aspectos estratégicos, seus desdobramentos em medidas de desempenho e a congruência de sua utilização, evidenciando as interfaces do Sistema de Controle Gerencial utilizado pela empresa.

A aplicação dessa plataforma revelou que o CSC investigado utiliza o BSC com suas quatro dimensões tradicionais. No entanto, embora o desenho do BSC siga seu formato original, o uso demonstrou: (i) restrições provenientes do direcionamento estratégico, com forte apelo para a redução de custos; (ii) estrutura organizacional vertical e centralizada, com dependência dos donos do processo para o estabelecimento dos objetivos, KPI's e métricas; (iii) uso das informações com características de diagnóstico, com metas anuais rígidas, e os resultados utilizados como *feedback*; (iv) menor margem para avaliações subjetivas, tendo em vista o foco quantitativo da gestão da estrutura; (v) pouca ênfase em elementos de aprendizado e crescimento organizacional gerenciados pelo sistema.

Os sistemas de crenças e de limites podem ser reconhecidos pela análise da missão, visão, estratégia, planos e fatores chave de sucesso (FERREIRA; OTLEY, 2009), que neste caso apontam para a difusão de uma mentalidade focada em eficiência operacional, com redução de custos, prazos e taxas de erro, e em que os limites de ação são estabelecidos pelo nível de serviço acordado com os clientes internos que transferiram seus processos de *back office* para o CSC. Em consonância a esse sistema, foi observado nas entrevistas que há preocupação constante em não tomar decisões que possam afetar os quantitativos acordados.

O sistema de avaliação da empresa é percebido pelos gestores como coeso e nítido, com forte conexão entre todos os seus níveis, o que pode decorrer do uso simplificado do BSC e do foco em medidas objetivas de desempenho atreladas às recompensas financeiras. Mudanças em virtude da nova gestão, que investiu em uma abordagem mais clara dos indicadores, levaram ao aumento da confiança no sistema. Em contraponto, o reposicionamento da marca e fatores econômicos tem levado à delimitação de objetivos cada vez mais agressivos, o que tem chamado a atenção dos empregados.

Em resumo, a aplicação do *framework* de Ferreira e Otlely (2009) denota no CSC pesquisado um sistema de avaliação de desempenho com quase nenhuma preocupação não financeira, limites bastante rígidos e um sistema de crenças que tem como valores a busca pela melhoria contínua dos processos por meio do controle de custos e de prazos. Nesse contexto, também se torna intrigante a percepção demonstrada a respeito da baixa ênfase em aprendizado e crescimento, visto a necessidade do alcance de níveis de serviço a respeito de diminuição de erros e aumento de qualidade na entrega, mesmo que tal postura seja justificada pelo enfoque em diminuição de custos, o que por vezes pode ser considerada uma postura contraditória ou enviesada dos objetivos estratégicos do CSC.

O uso interativo das informações se mostra mais presente em fatores comportamentais, com *feedback* e *coaching* constantes. No entanto, as informações dos processos seguem predominantemente características de diagnóstico, com decisões *top-down* e monitoramento de resultados para recompensas pelo alcance de metas em áreas-chave. O uso interativo é visível apenas no encorajamento de melhoria constante dos processos, com aumento da especialização, mas sem o uso estratégico das informações para a tomada de decisões de forma dinâmica.

Dessa forma, as evidências elencadas indicam que elementos estratégicos e características típicas de um CSC exigem adaptações no desenho e no uso de um sistema estratégico de avaliação de desempenho como o BSC, o que pode fornecer subsídios para a

compreensão dessas relações e especificidades por acadêmicos e gestores de organizações com estruturas assemelhadas. Tal fato é reforçado com as evidências deste estudo, que a ausência de adaptação das relações de causa-efeito no modelo BSC com vistas às especificidades de um CSC pode comprometer a compreensão dos gestores sobre qual a medida final mais indicada, nesse caso a satisfação dos clientes ao invés da redução de custos.

As conclusões expostas precisam ser consideradas com parcimônia. Este estudo abordou apenas um nível hierárquico, sem apresentar as diferenças que podem ocorrer entre os níveis existentes. Ressalta-se também que foi analisado apenas o CSC, sem abordar as divisões que migram seus serviços para essa estrutura. Além disso, não foi possível distinguir todos os sistemas e suas interfaces, o que pode levar a uma interpretação parcial da realidade vivenciada no CSC. Recomenda-se que as limitações apontadas sejam aprofundadas e/ou ampliadas em estudos futuros.

## Referências

- ALJARDALI, H.; KADERI, M.; TADJINE, T.-L. The implementation of the balanced scorecard in lebanese public higher education institutions. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 62, n. 1, p. 98-108, 2012.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.
- BERGERON, B. **Essentials of shared services**. New Jersey: Wiley, 2003.
- BEUREN, I. M.; TEIXEIRA, S. A. Análise dos sistemas de controle em instituição de ensino superior com o Performance Management and Control. **JISTEM - Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 11, n. 1, p. 169-192, 2014.
- BISBE, J.; BARRUBÉS, J. The Balanced Scorecard as a management tool for assessing and monitoring strategy implementation in health care organizations. **Revista Española de Cardiología**, v. 65, n. 10, p. 919-927, 2012.
- BORMAN, M. Characteristics of a successful shared services centre in the Australian public sector. **Transforming Government: People, Process and Policy**, v. 4, n. 3, p. 220-231, 2010.
- BRAAM, G. J. M.; NIJSSEN, E. J. Performance effects of using the balanced scorecard: a note on the Dutch experience. **Long Range Planning**, v. 37, n. 4, p. 335-349, 2004.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. Adoptions and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management Accounting Research**, v. 9, n. 1, p. 1-19, 1998.
- COLLIER, P. M. Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 3, p. 321-339, 2005.
- FARIA, A. C.; GONÇALVES, M. A. Serviços compartilhados: estudo de caso sobre a atuação da controladoria em 13 países da América Latina. **Brazilian Business Review**, v. 7, n. 2, p. 85-105, 2010.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. T. The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 4, p. 263-282, 2009.

FRANCO-SANTOS, M.; LUCIANETTI, L.; BOURNE, M. Contemporary performance measurement systems: a review of their consequences and a framework for research. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 2, p. 79-119, 2012.

GREILING, D. Balanced scorecard implementation in German non-profit organisations. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 59, n. 6, p. 534-554, 2010.

HERBERT, I. P.; SEAL, W. B. Shared services as a new organisational form: some implications for management accounting. **The British Accounting Review**, v. 44, n. 2, p. 83-97, 2012.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, n. 1-3, p. 349-410, 2001.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F.; RANDALL, T. Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 7-8, p. 715-741, 2003.

KAPLAN, R. S. Conceptual foundations of the Balanced Scorecard. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Org.). **Handbook of Management Accounting Research**. Amsterdã: Elsevier, 2009. Vol. 3. Cap. 3. pp. 1253-1269.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **The balanced scorecard: measures that drive performance**. Boston: Harvard Business Review, 1992. pp. 71-79.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Using the balanced scorecard as a strategic management system**. Boston: Harvard Business Review, 1996. pp. 75-85.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: *Balanced Scorecard***. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **The strategy focused organization**. Boston: Harvard Business School Press, 2001.

KUO, T.; WU, A. The implementation and impact of the Balanced Scorecard on shared service units: a car dealership case. In: AAA MANAGEMENT ACCOUNTING SECTION, 2012, Houston (TX), **Anais...** Houston (TX): AAA, 2012. Disponível em <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1909664](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1909664)>. Acesso em: 26 maio 2013.

LAWRIE, G.; COBBOLD, I.; MARSHALL, J. Corporate performance management system in a devolved UK governmental organisation: a case study. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 53, n. 4, p. 353-370, 2004.

MCIVOR, R.; MCCRACKEN, M.; MCHUGH, M. Creating outsourced shared services arrangements: lessons from the public sector. **European Management Journal**, v. 29, n. 6, p. 448-461, 2011.

MENDES, P.; SANTOS, A. C.; PERNA, F.; TEIXEIRA, M. R. The balanced scorecard as an integrated model applied to the Portuguese public service: a case study in the waste sector. **Journal of Cleaner Production**, v. 24, n. 1, p. 20-29, 2012.

MOORAJ, S.; OYON, D.; HOSTETTLER, D. The Balanced Scorecard: a necessary good or an unnecessary evil? **European Management Journal**, v. 17, n. 5, p. 481-491, 1999.

NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. Performance measurement system design: a literature review and research agenda. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 15, n. 4, p. 80-116, 1995.

NØRREKLIT, H. The balance on the balanced scorecard: a critical analysis of some of its assumptions. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 65-88, 2000.

NØRREKLIT, H.; NØRREKLIT, L.; MITCHELL, F.; BJØRNENAK, T. The rise of the balanced scorecard! Relevance regained? **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 8, n. 4, p. 490-510, 2012.

OTLEY, D. T. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 1, p. 289-299, 1994.

OTLEY, D. T. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

OYADOMARI, J. C. T.; DULTRA-DE-LIMA, R. G.; AGUIAR, A. B.; BALDUSSI, C. A. Modelo de remuneração variável atrelada ao Balanced Scorecard. **TAC**, v. 2, n. 1, p. 33-49, 2012.

PONE, D. **Performance management systems in Albanian mobile operators: two case studies**. Dissertação (Mestrado) – KTH Industrial Engineering and Management, Estocolmo, 2012. Disponível em: <<http://kth.diva-portal.org/smash/get/diva2:556226/FULLTEXT01>>. Acesso em: 18 ago. 2015.

PORTULHAK, H.; ESPEJO, M. M. S. B.; GARCIAS, P. M.; MARTINS, D. B. Papéis, responsabilidades e desafios na implantação e na manutenção de Centros de Serviços Compartilhados. **Revista Iberoamericana de Contabilidade de Gestión**, v. 11, n. 22, p. 1-16, 2013.

QUINN, B.; COOKE, R.; KRIS, A. **Shared services: mining the corporate goal**. Harlow: Prentice-Hall, 2000.

RAMPHAL, R. R. The performance of South African shared services. **South African Journal of Industrial Engineering**, v. 22, n. 1, p. 45-54, 2011.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SCHULMAN, D. S.; DUNLEAVY, J. R.; HARMER, M. J.; LUSK, J. S. **Shared services: serviços compartilhados**. São Paulo: Makron Books, 2001.

SERRA, J. M. F. **Balanced Scorecard: estudo de caso de uma empresa de serviços de gestão**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) - Instituto Politécnico do Porto, Porto, Portugal, 2012. Disponível em: <<http://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/1180>>. Acesso em: 18 ago. 2015..

SILVA, J. A. T.; SANTOS, N. M. B. F.; SANTOS, R. F. A prática dos serviços compartilhados no processo de criação de valor e a aplicação do Balanced Scorecard como instrumento de gerenciamento da performance em estruturas de suporte administrativo. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., Florianópolis, 2005. **Anais...** São Leopoldo: ABCustos, 2005. Disponível em: <[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=611](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=611)>. Acesso em: 18 ago. 2015.

SIMONS, R. **Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: HBS Press, 1995.

SOUZA, M. A.; CORRÊA, R. M. Centros de serviços compartilhados: publicações no Congresso Brasileiro de Custos (CBC) no período de 1998 a 2008. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 1, p. 73-105, 2011.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.