

COORDENAÇÃO DE RELAÇÕES HORIZONTAIS EM CENTROS DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS

Gustavo de Almeida Capellini

Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP)
Rua Tamoios, 64 - Jardim Aeroporto - 17514-110 - Marília - SP - Brasil
gucaellini@fearp.usp.br - (41) 9832 6568

André Carlos Busanelli de Aquino

Livre-Docente pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP)
Professor Associado da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP)
Av. Bandeirantes, 3900 - Monte Alegre - 14040-900 - Ribeirão Preto - SP - Brasil
aaquino@usp.br - (16) 3602 3889

RESUMO

Este artigo analisa a coordenação das relações em um centro de serviços compartilhados (CSC) segundo a literatura do uso da informação contábil na coordenação de Organizações Horizontais. O estudo de caso foi conduzido no centro de serviços financeiros de uma multinacional líder no setor de alimentos e bebidas. Foram analisados os contratos de nível de serviços denominados *SLA* (*Service Level Agreement*) firmados entre o CSC e as demais unidades de negócio, clientes na transação econômica, e também os indicadores utilizados em um sistema de avaliação de desempenho. Foram conduzidas entrevistas com os gerentes e membros da área de relacionamento com clientes responsáveis pelo alinhamento das métricas de avaliação. Observou-se que as ferramentas de controle são utilizadas como suporte para a regulamentação contratual, planejamento, alocação de recursos e remuneração variada com base no desempenho apresentado. Ainda, a coordenação das atividades do CSC estudado se caracteriza por arquétipos de controle diversos, e a avaliação dos resultados de processos e do desempenho dos funcionários pode ser realizada por meio de indicadores não financeiros.

Palavras-chave: Relações Horizontais; Centro de Serviços Compartilhados; Indicadores de Desempenho; Contratos *SLA*; Controle de Processos.

1 INTRODUÇÃO

A literatura de coordenação e controle na última década tem dedicado parte de sua atenção às novas formas de organização da atividade econômica. Fenômenos como *outsourcing*, *joint-venture*, redes, arranjos produtivos locais e parcerias são parte do que se convencionou chamar de *Horizontal Organizations* na literatura contábil (CHENHALL, 2008). Relações coordenadas por hierarquia são substituídas por relações coordenadas por contratos, sem a condição de coerção via autoridade, daí o adjetivo horizontal. Uma destas formas de organização, a priori, dentro das próprias organizações é chamada de Centro de Serviços Compartilhados (*Shared Services Center*).

O uso de centros de serviços compartilhados (CSC) tem sido difundido desde a década de 80 e tem orientado administradores de diversos setores a centralizarem determinadas atividades que podem ser comuns a diversas áreas na empresa. O modelo de CSC é caracterizado pela centralização dos serviços, através da padronização de processos e efetivo ganho de escala, constituindo uma unidade autônoma, avaliada pelos seus resultados gerados, voltada para o usuário do serviço em um processo de melhoria contínua. A centralização dos

serviços comuns proporciona redução de custos por ganhos de escala e melhoria de eficiência nos processos, com melhores resultados dos investimentos de capital, ao mesmo tempo em que melhores investimentos podem ser feitos em tecnologia de informação, gerando dados mais consistentes e confiáveis para toda a organização. Por fim, a melhoria da eficiência de processos aumenta a satisfação do usuário deste serviço, por aumento da qualidade em geral.

Tem sido amplamente adotada na iniciativa privada. As atividades atualmente que são alvo da centralização nas organizações privadas são serviços financeiros, tecnologia de informação, recursos humanos e compras (DELOITTE, 2009). Porém, iniciativas similares são adotadas também por órgãos públicos, como o Ministério da Defesa Norte-Americano que reduziu de 338 escritórios que ofereciam serviços financeiros na sua estrutura, para um único departamento de serviços financeiros e contábeis. Movimento similar foi adotado pelo Reino Unido, desde 2003, com as iniciativas do Departamento de Saúde e do Sistema Prisional, sobretudo com serviços financeiros e de administração de pessoal (NAO, 2007).

Os serviços são oferecidos às diversas áreas clientes por toda organização (pública ou privada). Em contrapartida, o custo do serviço e a remuneração do capital empregado são pagos pelas unidades de negócio clientes na relação comercial, em forma de um preço de transferência (DELOITTE, 2007). Os CSC apresentam alternativas que possibilitam gerenciar os recursos conciliando a redução de custos com o aumento da produtividade, além da padronização de processos entre as unidades de negócio devido à especialização. A centralização das atividades e a concentração do capital intelectual permitem que o conhecimento seja compartilhado e, conseqüentemente, estimulam o surgimento de novas idéias e soluções (BAIN & COMPANY, 2004; JANSSEN; WAGENAAR, 2004).

A transferência de processos entre unidades de negócio de uma mesma companhia é regulada por contratos que envolvem um conjunto de obrigações, incentivos, recompensas e penalidades que devem abranger todos os riscos do negócio, assim, faz-se necessária a utilização de mecanismos de controle que permitam a avaliação do desempenho. A fim de garantir a qualidade dos serviços contratados, o centro de serviços e as unidades clientes firmam contratos denominados *Service Level Agreement (SLA)*, onde são especificados os escopos de serviços, os níveis de qualidade e as métricas de avaliação das atividades, que por sua vez compreendem um sistema de indicadores de avaliação de desempenho. Esse sistema pode desempenhar diversas funções no processo gerencial, sendo utilizado, inclusive, para prever, estimar e solucionar problemas (SINK; TUTTLE, 1993).

Apesar de a literatura existente possibilitar grande aprendizado sobre os CSC (JANSSEN; WAGENAAR, 2004), além da adoção também no ambiente público e a recomendação de Entidades Superiores de Fiscalização como o *National Audit Office (NAO, 2007)* e o *Government Accountability Office (GAO, 2010)*, a discussão a respeito da avaliação de desempenho nestas formas organizacionais é um tema emergente (BERRY et al., 2009). Esta pesquisa objetivou realizar um estudo de caso observando como os indicadores são utilizados na coordenação preconizada pela literatura de Organizações Horizontais.

O caso estudado é um centro de serviços financeiros implantado em uma empresa multinacional do setor de alimentos e bebidas, o qual atende áreas clientes distribuídas pelas filiais da América Latina e Caribe. Foi conduzida Análise de Conteúdo nos documentos corporativos, descritivos como os contratos *SLA* e manuais de procedimentos utilizados pelos executores de processos, e também nos arquivos digitais utilizados para controle, planilhas contendo dados quantitativos e qualitativos sobre os processos, que posteriormente fornecem as bases de dados utilizadas para avaliação de desempenho. Este protocolo adotado possibilitou a familiarização com as práticas já sistematizadas pela companhia, bem como o mapeamento dos processos avaliados e das métricas utilizadas para gerar os indicadores e suas respectivas classificações. Por fim, também foi feita a coleta de dados por meio de entrevistas com gerentes e membros da área de relacionamento com clientes do CSC,

responsáveis pela publicação dos indicadores e alinhamento dos critérios de avaliação.

A seguir são apresentados os conceitos estruturantes da análise e a descrição do caso. Posteriormente apresentam-se as análises associadas ao CSC: a) quanto à natureza dos indicadores de desempenho utilizados para controle dos serviços regulados por contratos *SLA* e b) para coordenação, quanto às relações de supervisão em um modelo de arquétipos. Por fim, são apresentadas as conclusões relacionadas à literatura de Organizações Horizontais.

2 CONCEITOS ESTRUTURANTES

2.1 Organizações Horizontais e Arquétipos de Controle

As Organizações Horizontais são compreendidas como arranjos e formas estruturais que possibilitam a integração lateral de estratégias, processo, estruturas e pessoas com o objetivo de entregar valor aos clientes, contemplando o desenvolvimento de melhorias contínuas e eficiência de processos (CHENHALL, 2008). As relações diferem do que ocorre em organizações hierárquicas notadamente pela sua forma de controle, sendo que o gerenciamento é feito por contratos. A natureza das relações laterais pode ser observada entre organizações e dentro das organizações, e em ambos os casos serão percebidas características comuns a esse tipo de relação, como interdependência entre as partes, condições consideravelmente complexas das relações e ambientes, e um contexto de mudanças contínuas (MEER-KOOISTRA; SCAPENS, 2008).

A contabilidade gerencial aborda as soluções de controle nas organizações sob diferentes aspectos. Caglio e Ditillo (2008) em sua apresentação de revisão de literatura propuseram uma divisão desses aspectos em três amplitudes, do mais centralizado ao mais amplo, são eles: controle de custos e contabilidade, controles gerenciais e arquétipos de controle. Como a própria descrição sugere, os controles de custos e contabilidade são mecanismos baseados em custos e informações contábeis, ou seja, utilizam-se indicadores financeiros. Quanto aos controles gerenciais, dada a ausência do gerenciamento hierárquico em Organizações Horizontais, prevalece o que está especificado em contrato, e como consequência, sistemas de avaliação estruturados de forma rígida não devem ser utilizados, pois os agentes teriam possibilidade e motivação para desempenharem objetivando bons resultados ainda que não refletissem a realidade, mas atendessem a fórmula elaborada. Assim, a avaliação de desempenho em Organizações Horizontais deve ser utilizada como forma de monitoramento para o progresso em busca de objetivos estratégicos (MEYER, 2002).

A literatura também mostra que os resultados obtidos com a centralização e concentração de atividades variam conforme os arquétipos de controle da organização em termos de custos de produção (economia de escala) e custos de transação (VOSSELMAN, 2002), e que esses arquétipos estão diretamente relacionados às características dos serviços (SPEKLE, 2003). Dessa forma, a estrutura de controle depende de como as atividades são organizadas, em geral começa-se a organizar hierarquicamente, e nas Organizações Horizontais as atividades passam por um processo de reorganização, no qual são substituídos elementos de coordenação hierárquica por elementos de coordenação horizontal.

Essa transformação pode levar um conjunto de atividades coordenado por um processo hierárquico a ser totalmente terceirizado, quando o controle total é transferido para um agente externo à organização, ou tal conjunto de atividades pode ser coordenado por um arranjo intermediário que ficou conhecido por centro de serviços compartilhados (VOSSELMAN, 2002). Neste arranjo (CSC), se ganha escala com a centralização dos serviços, mas principalmente, cria-se um centro de desempenho no qual todas as atividades anteriores são alocadas, sendo responsabilizado o gestor desta unidade. Tais atividades passam a ser oferecidas para outras áreas, coordenadas via contrato. Assim, a regulação entre ofertando e consumidor do serviço não atende mais à uma relação hierárquica, mas sim à uma relação contratual, sendo eventuais conflitos resolvidos pelo superior imediato comum das áreas.

O modelo de arquétipos de controle proposto por Speklé (2003) possibilita a análise entre as relações dentro da organização em quatro grandes dimensões que abrangem as áreas mais importantes das estruturas de controle observáveis. São elas: a) estrutura organizacional, como o nível de centralização, espaço para o comportamento discricionário, atribuição e delimitação das responsabilidades; b) normalização, abrangendo questões como a origem e importância relativa das normas e padrões para orientar o comportamento; c) monitoramento e avaliação de desempenho, incluindo questões como a abrangência e intensidade do acompanhamento e a natureza dos indicadores de desempenho; e d) estrutura de incentivos e recompensas. A seguinte tabela apresenta as características relacionadas aos arquétipos de controle propostos pelo autor para as dimensões citadas. Posteriormente, esse modelo será utilizado na etapa de análise, no item 5 Coordenação do CSC.

Tabela 1: Características dos arquétipos de controle.

	Controle ausente	Controle mecânico orientado por ações	Controle mecânico orientado por resultados	Controle exploratório	Controle limitado
Estrutura	Relativa autonomia; envolvimento da gerência de alto nível limitado enquanto o desempenho é satisfatório	Tarefas bem definidas, hierarquia rígida, pouco espaço para o comportamento discricionário	Descentralizado com áreas bem definidas de responsabilidade	Hierarquia relativamente plana; estruturas de projeto-matriz fluida e permeável; responsabilidades vagas	Autonomia relativa dentro dos limites definidos
Padronização	Resultados requisitados Relacionados com o mercado; benchmarks de desempenho externo	Padronização de comportamento; regras, normas e instruções	Metas de desempenho definidas de origens administrativas	Não há padrões e metas; "fazer o seu melhor"; padrões emergentes	Códigos de conduta prospectivo, sistemas de fronteira; ênfase no comportamento a ser evitado
Monitoramento e avaliação de desempenho	A avaliação de desempenho relacionada ao "mercado"	Monitoramento e supervisão para assegurar o cumprimento de normas e padrões	Monitoramento focado no cumprimento das metas, avaliação de desempenho em relação aos objetivos	Baseado em padrões emergentes; avaliada subjetivamente as contribuições para o desempenho a longo prazo da organização	Focada em conformidade; observância das interdições, as auditorias externas
Estrutura de incentivos e recompensas	Bônus vinculado ao desempenho	Sem ligação direta entre desempenho e recompensas	Bônus vinculado ao desempenho	Perspectivas de carreira depende do desempenho a longo prazo; pressão dos pares	Ênfase na ameaça de punição ao comportamento de transgressão de regras

Fonte: Adaptado de Speklé (2003, p. 25).

2.2 Centro de Serviços Compartilhados

Os processos produtivos frequentemente são o foco do gerenciamento, o que proporcionou, ao longo do tempo, uma grande evolução tecnológica. Porém, atualmente observa-se que as atividades de apoio também têm recebido grande atenção das companhias.

Essa tendência pode ser observada na pesquisa divulgada por Akris Bulletin (2001), a qual mostra que, durante a década de noventa, sessenta por cento das maiores corporações dos Estados Unidos e da Europa implantaram sistemas de compartilhamento de serviços como estratégia para obter vantagem competitiva. De acordo com Quinn, Cook e Kris (2000), cerca de vinte e cinco a trinta por cento dos custos de produção decorrem das atividades de apoio.

A literatura mostra que o conceito de serviços compartilhados está diretamente relacionado à teoria de *outsourcing*. Willcocks e Kern (1998) definem *outsourcing* como a contratação ou venda de funções de tecnologia de informação das organizações a terceiros, os quais realizam o serviço por um determinado período de tempo e taxa monetária. O conceito é baseado na teoria de custo de transação, que é a contrapartida para direitos de propriedade transferidos entre partes (COASE, 1937 apud. JANSSEN; WAGENAAR, 2004). Logo, o CSC pode ser entendido como uma unidade de *outsourcing* dentro da própria companhia.

Um CSC pode obter benefícios econômicos com a especialização, pois ao se especializar em prover determinados serviços, após investir em sistemas e desenvolvimento, terá apenas baixos custos incrementais para utilizar seu sistema em outras organizações, obtendo economia de escala. Além disso, o conhecimento e os recursos tecnológicos e organizacionais obtidos poderão ser aplicados em outros sistemas, resultando em economia de escopo (BAKOS, 1991; JANSSEN; WAGENAAR, 2004). A criação de valores para o cliente é outro benefício que pode ser obtido com o compartilhamento de atividades. Warner (2006) afirma que a melhora do desempenho pode ser conquistada com grande foco, e o sucesso depende da qualidade e de linhas de base financeiras atrativas, ou seja, mais baratas. A pesquisa realizada por Bain & Company (2004) com 120 empresas que implantaram CSC revela que os resultados obtidos com a redução dos custos são influenciados por fatores como o grau de integração das operações antes da implantação, a localização e, principalmente, o esforço de redesenho dos processos e da organização. Dessa forma, pode-se observar uma grande variação na relação entre os ganhos projetados e os ganhos atingidos.

2.3 Contratos Incompletos

Todo contrato cujas expectativas e obrigações das partes envolvidas não podem ser perfeitamente descritas é incompleto, logo, quase todas as relações contratuais econômicas são reguladas por contratos incompletos, dada a dificuldade de se prever todos os cenários possíveis, assim, as relações ficam sujeitas às regras, acordos, exceções e dependem de confiança, comprometimento e interesses mútuos (TIROLE, 1999; LEE et al., 2003).

A complexidade dos contratos de prestação de serviços envolve um conjunto de obrigações, incentivos, recompensas e penalidades, mesmo assim, não há garantia de que todos os riscos do negócio sejam considerados. Por isso, é preciso fazer um estudo muito aprofundado sobre os contratos a fim de desenvolver um método eficiente para avaliação dos custos de transação (BARTHÉLEMY; QUÉLIN, 2006). Em uma contratação de serviços, é muito importante que os indicadores que regulamentam o acordo abranjam todas as atividades desenvolvidas para o cumprimento do escopo de serviços contratados, pois, caso um contrato não esteja suficientemente rigoroso, pode gerar dificuldades para provar as deficiências no desempenho do contratante (BOARDMAN; HEWITT, 2004).

2.4 Preço de Transferência

O estudo do preço de transferência pode compreender dois aspectos. Um consiste na aplicação de modelos econômicos e matemáticos para a alocação dos preços de transação e o outro investiga as práticas e políticas de gestão empresarial que impactam diretamente na estrutura e na estratégia de diversificação das organizações (SPICER, 1988). A melhor situação de um acordo entre unidades é aquela em que o preço de transferência representa o valor de produtos e serviços idênticos aos disponíveis no mercado, possibilitando ajustes para

baixar esse valor, dado que a negociação entre unidades internas possibilita economias. O princípio de máxima eficiência do mercado indica que os gerentes das unidades podem optar entre a oferta e demanda interna ou externa, portanto, uma companhia pode optar pela criação de um centro de serviços para atender algumas unidades de negócio e contratar prestadores de serviços externos para desenvolver as mesmas atividades em outras unidades.

O preço de transferência também pode ser estabelecido com base nos custos incorridos para a produção de bens ou prestação de serviços. Preferencialmente se utiliza um custo padrão que deve ser acordado de forma justa, composto pelos custos que efetivamente se aplicam no contrato, e aperfeiçoado constantemente. A utilização de custos reais como base de cálculo deve ser evitada para que o centro de lucro comprador não pague pelas ineficiências do produtor ou prestador de serviços. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

O modelo clássico do preço de transferência pressupõe que as transferências internas entre setores ou subunidades dentro de uma organização podem ser perfeitamente divididas e alocadas a divisões autônomas que reconhecem as metas e estratégias globais. Esse modelo é muito utilizado para explicar os conflitos existentes entre as submetas das divisões e a meta global da firma, porém, isso é inadequado uma vez que adota um conjunto de premissas nem sempre observáveis empiricamente, além disso, a definição de um modelo matemático, analítico ou simulador para a otimização do preço de transferência é uma tarefa muito difícil, como já constatado na literatura (SPICER, 1988; GRABSKI, 1986).

2.5 Avaliação e Indicadores de Desempenho

A avaliação de desempenho é um processo em que se definem padrões, especificações, requisitos, valores e julgamentos com relação às necessidades e expectativas dos clientes e processos, possibilitando identificar capacidades, *feedbacks* para melhor alocação de recursos e os níveis de desempenho do sistema organizacional. A ferramenta difundiu-se rapidamente e tornou-se um dos principais recursos de gestão, com grande importância no gerenciamento de negócios diversos que têm a necessidade de acompanhamento e controle.

O modelo tradicional de avaliação e monitoramento de desempenho é muitas vezes criticado por não considerar as dimensões não financeiras. As medidas tradicionais deixaram de atender as exigências dos clientes: mais qualidade e menos tempo para a entrega dos produtos (MASKELL, 1991). Ghalayini, Noble e Crowe (1997) destacam desvantagens como o custo elevado, a rápida desatualização e dificuldades de quantificação das melhorias em termos monetários, quanto à redução de *lead time*, satisfação do cliente e qualidade do produto. A flexibilidade com eficiência, redução de estoques, parcerias com fornecedores e foco nos requisitos dos clientes foram alguns fatores que levaram à mudança de paradigma, destacando ainda o crescimento e as mudanças nas estratégias competitivas que levaram algumas empresas a deixarem de se preocupar apenas com custos e perceberem a importância das estratégias competitivas para diferenciação, flexibilidade e inovação (NEELY, 1999).

A pesquisa realizada pela Ernest & Young, apresentada por Low e Siesfeld (1998), demonstra que a maioria das decisões dos investidores é significativamente influenciada por informações relativas ao desempenho não financeiro das empresas, e os analistas que se envolveram mais profundamente com os aspectos não financeiros foram os que produziram previsões mais acuradas sobre rendimentos na aplicação de recursos no mercado de capitais americano. Hacker & Brotherton (1998) afirmam que o sistema de indicadores deve capacitar os administradores para determinar se as atividades planejadas foram realizadas de acordo com a direção e os objetivos propostos, cabendo aos administradores, segundo Parmenter (1998), encontrar indicadores chave de desempenho que reflitam o pulso da organização. Portanto, o comportamento de variáveis financeiras não pode ser justificado por indicadores exclusivamente financeiros, pois são influenciados por diversos fatores da gestão de negócios.

A avaliação está relacionada à forma como os gerentes percebem os problemas, capturam, analisam e compartilham informações. Dessa forma, a solução pode ser encontrada em procedimentos que favoreçam o compartilhamento de informações e a tomada de decisão participativa (SCHIEMANN; LINGLE, 1999). Outro problema frequente é a utilização da avaliação de desempenho como mecanismo de controle e punição para a produtividade dos empregados, criando um ambiente de intimidação desfavorável que pode fazer com que os indicadores sejam manipulados pelos empregados, caso o sistema não seja totalmente seguro, gerando informações imprecisas que induzem a gerência ao erro (SINK; TUTTLE, 1993).

Os estudos sobre a confiança das medidas de desempenho contábeis (*reliance on accounting performance measures*) foram amplamente discutidos no trabalho desenvolvido por Hartmann (2000). O presente trabalho descreve os principais aspectos abordados pelo autor com relação às medidas de desempenho do caso estudado: a) orçamento - se a avaliação de desempenho influencia na reforma orçamentária e se os indicadores orçamentários possibilitam a avaliação de desempenho, b) diversidade cultural entre nações - como as diferenças culturais influenciam na geração dos indicadores, c) ambiente de trabalho - se um determinado nível de incerteza dos indicadores pode influenciar positivamente, d) tarefas e departamentos - a organização e distribuição dos processos afetam diretamente na forma como eles são avaliados, e) relações hierárquicas - como elas afetam a geração dos indicadores e, no item 5 Coordenação do CSC, de forma mais ampla analisa-se também as formas de controle, e f) personalidade - se os interesses e características pessoais dos superiores influenciam na forma como avaliam seus subordinados.

3 DESCRIÇÃO DO CASO

O estudo foi realizado no centro de serviços financeiros de uma empresa multinacional líder mundial no setor de alimentos e bebidas com mais de 250 mil empregados distribuídos em 449 fábricas em 83 países. Implantado em 2006, o CSC em questão realiza serviços financeiros de controle e publicação para todas as unidades de negócio da multinacional na América Latina e Caribe. A empresa adota outras formas de organização horizontal para filiais nos EUA, terceirizando determinados serviços financeiros para grandes companhias, como *HP* e *IBM*. Contudo, segundo os gerentes entrevistados, não foi possível encontrar fornecedores para executar serviços financeiros com o nível de qualidade desejado para a região latina e caribenha, devido, principalmente, à grande diversidade cultural e tecnológica.

A implantação do CSC teve como objetivo reduzir custos, promover integração, padronização e especialização. Segundo os entrevistados, os objetivos foram atingidos de forma satisfatória, o que levou a companhia a implantar um novo CSC para atender às unidades da África, Ásia e Oceania. Os principais fatores, apontados pela gerência, que contribuíram para a percepção de satisfação foram: a) redução de custos a partir da redução do quadro de funcionários e desativação de unidades operacionais após a transferência dos serviços, b) integração entre as unidades com a melhora da comunicação interna, necessária a partir do momento em que passaram a desempenhar atividades de forma conjunta, c) padronização das operações e publicações realizadas pelo CSC, facilitando a interpretação e a análise dos resultados realizada pela sede, e d) especialização dos responsáveis pelos processos operacionais, obtida devido à concentração das atividades.

As entrevistas revelaram a importância de representantes nativos de diferentes países trabalharem no CSC, independente da função administrativa que desempenham. Tais representantes contribuem na comunicação e transmitem mais credibilidade às demais unidades por possuírem conhecimentos específicos de seus países. Entretanto, também foram apontadas dificuldades como: resistência de algumas unidades para transferir os processos, uma atitude motivada pelo medo e consciência de alguns empregados de que a transferência dos serviços resultaria em sua própria demissão; as barreiras idiomáticas, especialmente no

início das operações foi difícil encontrar empregados habilitados, demandando investimentos em treinamento; e diferenças tecnológicas, legais e culturais entre os países, principal dificuldade para o CSC desenvolver padronização e especialização.

O CSC em questão é uma unidade autônoma na estrutura da empresa. No comando do CSC está um gerente executivo que responde diretamente aos executivos da empresa. Subordinados a ele encontram-se os gerentes de áreas, que por sua vez contam com equipes de coordenadores, analistas e assistentes. Eventuais conflitos entre o CSC e unidades de serviço são resolvidos por uma instância superior da empresa que atua como agente mediador, fazendo com que a divisão do trabalho, assimetria de informação, ambiente e comportamento dos agentes permaneçam sob controle e não prejudiquem o desempenho das operações.

A estrutura é composta por departamentos operacionais e equipes de suporte, organizados de acordo com o tipo de serviço que executam, cada um realiza atividades específicas e diferentes entre si. Os serviços financeiros são executados nos departamentos operacionais de contabilidade, contas a pagar, contas a receber e comércio exterior. As equipes de suporte propiciam as condições de trabalho necessárias às operações, são elas as equipes de informática, relacionamento com clientes, melhoria de processos, transição de processos, finanças e recursos humanos. Todos os departamentos fornecem serviços para os mesmos clientes, ou seja, para todas as unidades de negócio da companhia na América Latina e Caribe, porém os serviços fornecidos podem variar (volume e tipo de serviço) de cliente para cliente. Não existe qualquer outro cliente, de acordo com os gerentes entrevistados, o projeto inicial do CSC não objetiva a prestação de serviços para clientes externos.

3.1 Regulação Contratual

Após a criação do CSC, as unidades de negócio clientes passaram a transferir os serviços de forma compulsória. O agente mediador é responsável por determinar os prazos e responsabilidades das partes envolvidas, além de identificar as causas, o culpado e decidir junto aos executivos da empresa quais providências devem ser tomadas se algum processo não for transferido de acordo com as normas determinadas. A relação contratual entre o CSC e as unidades clientes na transação econômica é firmada mediante acordos de nível de serviço. O contrato incompleto denominado *SLA* (*Service Level Agreement*) especifica em termos mensuráveis as obrigações e as expectativas de ambas as partes a fim de garantir a qualidade do serviço contratado, contemplando informações referentes ao escopo de serviços transferidos das unidades clientes para o CSC e, como contrapartida, o preço de transferência.

Um *SLA* típico descreve os seguintes termos relacionados à contratação dos serviços: atividades a serem desempenhadas pelas partes envolvidas, prazos, níveis de qualidade mínimos e meta, mecanismos de avaliação, métodos utilizados para o cálculo dos custos, penalidades e recompensas. Esses são termos padrões de todos os *SLA*, pois estão relacionados a cada tipo de serviço, logo, quando houver diferença no escopo de serviços contratados, necessariamente o *SLA* será diferente, porém, contemplará os termos padrões.

O preço de transferência é negociado de acordo com o escopo de serviços transferidos das unidades de negócio para o CSC. Após a apuração dos custos, é feito um rateio com base na unidade denominada *Full-time equivalent (FTE)*. O cálculo do *FTE* é feito de forma a considerar o tempo despendido para a realização do trabalho e também o seu nível de complexidade, pois esse nível determinará qual o cargo do empregado responsável pela atividade e, conseqüentemente, o seu custo. Dessa forma, existem atividades específicas para assistentes, analistas, coordenadores e gestores, portanto, ao final de um período é preciso calcular quanto tempo cada unidade cliente demandou de serviços a serem prestados por cada tipo (cargo) de empregado do CSC. No entanto, esse cálculo não pode ser feito de forma direta, pois um único empregado pode prestar serviços para diversas unidades clientes. Assim, faz-se necessária a utilização de uma ferramenta de controle que permita monitorar a

quantidade de processos executados, atribuindo a cada um deles o tempo médio necessário e a complexidade para sua execução. A ferramenta de controle utilizada é um sistema de avaliação de desempenho. Cada departamento operacional possui um conjunto de métricas específicas para registrar os dados relativos à execução dos seus processos. Esses dados incluem o tipo de serviço, a quantidade, as datas (solicitação e execução), a existência de erros nos dados fornecidos pelos clientes ou durante a execução, o tipo e a origem do erro, dentre outros detalhes específicos de cada tipo de processo. Dessa forma, a quantidade e o tipo de erros cometidos por cada unidade cliente também influenciará no cálculo do *FTE*, pois os erros demandam mais tempo e trabalho para o prestador de serviço.

A base de dados do sistema de avaliação de desempenho deve conter todas as informações necessárias para que se faça o rateio dos custos dos serviços, porém, nem sempre os resultados apresentados pelos indicadores representam com precisão a complexidade do trabalho desenvolvido. É possível, por exemplo, que um determinado processo tenha sido solicitado com informações erradas de tal forma que gere muito trabalho extra ao CSC, algo tão específico que ainda não tenha sido previsto na métrica de avaliação. Também é possível que se façam acordos para a execução de processos fora do prazo determinado na métrica devido a alguma particularidade, por exemplo, porque a unidade cliente não possuía as informações necessárias para realizar a demanda do serviço dentro do prazo. Nesse caso o atraso pode ser desconsiderado e o cliente é isento de culpa. Sendo assim, existem fatores ligados a política e práticas de gestão que influenciam na negociação, fazendo com que o cálculo do *FTE* seja revisado até que se chegue a um acordo.

Quando não há acordo o agente mediador é acionado. Ele também é responsável pela definição dos conceitos aplicados nas métricas de avaliação de desempenho. O centro de serviços deve garantir que os procedimentos de controle interno estejam adequados para mensurar as operações, publicar mensalmente os resultados financeiros das unidades clientes e os resultados da avaliação de desempenho dos processos na rede interna de computadores, além de realizar conferências telefônicas com as suas unidades clientes para discutir os resultados, estabelecer planos de ação e identificar eventuais necessidades de revisão contratual. A área de relacionamento com clientes (equipe de suporte do CSC) é responsável por instruir e monitorar os departamentos operacionais no processo de controle e geração dos indicadores, buscando sistematização e automação, além de revisar continuamente os termos dos contratos para atender a evolução dos escopos de serviços, visando garantir que existam indicadores para a correta avaliação de todos os processos executados. Por sua vez, a equipe de transição de processos trabalha diretamente com a equipe de relacionamento com clientes para garantir que os novos processos executados no centro de serviços sejam incorporados ao preço de transferência na negociação do *SLA*.

3.2 Classificação dos Indicadores de Desempenho

Os indicadores de desempenho mensuram em termos percentuais a precisão com que os processos foram executados. Os indicadores que mensuram atividades executadas pelo CSC são classificados em dois níveis, um operacional e outro estratégico, denominados indicadores chaves e indicadores críticos. Por sua vez, existem indicadores compartilhados que são utilizados para avaliar atividades de nível operacional executadas de forma conjunta pelo CSC e as demais unidades. Por fim, a avaliação de desempenho das atividades executadas somente pelas unidades de negócio clientes também abrangem apenas o nível operacional e é feita com indicadores reversos. A distribuição quantitativa dos indicadores é composta da seguinte forma: 25% chaves, 27% críticos, 35% reversos e 13% compartilhados.

Os indicadores chaves são utilizados para avaliar processos operacionais que não demandem grande conhecimento técnico ou que não tenham impactos irreversíveis na gestão do negócio. Entretanto, aplicam-se os mesmos níveis de controle e avaliação dos demais

indicadores, uma vez que todos os processos devem ser controlados e avaliados com precisão para possibilitar a correta regulação contratual e cálculo do *FTE*.

Os indicadores críticos são utilizados para avaliar processos considerados estratégicos para a companhia, pois impactam diretamente nos resultados financeiros, ou seja, se houver atrasos ou erro, o cliente não terá os recursos necessários para gerenciar o negócio de forma eficiente, podendo resultar em prejuízo. Pode-se dizer que são os indicadores mais importantes, utilizados para processos mais caros, por demandarem profissionais de maior nível técnico. Quando se identifica o risco de as metas não serem atingidas, realiza-se força-tarefa para que os processos sejam executados conforme as exigências definidas nas métricas.

Os indicadores compartilhados exigem cooperação para que se consigam bons resultados, por outro lado, geralmente é o maior motivo de conflitos. Sempre que uma meta não é atingida iniciam-se as discussões e as análises para identificar o culpado. As entrevistas mostraram que, na prática, os responsáveis por processos de indicadores compartilhados atribuem a eles tanta importância quanto atribuiriam a um processo de indicador crítico, pois os conflitos com as unidades clientes costumam ser bastante desgastantes.

Os indicadores reversos constituem um mecanismo de defesa para o CSC. Os processos executados pelo centro de serviços dependem de informações fornecidas pelas unidades de negócio, logo, o não cumprimento dos prazos e padrões de qualidade estabelecidos nas métricas dos indicadores reversos pode impossibilitar que o centro de serviços cumpra sua parte do acordo. Assim, o CSC pode reverter a culpa de uma eventual ineficiência, atribuindo a responsabilidade às unidades clientes.

O departamento de contabilidade conta com dois indicadores chaves, três críticos, dois compartilhados e seis reversos. O departamento de contas a pagar conta com três indicadores chaves, cinco críticos, três compartilhados e cinco reversos. O departamento de contas a receber conta com cinco indicadores chaves, dois críticos e dois reversos. Por fim, o departamento de comércio exterior conta com dois indicadores chaves, três críticos, um compartilhado e quatro reversos. Os níveis de serviço mínimo e as metas a serem atingidas variam de noventa por cento a cem por cento.

4 NATUREZA DOS INDICADORES DE DESEMPENHO E USO PARA CONTROLE

As medidas de desempenho utilizadas pelo CSC caracterizam-se como indicadores não financeiros (não contábeis), uma vez que esses se mostraram mais eficientes para avaliação de resultados de processos (que por sua vez constituem o próprio serviço contratado). Os mesmos indicadores são utilizados para avaliar o desempenho do pessoal responsável pelos processos, uma prática que se justifica porque os resultados dos processos estão diretamente relacionados ao desempenho do pessoal que os executam.

Dado que os indicadores são utilizados para avaliar o desempenho do pessoal, necessariamente eles funcionam como mecanismos de incentivo. Partindo da lógica de que um funcionário padrão deseja crescer na estrutura hierárquica da companhia, apresentar bons resultados nos indicadores é fundamental. A gerência relata que anualmente são definidas metas de resultados para cada funcionário, e o sucesso no cumprimento dessas metas são determinantes na negociação de promoções verticais e mudança das atividades funcionais.

O sistema de avaliação de desempenho também se apresenta como ferramenta de suporte com relação à reforma orçamentária. Conforme apresentado pela gerência, “uma simples análise relacionando o volume de operações aos resultados obtidos ao longo do tempo permite estimar a quantidade de recursos necessários para executar as atividades previstas para o próximo período”, no entanto, para isso deve-se considerar que o desempenho pode ser previsto, o que é incerto. Porém, conforme relatado, esse risco é conhecido e até o momento não foram verificadas variações que impossibilitassem a análise utilizada pela companhia. Conforme foi descrito, a utilização de padrões orçamentários como forma de avaliação pode

ocasionar conflitos relacionados às dimensões do trabalho avaliado, para o CSC esse tipo de avaliação não é interessante, pois não se podem identificar as origens das variações no orçamento quando as atividades são desempenhadas de forma conjunta, fazendo necessária a utilização de indicadores específicos para resultados de processos isolados.

As diferenças culturais entre os países para o qual o CSC presta serviço não impossibilitaram que o sistema de avaliação fosse utilizado. Ainda que algumas unidades tenham demonstrado mais ou menos satisfação, a geração dos indicadores é feita pelo centro de serviços de forma padronizada para todos os clientes, anulando qualquer possibilidade de diferenças quanto a sua utilidade por questões culturais. As características do ambiente de trabalho também se mostraram favoráveis a utilização dos indicadores. Conforme relatado pela literatura, esse fato pode ser atribuído a um nível de incerteza, pois ainda que eles estejam diretamente relacionados ao desempenho dos funcionários, existem fatores diversos que podem influenciar os resultados, demandando uma análise mais apurada e revisões posteriores. Essa incerteza reduz a sensação de vigilância que pode deixar o funcionário desconfortável, evitando conflitos com seus superiores. No entanto, é importante ressaltar que por se tratar de um mecanismo de incentivo determinante na negociação de cargos, dentre outros fatores já citados, o ambiente de trabalho muitas vezes se torna tenso quando há dificuldade para atingir as metas estipuladas, conforme relatado nas entrevistas.

Para melhor identificação dos serviços, a gerência do CSC optou pela divisão em departamentos operacionais relacionados às atividades específicas, além de divisões por equipes dentro dos departamentos, atribuindo ainda mais especificidade aos processos desempenhados. Não se pode considerar que a relação entre superiores e subordinados, ou ainda, que os fatores relacionados à personalidade dos agentes, tenham influenciado na criação dos indicadores do CSC, dado que as métricas são estipuladas pelo agente mediador. Ainda é importante considerar que embora os indicadores sejam utilizados para avaliação de desempenho pessoal, a sua natureza é de avaliação de resultados de processos, e foram com base nesses processos que se desenvolveram as métricas utilizadas.

5 COORDENAÇÃO DO CSC

Os resultados dos indicadores de desempenho são publicados pela área de relacionamento com clientes após serem extraídos da base de dados do controle interno feito nos departamentos operacionais e, posteriormente, são apresentados às unidades clientes para aprovação. Quando há conflito com relação aos resultados apresentados, as bases de dados são analisadas e, se necessário, modificadas. Cada métrica de avaliação de desempenho possui um nível de qualidade mínimo e uma meta. Os gerentes de departamentos operacionais do CSC ressaltaram que os resultados dos níveis de qualidade apoiam a tomada de decisão interna do centro de serviços. É possível identificar quais departamentos e atividades estão deficientes na execução dos processos e alocar com maior precisão os recursos necessários de tecnologia e mão de obra. Além disso, a ferramenta utilizada para publicação dos indicadores de desempenho possibilita a geração de relatórios diversos, permitindo análises comparativas entre todas as unidades, assim, os indicadores passam a apoiar a tomada de decisão de forma mais ampla, dando suporte para a alocação de recursos, estruturação das equipes e decisões regionais quando identificados problemas e oportunidades de melhora nas unidades clientes.

Não há remuneração variável com base em indicadores de desempenho para o gerente executivo e gerentes de área do CSC, no entanto, a publicação dos indicadores também funciona como um mecanismo de incentivo para desempenharem um bom trabalho, pois esses resultados são avaliados por seus superiores e determinam a possibilidade de promoção vertical. Esses mecanismos de incentivo são formas de controle utilizadas para promover o bom comportamento de seus funcionários. A relação de controle entre os agentes relacionados ao CSC será analisada de acordo com os arquétipos propostos por Speklé (2003).

5.1 Relação Entre os Executivos e o Gerente do CSC

Essa é uma relação de hierarquia definida, os executivos exercem controle centralizado no gerente do CSC, porém, a definição de suas responsabilidades é relativa, podendo ser descrita com exatidão ou apresentar estruturas de projetos variáveis. Por exemplo, a responsabilidade do gerenciamento do CSC, de forma a garantir a execução dos serviços contratados conforme os parâmetros estabelecidos no SLA, é exata, no entanto, o gerente do CSC possui autonomia para decidir qual a melhor forma de gerenciar os recursos e organizar as áreas internas para a execução de projetos. Dessa forma, observa-se que, com relação à estrutura, esse controle apresenta características dos arquétipos controle mecânico, orientado por ações e resultados, e controle exploratório.

Quanto à normalização, essa relação de controle apresenta características de controle exploratório, com discursos do tipo “faça o melhor” e a busca pela melhora dos padrões, porém, prevalece o controle limitado, baseado em códigos de conduta com ênfase em comportamentos que devem ser evitados. Não são utilizados sistemas de metas, normas ou qualquer controle específico de avaliação, o que sugere uma relação de alta confiança.

O monitoramento e a avaliação do desempenho do gerente do CSC são feitos com base em melhora dos padrões e contribuições subjetivas no desempenho de longo prazo da organização, característicos do controle exploratório. Além disso, pode-se notar o foco na confiança e intervenções necessárias, relacionadas ao controle limitado.

Quanto à estrutura de incentivos e recompensas, a relação se caracteriza como controle exploratório, pois depende de prospectos da carreira e desempenho de longo prazo.

5.2 Relação Entre o Gerente do CSC e os Supervisores dos Contratos de Serviços

Essa relação de controle apresenta características semelhantes à descrita no item 5.1 quanto à estrutura, ou seja, hierarquia definida e relativa autonomia por parte dos supervisores (gerentes de áreas) dos contratos de serviços (SLA), porém, diferencia-se por apresentar uma estrutura de controle parcialmente descentralizada, com apenas um controlador (gerente do CSC) e diversos gerentes de áreas responsáveis pela supervisão dos termos dos contratos de serviços relacionados às suas atividades. A estrutura apresenta todas as características de controle mecânico orientado por resultados, porém mantem-se os fatores relacionados ao controle mecânico orientado por ações e o controle exploratório.

A relação entre o gerente do CSC e os supervisores apresenta características de normalização também semelhantes às descritas no item 5.1, ou seja, características de controle exploratório e controle limitado. No entanto, soma-se a utilização de metas descritas no sistema de avaliação de desempenho, estimulando os supervisores a desempenhar um bom trabalho, ainda que não sejam vinculadas a remuneração variável, pois possibilitam promoção vertical. Essa prática é característica do controle mecânico orientado por resultados.

Para descrever o controle relacionado ao monitoramento e avaliação de desempenho também se podem tomar como base as características de controle descritas no item 5.1. Dessa forma, têm-se fatores relacionados ao controle exploratório e controle limitado, porém, conforme já descrito, essa relação de controle envolve a utilização de metas do sistema de avaliação de desempenho, cujo arquétipo é controle mecânico orientado por resultados.

A estrutura de incentivos e recompensas da relação de controle entre o gerente do CSC e os supervisores dos contratos também se caracteriza como controle exploratório, pois depende de prospectos da carreira e desempenho de longo prazo.

5.3 Relação Entre os Supervisores dos Contratos de Serviços e as Unidades Clientes

Trata-se de uma relação de controle em que não existe hierarquia definida, ou seja, uma relação horizontal. Os agentes passam a ser fornecedor e cliente, assim, os supervisores dos contratos de serviços do CSC (fornecedor) podem se relacionar com representantes das

unidades clientes superiores ou inferiores na hierarquia da companhia. Essa estrutura de controle é totalmente descentralizada, pois diversos gerentes se relacionam com diversas unidades clientes, todos entre si, e as responsabilidades estão definidas nos contratos SLA. Prevalece o arquétipo de controle mecânico orientado por resultados, porém, observam-se também características descritas como controle ausente, pois a alta gerência não se envolve na relação enquanto o desempenho é satisfatório.

Há normalização de comportamentos, regras detalhadas, normas e instruções, além das metas de avaliação de desempenho estabelecidas, todos descritos no SLA ou em documentos corporativos. Assim, observa-se o controle mecânico orientado por resultados e ações.

O monitoramento e a avaliação de desempenho dos gerentes de áreas e unidades clientes envolvem obediência às normas e padrões, intervenções e demanda auditoria externa. Utilizam-se metas para avaliação de desempenho, portanto, essa relação de controle está de acordo com o controle limitado e controle mecânico, orientado por ações e resultados.

Os resultados apresentados pelos indicadores reversos são utilizados como parâmetro para definição do pagamento de bônus aos chefes executivos das unidades de negócio cliente. Caso algum indicador esteja abaixo do nível mínimo, o valor pago ao executivo responsável por aquela unidade será menor, caracterizando o controle mecânico orientado por resultados.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As relações de coordenação envolvendo o CSC apresentaram características de controle variadas conforme os arquétipos utilizados na análise. O modelo possibilitou a avaliação específica dos itens: estrutura organizacional, normalização, monitoramento e avaliação de desempenho, e estrutura de incentivos e recompensas. Dessa forma, foi possível identificar diferentes aspectos presentes nas relações da organização horizontal estudada.

O estudo realizado permite concluir que a regulação contratual por meio de contratos de nível de serviços, *SLA*, pode auxiliar na coordenação das atividades e das relações entre agentes em Organizações Horizontais. Os elementos identificados em todos os contratos de serviços do caso estudado, aos quais se pode atribuir a viabilidade da regulação, são as especificações das obrigações e expectativas do CSC e das unidades de negócio clientes na relação econômica. Por sua vez, estas especificações contemplam: a) o escopo de serviços e atividades a serem desempenhados pelas partes envolvidas, b) métodos para o cálculo do preço de transferência, c) os prazos e níveis de qualidade mínima e metas para os resultados apurados com a utilização de indicadores de desempenho, d) as métricas utilizadas no processo de avaliação e e) penalidades e recompensas.

É necessário ressaltar que, tratando-se de um contrato incompleto, o *SLA* não abrange todos os aspectos referentes aos acordos de serviços, e mesmo os aspectos os quais ele contempla poderiam enfrentar dificuldades em sua concepção devido aos conflitos de interesses entre os agentes da relação horizontal. Para resolver essas questões, existe um agente mediador com relação hierárquica superior a ambos. Portanto, há uma limitação do modelo analisado no que diz respeito à plena coordenação das relações horizontais com a utilização de contratos *SLA*. Contudo, as funções para as quais o modelo se mostrou eficiente são consideradas suficientes para justificar sua utilização, conforme relatado pelos entrevistados e descrito a seguir.

Os indicadores não financeiros utilizados para avaliação de desempenho e regulação dos acordos de nível de serviço especificados nos contratos *SLA* foram identificados. As métricas utilizadas mostraram-se ajustadas para atender aos processos dos diferentes departamentos operacionais, tanto em atividades executadas pelo CSC ou pelas unidades de negócio, quanto em atividades desenvolvidas conjuntamente, servindo como suporte para a negociação e revisão dos termos contratuais entre o centro de serviços e seus clientes. Observou-se que a avaliação de desempenho como ferramenta de gestão constitui um

elemento favorável para o CSC adequar-se ao dinamismo das operações, pois auxilia no controle de processos e fornece informações relevantes do ponto de vista gerencial.

A publicação dos resultados de avaliação segregados por processos e departamentos propicia o apoio à tomada de decisão. As entrevistas revelaram que “os indicadores podem ser utilizados como guia para alocação adequada dos recursos em atividades que apresentem baixo desempenho”. Ainda, o desenvolvimento das métricas de avaliação, conforme as diretrizes da sede, possibilitou a troca de conhecimento com outros CSC da mesma empresa.

A utilização dos indicadores de desempenho como base para remuneração variável constitui um estímulo relevante para o desenvolvimento dos processos. Os entrevistados revelaram que existe preocupação dos trabalhadores envolvidos quanto à possibilidade de que as metas não sejam atingidas e, conseqüentemente, impactem negativamente o cálculo da remuneração variável, mesmo que esta seja destinada apenas aos chefes executivos das unidades de negócio cliente. Ainda que as entrevistas tenham revelado fatores característicos das Organizações Horizontais, como foco orientado aos clientes, desenvolvimento de melhorias contínuas e eficiência de processos, também foram revelados estímulos característicos de organizações hierárquicas, pois o comprometimento dos agentes é motivado também pelo temor de que seus superiores punam os responsáveis por eventuais insucessos.

Ainda que no caso em questão a transferência dos serviços ao CSC tenha sido imposta às demais unidades, os entrevistados relataram que os chefes executivos das unidades clientes se dizem satisfeitos com os resultados e agem de forma pró-ativa para que mais atividades sejam transferidas, ampliando o escopo de serviços em um processo contínuo de transição, cujos limites, ou o escopo final, não foram previamente estabelecidos. Segundo os gerentes do CSC, a satisfação é justificada por uma “percepção generalizada” dos agentes envolvidos de que a padronização das operações agregou valor ao negócio, além da “considerável” redução dos custos comprovada contabilmente. Contudo, os valores não foram divulgados.

As conclusões não podem ser aplicadas às relações contratuais entre centros de serviço e clientes que não pertençam a uma mesma companhia, especialmente sem a presença de um agente mediador para definir os parâmetros de qualidade e a complexidade dos termos acordados que variam de acordo com os interesses das partes envolvidas.

REFERÊNCIAS

AKRIS BULLETIN. **Independent News & Commentary on Shared Services**, v.4, n.2, 2001.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

BAIN & COMPANY. **Centros de serviços compartilhados: uma solução definitiva para os processos administrativos?** 2004. Disponível em: <http://www.bain.com.br/bainweb/publications/publications_detail.asp?id=16524&menu_url=publications_results.asp>. Acesso em 13 out. 2009, 8:30:00.

BAKOS, J. Y. A Strategic Analysis of Electronic Marketplaces. **MIS Quarterly**, v.15, n.3, p.294-310, 1991.

BARTHÉLEMY, J.; QUÉLIN, B. V. Complexity of outsourcing contracts and ex post transaction costs: an empirical investigation. **Journal of Management Studies**, v.43, n.8, p.1775-1797, Dec. 2006.

BERRY, A. J.; COAD, A. F.; HARRIS, E. P.; OTLEY, D. T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: A review of recent literature. **The British Accounting Review**, v.41, p.2-20, 2009.

BOARDMAN, A. E.; HEWITT, E. S. Problems with contracting out government services: lessons from orderly services at SCGH. **Industrial and Corporate Change**, v.13, n.6, p.917-929, Dec. 2004.

CAGLIO, A.; DITILLO, A. A review and discussion of management control in inter-firm relationships: Achievements and future directions. **Accounting, Organizations and Society**, v.33, p.865-898, 2008.

CHENHALL, R. H. **Accounting for the horizontal organization**: A review essay. *Accounting, Organizations and Society*, 33, p.517-550, 2008.

DELOITTE. **Centros de serviços compartilhados: tendências em um modelo de gestão cada vez mais comum nas organizações**. 2008. Disponível em: <http://www.deloitte.com/view/pt_BR/br/servicos/consultoriaempresarial/article/f45ceb3df01fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm>. Acesso em 29 out. 2009, 18:30:00.

DELOITTE. **2009 Global Shared Services Survey**, 2009.

GAO - Government Accountability Office. **Organizational transformation**: A Framework for Assessing and Improving Enterprise Architecture Management (Version 2.0). Executive Guide, 2010.

GHALAYINI, A. M.; NOBLE, J. S.; CROWE, T. J. An integrated dynamic performance measurement system for improving manufacturing competitiveness. **International Journal of Production Economics**, Amsterdam, v.48, n.3, p.207-225, feb. 1997.

GRABSKI, S. V. Transfer Pricing in Complex Organizations: A Review and Integration of Recent Empirical and Analytical Research. **Journal of Accounting Literature**, p.33-31, 1985.

HACKER, M. E.; BROTHERSON, P. A. Designing and installing effective performance measurement systems. **IIE Solutions**, v.30, n.8, p.18-23, ago. 1998.

HARTMANN, G. H. The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. **Accounting, Organizations and Society**, v.25, p.451-482, 2000.

JANSSEN, M.; WAGENAAR, R. **An analysis of a shared services centre in e-government**, 37th Hawaii International Conference on System Sciences, 2004.

LEE, J. N.; HUYNH, M. Q.; KWOK, R. C. H.; PI, S. M. IT Outsourcing Evolution. Past, present, and future. **Communications of the ACM**, v.46, n.3, p.84-89, 2003.

LOW, J.; SIESFELD, T. Measures that matter: Wall Street considers non-financial performance more than you think. **Strategy and Leadership**, v.26, n.2, p.24-30, mar./abr. 1998.

- MASKELL, B. H. **Lean performance measures**. Gramado: Lean Institute do Brasil, 2002.
- MEER-KOOISTRA, J. V. D.; SCAPENS, R. W. The governance of lateral relations between and within organizations. **Management Accounting Research**, v.19, p.365-384, 2008.
- MEYER, M. W. **Rethinking performance measurement: Beyond the balanced scorecard**. Cambridge: Cambridge University Press, 2002.
- NAO - National Audit Office. **Improving corporate functions using shared services**, 2007.
- NEELY, A. The performance measurement revolution: why now and what next? **International Journal of Operation & Production Management**. Bradford, v.20, n.2, p.205-228, 1999.
- PARMENTER, D. Key performance indicators. **Chartered Accountants Journal of New Zealand**, p.60-71, out. 1991.
- QUINN, B.; COOKE, R.; KRIS, A. **Shares Services: Mining for corporate gold**. London: Financial TimesPrentice Hall, 2000.
- SCHIAMANN, W. A.; LINGLE, J. H. **Bullseye!:** hitting your strategic targets through high-impact measurement. New York: The Free Press, 1999.
- SINK D. S.; TUTTLE, T. C. **Planejamento e medição para performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.
- SPEKLÉ, R. F. **Configurations of control: a transaction cost approach**. Rotterdam: ERIM REPORT SERIES *RESEARCH IN MANAGEMENT*, 2003.
- SPICER, B. H. Towards an organization theory of the transfer pricing process. **Accounting Organizations and Society**, v.13, n.3, p.303-322, 1988.
- TIROLE, J. Incomplete contracts: where do we stand? **Econometrica**, v.67, n.4, p.741-781, 1999.
- VOSSelman, E. G. J. Towards horizontal archetypes of management control: a transaction cost economics perspective. **Management Accounting Research**, v.13, p.131-148, 2002.
- WARNER, A. The shared-service era is a sticking point for HR. **Personnel Today, ABI/INFORM Global**, p.14, 17 out. 2006.
- WILLCOCKS, L. P.; KERN, T. IT Outsourcing as Strategic Partnering: The case of the UK Inland Revenue. **European Journal of Information Systems**, v.7, p.29-45, 1998.